

Formation restreinte

**HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES
FORMATION RESTREINTE
PROCEDURES DE SANCTION**

*Dossier n° FR 2023-05 S
Décision du 9 novembre 2023*

La formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes, composée de :

M. Xavier Blanc, président,
Mme Bénédicte François,
M. Jean-Jacques Dussutour,

et assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 14 septembre 2023 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Marc Chezot,
né le [REDACTED]
demeurant au [REDACTED]
inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 1100036145,
comparant en personne, assisté de la société Gramond & Associés, représentée
par Me Augustin Robert.

Vu le code de commerce, et notamment ses articles L. 821-1, I, 7°, L. 821-2, II, L. 821-3, II, L. 824-1 à L. 824-14, R. 821-5, et R. 824-1 à R. 824-27 ;

Après avoir entendu :

- le rapporteur général,
- M. Chezot, ainsi que son conseil, qui ont eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 26 octobre 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus, en présence de son secrétaire. Le délibéré a été prorogé au 9 novembre 2023, date à laquelle la décision suivante a été rendue par mise à disposition au secrétariat de la formation restreinte.

Faits et procédure

1. M. Chezot, qui est âgé de [REDACTED] ans, est inscrit depuis 2008 sur la liste des commissaires aux comptes. Il exerce cette activité en nom propre et était titulaire, au titre de l'exercice 2020, de 12 mandats non EIP, représentant 1 555 heures d'audit et [REDACTED] € d'honoraires.

2. M. Chezot exerce par ailleurs l'activité d'expertise comptable, qui représentait, en 2020, 90 % de ses honoraires.

3. Le 20 juillet 2016, M. Chezot a été nommé commissaire aux comptes de la société LV Mareyage, pour une durée de six exercices, devant prendre fin à l'issue de l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 2021.

4. Après avoir établi des rapports de certification des comptes des exercices 2016 à 2018, M. Chezot a informé la société LV Mareyage le 9 septembre 2019 que, celle-ci ne lui ayant pas payé les honoraires dus au titre des exercices 2017 et 2018, sa mission était ajournée dans l'attente du paiement des factures correspondantes.

5. Ces factures n'ayant pas été payées, M. Chezot n'a pas certifié les comptes des exercices 2019, 2020 et 2021 de la société LV Mareyage.

6. Le 23 juillet 2019, un associé de la société LV Mareyage a signalé au rapporteur général que les dirigeants de cette société n'ayant pas convoqué l'assemblée générale pour statuer sur les comptes de l'exercice 2018 et n'ayant pas communiqué aux associés ces comptes, pas plus que les rapports du commissaire aux comptes, il s'était adressé à M. Chezot afin d'obtenir ces documents et que le refus opposé par ce dernier lui faisait craindre que l'absence de convocation de l'assemblée générale et de communication des comptes et des rapports du commissaire aux comptes visent à masquer la situation réelle de la société et à dissimuler la nature des opérations conclues avec des sociétés dans lesquelles les dirigeants détenaient des participations.

7. Le 26 juillet 2019, le rapporteur général a ouvert une enquête concernant M. Chezot portant sur le respect des obligations légales et réglementaires régissant le commissariat aux comptes.

8. A l'issue de cette enquête, par une décision du 27 octobre 2022, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Chezot et a arrêté les griefs suivants :

« Il est reproché à M. Marc Chezot, commissaire aux comptes inscrit sous le numéro 1100036145, commissaire aux comptes de la société LV Mareyage, de ne pas avoir certifié les comptes annuels 2019, 2020 et 2021 de cette société, ce qui constituerait une violation des dispositions de l'article L. 823-9 al. 1^{er} du code de commerce, étant précisé que M. Chezot n'avait pas obtenu de décision judiciaire relative à l'ajournement de sa mission et qu'au demeurant, il n'existait pas de fondement légal permettant de fonder un tel ajournement.

Ce manquement serait susceptible de constituer une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, 1^o du code de commerce, passible des sanctions prévues à l'article L. 824-2 du même code. »

9. Ce grief a été notifié à M. Chezot par une lettre recommandée avec accusé de réception du 2 janvier 2023.

10. Le 3 janvier 2023, le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête, puis lui a adressé son rapport final le 22 mars 2023.

11. M. Chezot a été convoqué pour la séance du 14 septembre 2023 par une lettre recommandée avec accusé de réception du 11 avril 2023.

