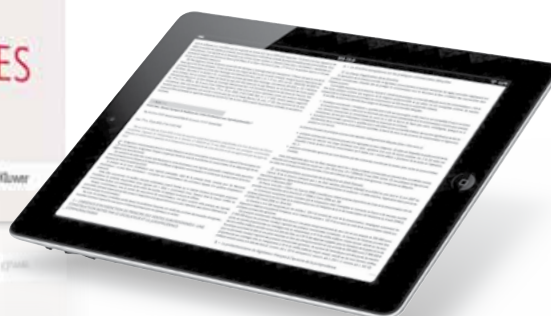
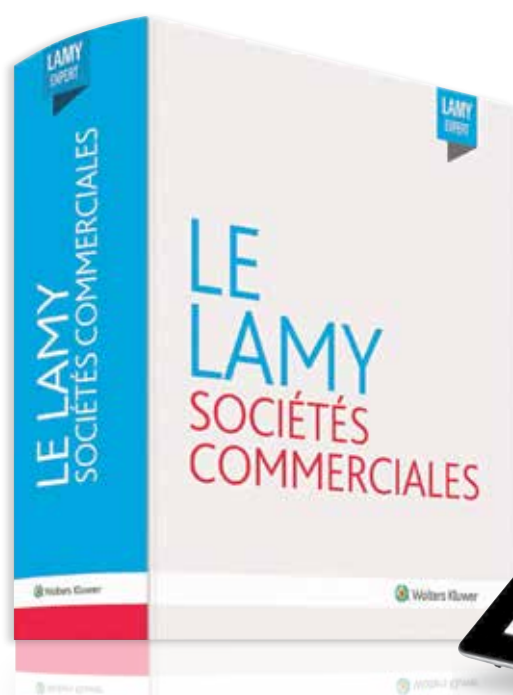




## Extraits d'ouvrage

Le Lamy Sociétés Commerciales

*Plus de 30 ans d'expérience  
au service du droit des sociétés*



# Sommaire analytique

Une table alphabétique figure à la fin de l'ouvrage

*Numéros d'articles de l'ouvrage*

## DIVISION 1

### Introduction au droit des sociétés

La notion de société .....	1 - 38
Le choix de la société .....	39 - 63
Le droit des sociétés : sources, normes, constitutionnalité et orientations générales .....	64 - 128
Responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) .....	129 - 148
Droit des sociétés et principes généraux du droit .....	149 - 162
L'internationalisation des sociétés .....	163 - 180

## PARTIE 1

### Règles communes à tous les types de sociétés

#### TITRE 1

##### Constitution de la société

###### DIVISION 1

###### La base : le contrat de société

Les conditions générales à tout contrat .....	181 - 240
Les éléments spécifiques du contrat de société .....	241 - 347

###### DIVISION 2

###### La réalisation : les formalités de constitution

Les aides à la création des sociétés .....	348 - 368
Constitution et signature des statuts .....	369 - 422
Formalités de publicité et immatriculation de la société .....	423 - 473

#### TITRE 2

##### La société personne morale

###### DIVISION 1

###### Existence, autonomie et abus de la personnalité morale

Existence et autonomie de la personnalité morale .....	474 - 482
Abus de la personnalité morale .....	483 - 504

###### DIVISION 2

###### Identification de la société

Le nom .....	505 - 522
La localisation et la nationalité .....	523 - 549
Les autres éléments d'identification .....	550 - 557

###### DIVISION 3

###### Exercice de la personnalité morale

Capacité et responsabilité de la société .....	558 - 578
La société, partie à un contrat .....	579 - 598
La société, partie à une procédure de conciliation ou de médiation .....	599 - 610
La société, partie à un procès étatique .....	611 - 640

## Le Lamy sociétés commerciales

La société, partie à une procédure arbitrale .....	641 - 668
--	-----------

### TITRE 3

#### Les acteurs de la vie sociétaire

##### DIVISION 1

###### Les dirigeants sociaux

Statut et pouvoirs des dirigeants .....	669 - 720
Responsabilité civile des dirigeants.....	721 - 744
Responsabilité fiscale des dirigeants.....	745 - 754
Responsabilité pénale des dirigeants.....	755 - 814
L'administrateur provisoire .....	815 - 837

##### DIVISION 2

###### L'associé

Situation de l'associé.....	838 - 896
Évaluation des parts ou actions de l'associé — Expertise de l'article 1843-4 du code civil .....	897 - 926
La détention des parts ou actions et l'impôt de solidarité sur la fortune .....	927 - 959
Les engagements de conservation des parts et actions .....	960 - 979
Cession des parts ou actions de l'associé : conditions générales du contrat.....	980 - 1086
Cession des parts ou actions de l'associé : modalités occasionnelles de l'opération et hypothèse particulière d'un LBO .....	1087 - 1132
Cession des parts ou actions de l'associé : effets du contrat .....	1133 - 1207
Transmission gratuite des parts ou actions d'un associé .....	1208 - 1258
Saisie des parts ou actions de l'associé.....	1259 - 1275

##### DIVISION 3

###### Les commissaires aux comptes

#### Extrait 1

Statut professionnel des commissaires aux comptes .....	1276 - 1303
Nomination et cessation des fonctions des commissaires.....	1304 - 1341
Activités des commissaires aux comptes .....	1342 - 1402
Responsabilités des commissaires aux comptes .....	1403 - 1437

##### DIVISION 4

###### Autres organes de contrôle

#### Extrait 2

Commissaire aux apports .....	1438 - 1449
Expertises — Contrôleurs de gestion — Censeurs.....	1450 - 1479
Comité d'entreprise .....	1480 - 1511

##### DIVISION 5

###### Autres partenaires de la société

Les créanciers sociaux et les tiers intéressés.....	1512 - 1538
Le juge : décisions et injonctions.....	1539 - 1579
La fondation créée par la société.....	1580 - 1588

### TITRE 4

#### Les opérations sociétaires

##### DIVISION 1

###### Les événements de la vie sociale : principales modifications statutaires

Transformation de la société .....	1589 - 1609
Réunion des droits sociaux en une seule main.....	1610 - 1627
Dissolution de la société.....	1628 - 1664
Liquidation et partage des sociétés commerciales .....	1665 - 1747

## Sommaire analytique

Formalités de publicité au cours de la vie sociale .....	1748 - 1775
DIVISION 2	
<b>Les opérations de rapprochement des sociétés : GIE, filiale commune et contrats de coopération</b>	
Constitution du groupement d'intérêt économique .....	1776 - 1833
Fonctionnement du groupement d'intérêt économique .....	1834 - 1873
Situation des membres du groupement d'intérêt économique .....	1874 - 1896
Groupement européen d'intérêt économique .....	1897 - 1907
Filiale commune et contrats de coopération .....	1908 - 1934
DIVISION 3	
<b>Les opérations de restructuration des sociétés : fusions, scissions et apports partiels d'actif</b>	
Principes généraux .....	1935 - 1982
Déroulement de la fusion .....	1983 - 2044
Déroulement de la scission .....	2045 - 2059
Apports partiels d'actif .....	2060 - 2071
Régime fiscal des fusions — Scissions, apports partiels d'actif et opérations assimilées .....	2072 - 2102
DIVISION 4	
<b>La participation à un groupe de sociétés</b>	
Présentation générale et constitution des groupes de sociétés .....	2103 - 2143
Régime légal des filiales et participations — Contrôle et autocontrôle .....	2144 - 2173
Relations patrimoniales et comptables au sein du groupe .....	2174 - 2237
Situation des différents membres du groupe .....	2238 - 2282
TITRE 5	
<b>Fonctionnement et vie financière</b>	
DIVISION 1	
<b>Les résultats de la gestion</b>	
Comptes sociaux .....	2283 - 2312
Documents prévisionnels .....	2313 - 2332
Détermination et affectation des résultats .....	2333 - 2413
Publicité des comptes sociaux .....	2414 - 2425
DIVISION 2	
<b>Les opérations de la vie financière</b>	
Comptes courants d'associés .....	2426 - 2438
Cautionnement des sociétés par leurs dirigeants ou par leurs associés .....	2439 - 2480
Investissements étrangers en France .....	2481 - 2492
DIVISION 3	
<b>La prévention des difficultés financières</b>	
La détection des difficultés : l'alerte .....	2493 - 2512
La conciliation .....	2513 - 2532
DIVISION 4	
<b>Le traitement des difficultés financières</b>	
L'ouverture de la procédure collective .....	2533 - 2566
Le sort de la société, de son capital et de sa gouvernance .....	2567 - 2615
Le sort des partenaires de la société .....	2616 - 2650
Le sort des dirigeants de la société .....	2651 - 2726
Traitement des difficultés financières des sociétés cotées sur un marché réglementé ...	2727 - 2735

TITRE 6

**Sanctions des règles de constitution et de fonctionnement**

DIVISION 1

Les annulations

Les cas de nullité — Abus de majorité .....	2736 - 2789
L'action en nullité.....	2790 - 2811
Les effets de l'annulation.....	2812 - 2818

DIVISION 2

Les autres sanctions

L'action en régularisation .....	2819 - 2827
Les responsabilités et les sanctions des abus de minorité.....	2828 - 2843