12. Avisé de la séance en application des articles L. 824-11 et R. 824-16 du code de commerce, le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Paris a indiqué que, les textes ne lui permettant pas d'accéder aux éléments du dossier, il lui était impossible de se faire une opinion sur celui-ci et de présenter des observations devant la formation restreinte.

13. Le 25 août 2023, la société Gramond & Associés, représentée par Me Robert, a adressé à la formation restreinte un mémoire dans l'intérêt de M. Chezot.

14. Lors de la séance du 14 septembre 2023, le rapporteur général a demandé que soient prononcées à l'encontre de M. Chezot un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 5 000 €.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé du grief

15. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, dispose :

« I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 824-2, les commissaires aux comptes à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent.

Constitue une faute disciplinaire :

1° Tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ; [...] ».

16. L'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du même code, dans sa rédaction en vigueur depuis le 9 septembre 2005, dispose :

« 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. »

17. Il résulte de l'article R. 823-7 de ce code et de la norme d'exercice professionnelle (NEP) 700, qui figure à l'article A. 823-6 du même code, que le commissaire aux comptes établit un rapport au terme duquel il formule son opinion sur les comptes de l'entité contrôlée, en les certifiant sans réserve ou en assortissant cette certification de réserves, ou encore en refusant de les certifier, voire en déclarant être dans l'impossibilité de les certifier.

18. En l'espèce, M. Chezot, qui avait été nommé commissaire aux comptes de la société LV Mareyage aux termes des statuts constitutifs de celle-ci, le 20 juillet 2016, a certifié les comptes des exercices 2016, 2017 et 2018 de cette société, son rapport sur les comptes de ce dernier exercice ayant été établi le 19 juillet 2019.

19. Par une lettre du 9 septembre 2019, faisant valoir que ses factures d'honoraires pour la certification des comptes des exercices 2017 et 2018, d'un montant de 3 500 € HT chacune, étaient demeurées impayées malgré de nombreuses relances, M. Chezot a informé la société LV Mareyage que sa mission était ajournée dans l'attente du règlement de ces factures, *« conformément [aux] règles professionnelles [du commissariat aux compte] »*.

20. Selon les déclarations de M. Chezot, ce serait sur les conseils d'un confrère qu'il a procédé de la sorte. Il aurait encore relancé le dirigeant de la société LV Mareyage, mais uniquement par téléphone et sans documenter ces appels.

21. Ensuite, après que la société LV Mareyage a été mise en redressement judiciaire, le 27 février 2020, puis a fait l'objet d'un plan de continuation, le 30 juillet 2021, M. Chezot a été recontacté par l'avocate de cette société au mois d'avril 2022, ce qui aurait permis d'arrêter un échéancier. Il aurait alors bénéficié d'un premier paiement en novembre 2022 mais, faute d'avoir obtenu la communication des travaux de l'expert-comptable qu'il avait demandée, il n'aurait pas repris sa mission.

22. En définitive, M. Chezot n'a donc établi aucun rapport, pas même de carence, au titre des exercices 2019, 2020 et 2021.

23. Or, en premier lieu, s'il est établi que la société LV Mareyage n'a pas payé les honoraires qu'elle lui devait au titre des exercices 2017 et 2018, concernant lesquels M. Chezot avait pourtant exécuté sa mission de certification des comptes, cela n'autorisait pas pour autant ce dernier à suspendre l'exécution de cette mission, comme il l'a fait, dans l'attente d'une reprise des paiements.

24. En particulier, M. Chezot ne peut justifier son attitude par la mise en œuvre d'une exception d'inexécution.

25. Certes, dans les rapports entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée, le défaut d'exécution, par cette dernière, de son obligation de payer les honoraires convenus interdit à ses dirigeants, ses administrateurs ou ses associés de rechercher la responsabilité du commissaire aux comptes pour n'avoir pas poursuivi sa mission ou d'obtenir son relèvement sur le fondement de l'article L. 823-7 du code de commerce.

26. Néanmoins, le mandat conclu entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée ne fait pas seulement naître des obligations réciproques entre les parties mais il investit également le commissaire aux comptes, pour une durée incompressible, d'une mission de contrôle des comptes, qu'il n'exerce pas au seul bénéfice de l'entité contrôlée et qui lui impose notamment, dans l'intérêt général, de formuler son opinion sur les comptes de chaque exercice, ainsi que, le cas échéant, de signaler à l'assemblée générale ou à l'organe compétent les irrégularités qu'il a relevées au cours de sa mission, de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance ou de déclarer à Tracfin les opérations visées par l'article L. 561-15, I, du code monétaire et financier.