PARTIE 2

**Règles propres à chaque type de sociétés**

TITRE 1

**Sociétés de personnes**

DIVISION 1

La société en nom collectif

Présentation générale de la société en nom collectif .....	2844 - 2848
Constitution d'une société en nom collectif .....	2849 - 2869
La gérance.....	2870 - 2900
Situation des associés en nom collectif.....	2901 - 2915
Parts sociales .....	2916 - 2925
Décisions collectives.....	2926 - 2954
Dissolution ou continuation.....	2955 - 2964

DIVISION 2

La société en commandite simple

Constitution de la société et situation des associés .....	2965 - 2985
Fonctionnement de la société — Dissolution et liquidation.....	2986 - 3004

TITRE 2

**Les SARL**

DIVISION 1

La SARL pluripersonnelle

Constitution.....	3005 - 3046
Gérants.....	3047 - 3177
Associés : droits et obligations .....	3178 - 3198
Associés : décisions collectives.....	3199 - 3273
Associés : parts sociales.....	3274 - 3318
Conventions passées avec la société .....	3319 - 3334
Dissolution de la société.....	3335 - 3339

DIVISION 2

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée

Régime juridique de l'EURL.....	3340 - 3379
Régime fiscal et social de l'EURL et de l'associé unique .....	3380 - 3391

## Sommaire analytique

### TITRE 3

#### **Constitution et fonctionnement des sociétés par actions — Pactes d'actionnaires**

##### DIVISION 1

###### Constitution des sociétés anonymes

Pourquoi constituer une société anonyme ? .....	3392 - 3394
Actionnaires et fondateurs .....	3395 - 3417
Constitution sans offre au public.....	3418 - 3453
Constitution avec offre au public.....	3454 - 3474

##### DIVISION 2

###### Administration et direction des sociétés anonymes

Administrateurs .....	3475 - 3556
Le conseil d'administration et son président.....	3557 - 3636
Direction générale .....	3637 - 3693
Directoire et conseil de surveillance .....	3694 - 3745
Participation des salariés et des salariés actionnaires dans les conseils d'administration ou de surveillance .....	3746 - 3773
Conventions passées avec la société .....	3774 - 3821

##### DIVISION 3

###### Les assemblées

Assemblées générales : règles communes .....	3822 - 3946
Assemblées générales ordinaires — Approbation des comptes .....	3947 - 3977
Assemblées générales extraordinaires — Modifications du capital.....	3978 - 4100
Assemblées générales extraordinaires — Autres modifications statutaires.....	4101 - 4124
Assemblées spéciales et assemblées mixtes .....	4125 - 4136

##### DIVISION 4

###### Sociétés en commandite par actions

Constitution de la société et situation des associés .....	4137 - 4159
Fonctionnement de la société.....	4160 - 4199

##### DIVISION 5

###### Sociétés par actions simplifiées

Choix de la société par actions simplifiée pluripersonnelle : présentation générale — Création.....	4200 - 4230
Fonctionnement de la société par actions simplifiée pluripersonnelle .....	4231 - 4270
Les associés de la société par actions simplifiée.....	4271 - 4286
La société par actions simplifiée unipersonnelle.....	4287 - 4306

##### DIVISION 6

###### Les pactes d'actionnaires

Typologie des pactes .....	4307 - 4337
Régime des pactes .....	4338 - 4356

### TITRE 4

#### **Les titres émis par les sociétés par actions : les valeurs mobilières**

##### DIVISION 1

###### Dispositions générales aux valeurs mobilières et particulières à leur éventuelle admission aux négociations sur un marché réglementé

Définition, forme et inscription en compte des valeurs mobilières.....	4357 - 4393
Les opérations sur valeurs mobilières .....	4394 - 4457
Offre au public et accès au marché boursier — Prospectus et visa .....	4458 - 4512