27. Il en résulte que le commissaire aux comptes ne peut suspendre l'exécution de cette mission, au demeurant qualifiée de permanente par l'article L. 823-10 du code de commerce, du seul fait d'un défaut de paiement de ses honoraires par l'entité contrôlée, dans des conditions telles que cette mission ne serait plus exercée, ni par lui, ni par aucun autre commissaire aux comptes, et ce pour une durée indéterminée, qui ne prendrait fin qu'au moment où l'entité contrôlée reprendrait le paiement des honoraires.

28. Dans une telle situation, il appartient au commissaire aux comptes, après avoir vainement mis en demeure l'entité contrôlée, de mettre en œuvre les voies de droit pour obtenir le paiement de ses honoraires. Et il ne peut s'affranchir de l'exercice de sa mission qu'en démissionnant, dans les conditions prévues à l'article 28, anciennement 19 du code de déontologie, ce qui suppose qu'il justifie d'un motif légitime, lequel peut résulter de

difficultés rencontrées dans l'accomplissement de sa mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier, ou de la survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et après s'être assuré que cette démission ne serait pas génératrice d'un préjudice pour l'entité contrôlée.

29. En revanche, tant qu'il demeure titulaire du mandat de certification des comptes, le commissaire aux comptes ne peut se soustraire aux obligations que lui impose ce mandat et il doit notamment, conformément aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, formuler son appréciation sur les comptes de chaque exercice en établissant le rapport prévu par l'article R. 823-7 du code de commerce et la NEP 700.

30. En deuxième lieu, pour regrettable que soit l'imprécision de la formulation du grief, qui laisse entendre qu'une décision judiciaire aurait pu autoriser M. Chezot à ajourner sa mission dans l'attente d'une reprise du paiement de ses honoraires, avant d'écarter, à raison, cette éventualité, il n'en résulte pas, pour autant, que l'intéressé ait pu se méprendre sur les faits qui lui étaient reprochés ou sur leur qualification juridique. En outre, contrairement à ce que soutient M. Chezot, il ne lui est pas reproché d'avoir ajourné sa mission sur une trop longue période mais de n'avoir établi aucun rapport, le cas échéant de carence, au titre des exercices 2019, 2020 et 2021, en méconnaissance des dispositions de l'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dont il n'est pas soutenu qu'elles seraient insuffisamment claires ou précises. M. Chezot ne peut donc se prévaloir d'aucune violation du principe de légalité des délits et des peines.

31. Enfin, il importe peu que, depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 dite « PACTE », la société LV Mareyage n'ait plus été tenue de désigner un commissaire aux comptes. Il n'y a pas lieu, en particulier, de mettre en œuvre le principe de rétroactivité de la loi répressive plus douce, dès lors que les dispositions relatives à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes sont dépourvues de visée immédiatement répressive, de sorte qu'il est indifférent, pour l'appréciation des fautes disciplinaires commises par un commissaire aux comptes, que celui-ci ait été nommé conformément à une disposition légale qui n'est plus en vigueur au jour de la poursuite.

32. De la même manière, il importe peu qu'au cours de la période concernée par le grief, ainsi que le fait valoir M. Chezot, son activité, comme celle des dirigeants et des experts-comptables successifs de la société LV Mareyage, ait été perturbée par l'épidémie de Covid 19. Cet élément pourra être prise en considération pour apprécier la gravité du comportement reproché à M. Chezot mais est sans incidence, en revanche, sur la caractérisation du manquement retenu à son encontre.

33. En conséquence des développements qui précèdent, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, M. Chezot a commis une faute disciplinaire, en tant que commissaire aux comptes de la société LV Mareyage, en n'établissant pas les rapports prévus à l'article R. 823-7 de ce code présentant la formulation de son opinion sur la certification des comptes annuels 2019, 2020 et 2021 de cette société ou, le cas échéant, des rapports de carence au titre de ces exercices, en méconnaissance des dispositions de l'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du même code.

Sur la sanction

34. L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016, dispose notamment que les commissaires aux comptes sont passibles de l'avertissement, du blâme, de l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, de la radiation de la liste et du retrait de l'honorariat, ainsi que d'une sanction pécuniaire d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 euros.

35. L'article L. 824-12 de ce code, dans sa rédaction issue de la même ordonnance, dispose par ailleurs :

« Les sanctions sont déterminées en tenant compte :

1° De la gravité et de la durée de la faute ou du manquement reprochés ;

2° De la qualité et du degré d'implication de la personne intéressée ;

3° De la situation et de la capacité financière de la personne intéressée, au vu notamment de son patrimoine et, s'agissant d'une personne physique de ses revenus annuels, s'agissant d'une personne morale de son chiffre d'affaires total ;

4° De l'importance soit des gains ou avantages obtenus, soit des pertes ou coûts évités par la personne intéressée, dans la mesure où ils peuvent être déterminés ;

5° Du degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre de l'enquête ;

6° Des manquements commis précédemment par la personne intéressée ;

7° Lorsque la sanction est prononcée en raison de manquement aux dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, elle est en outre déterminée en tenant compte, le cas échéant, de l'importance du préjudice subi par les tiers. »

36. Si les sanctions ne peuvent être déterminées qu'au regard des seuls critères que cet article énumère, la formation restreinte peut toutefois ne se fonder que sur ceux de ces critères qui sont pertinents au regard des faits de l'espèce.

37. Dès lors, d'une part, qu'il n'apparaît pas possible d'évaluer des gains ou des avantages qu'auraient procurés à M. Chezot la faute disciplinaire qui lui est reprochée, pas plus que des pertes ou des coûts que cette faute lui aurait évités et, d'autre part, que cette faute ne concerne pas des obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, la sanction prononcée sera déterminée au regard des critères énumérés par l'article L. 824-12 du code de commerce, précité, à l'exception de ceux prévus par les 4° et 7° de ce texte.

38. La faute reprochée à M. Chezot, dont il est directement responsable, est grave, dans la mesure où elle l'a conduit à s'affranchir, pendant une durée de trois exercices, de la mission de contrôle légal des comptes de la société LV Mareyage qui lui incombait, dans des conditions interdisant à tout autre commissaire aux comptes, notamment à son suppléant, d'exercer ce contrôle.

39. Il sera toutefois tenu compte, pour la détermination de la sanction, de ce qu'ayant été reçu dès le 21 novembre 2019 par le directeur général du Haut conseil pour un entretien concernant le mandat en cause, M. Chezot a indiqué au rapporteur général, dès le 3 février 2021, qu'il avait mis sa mission « en suspens » depuis le mois de septembre 2019, sans être alerté, avant son audition du 30 mai 2022, sur le fait que son comportement l'exposait à une

sanction disciplinaire. Il sera également tenu compte, comme cela a été indiqué au point 32, de ce qu'au cours de la période concernée par le grief, ainsi que le fait valoir M. Chezot, son activité, comme celle des dirigeants et de l'expert-comptable de la société LV Mareyage, a été perturbée par l'épidémie de Covid 19. Il sera enfin tenu compte de ce que M. Chezot n'a fait l'objet, par le passé, d'aucune procédure disciplinaire.

40. Compte tenu de ces éléments d'appréciation, il y a lieu de prononcer un blâme à l'encontre de M. Chezot.

Par ces motifs, la formation restreinte :

41. Dit que M. Marc Chezot a commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, 1^o, du code de commerce, en tant que commissaire aux comptes de la société LV Mareyage, en n'établissant pas les rapports prévus à l'article R. 823-7 de ce code présentant la formulation de son opinion sur la certification des comptes annuels 2019, 2020 et 2021 de cette société ou, le cas échéant, des rapports de carence au titre de ces exercices, en méconnaissance des dispositions de l'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du même code ;

Prononce à l'encontre de M. Marc Chezot un blâme ;

Dit qu'en application des articles L. 824-13 et R. 824-22 du code de commerce, la présente décision sera publiée, sous forme non anonyme, sur le site internet du Haut conseil du commissariat aux comptes, pour une durée de cinq ans à compter de sa notification au président du Haut conseil.

Fait à Paris, le 9 novembre 2023,

Le secrétaire

Le président

Conformément aux articles L. 824-14 et R. 824-23 du code de commerce et R. 421-1 du code de justice administrative, la présente décision peut faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat, dans les deux mois de sa notification.