## Le Lamy sociétés commerciales

L'encadrement institutionnel du marché boursier par l'AMF .....	4513 - 4561
Déclaration de franchissement de seuils — Action de concert.....	4562 - 4605
Informations réglementée, périodique et permanente sur le marché boursier — Protection des investisseurs .....	4606 - 4631
La réglementation des opérations sur le marché boursier — Offres publiques d'achat, d'échange et de retrait .....	4632 - 4734
Les sanctions pénales et administratives des comportements répréhensibles sur le marché boursier .....	4735 - 4789
<b>DIVISION 2</b>	
<b>Les actions</b>	
Actions — Généralités — Variétés — Actions de préférence .....	4790 - 4847
Opérations sur les actions .....	4848 - 4978
Actionnariat des salariés .....	4979 - 5040
<b>DIVISION 3</b>	
<b>Autres valeurs mobilières et instruments financiers</b>	
Diversité des autres titres .....	5041 - 5086
Obligations .....	5087 - 5169
Valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres de capital ou de titres de créance.....	5170 - 5197
<b>TITRE 5</b>	
<b>Sociétés sans personnalité morale</b>	
<b>DIVISION 1</b>	
<b>Société en participation</b>	
Constitution d'une société en participation .....	5198 - 5224
Fonctionnement de la société en participation .....	5225 - 5255
<b>DIVISION 2</b>	
<b>Société de fait</b>	
L'existence d'une société créée de fait .....	5256 - 5276
Le régime de la société créée de fait .....	5277 - 5295
<b>TITRE 6</b>	
<b>Sociétés particulières</b>	
<b>DIVISION 1</b>	
<b>Sociétés particulières à raison de leurs associés</b>	
Sociétés à capital variable .....	5296 - 5322
Sociétés de travailleurs.....	5323 - 5342
Sociétés coopératives — Droit commun.....	5343 - 5402
Sociétés coopératives — Droit spécial.....	5403 - 5463
Sociétés et groupements à participation publique — SEM, SEML, SPL, GIP .....	5464 - 5531
Sortie du secteur public — Privatisations.....	5532 - 5552
<b>DIVISION 2</b>	
<b>Sociétés particulières à raison de leur activité</b>	
Régimes spéciaux propres à chaque activité réglementée .....	5553 - 5619
Régime applicable aux sociétés d'exercice libéral (SEL) et aux sociétés pluri-professionnelles d'exercice du domaine libéral (SPE) .....	5620 - 5677
La société de libre partenariat.....	5678 - 5695
<b>DIVISION 3</b>	
<b>Sociétés particulières à raison de leur rattachement juridique transnational</b>	
Société européenne.....	5696 - 5738

## Sommaire analytique

---

Société coopérative européenne .....	5739 - 5760
--------------------------------------	-------------





# Nomination et cessation des fonctions des commissaires

---

## SECTION 1

## Nomination des commissaires aux comptes

## § 1. Hypothèses de nomination

## 1304 Présentation générale

Depuis la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 et les ordonnances n° 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003 et n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 qui ont modernisé le contrôle légal en France, le statut des commissaires aux comptes est unifié. Sous réserve des règles propres à chaque personne morale ou entité concernée, les dispositions du titre II du livre VIII du Code de commerce sont applicables à tous les commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités, et ce, quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission et quel que soit le statut juridique de ces personnes et entités. Ce principe demeure posé par l'article L. 820-1 du code de commerce dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 qui adapte le droit français aux règles de l'Union européenne (voir n° 1278).

Néanmoins, cette réforme induit une différenciation accrue des règles applicables aux commissaires aux comptes chargés du contrôle légal des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, sociétés qui sont identifiées par le droit de l'Union comme des « entités d'intérêt public ».

Il est désormais précisé pour l'application des dispositions du titre II du livre VIII du Code de commerce que :

- le terme « entité » désigne les fonds mentionnés aux articles L. 214-8, L. 214-24-34 et L. 214-69 du code monétaire et financier (C. com., art. L. 820-1, II modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 2) ;
- les termes « entité d'intérêt public » désignent, conformément aux prévisions de la directive (C. com., art. L. 820-1, III, 1<sup>er</sup> à 5<sup>o</sup> modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 2) :
  - les sociétés et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
  - les établissements de crédit mentionnés à l'article L. 511-1, I du code monétaire et financier ayant leur siège social en France ;
  - les entreprises d'assurance et de réassurance en application de l'article R. 322-117-1 du code des assurances ;
  - les institutions de prévoyance et leurs unions à l'exception de celles mentionnées à l'article L. 931-6-1, 3<sup>o</sup> du code de la sécurité sociale ;
  - les mutuelles et leurs unions à l'exception de celles mentionnées à l'article L. 211-11, 3<sup>o</sup> du code de la mutualité.

À cette liste, le législateur français a ajouté les sociétés holdings et les sociétés de groupe dans les secteurs de la banque et de l'assurance dont le total de bilan consolidé ou combiné excède à la clôture de deux exercices consécutifs le seuil de 5 milliards d'euros. La qualité d'entité d'intérêt public est perdue lorsque ce seuil n'est pas dépassé pendant deux exercices consécutifs (C. com., art. L. 820-1, III, 6<sup>o</sup> modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 2 et C. com., art. D. 820-1 créé par D. n° 2016-1026, 26 juill. 2016, art. 2).

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 est ratifiée par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 (L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, art. 140, D) qui modifie également l'ordonnance sur plusieurs points. Ces modifications sont entrées en vigueur le 11 décembre 2016.

## 1305 Nomination obligatoire ou facultative

La nomination des commissaires aux comptes résulte :

- soit d'une obligation liée au statut de la société (SA et SCA) ou de conditions fixées par le législateur (SNC, SCS, SARL et SAS ; voir n° 1306) ;
- soit d'une décision des associés prise en l'absence d'obligation légale (voir n° 1307).

## 1306 Cas de nomination obligatoire

Doivent obligatoirement nommer au moins un commissaire aux comptes :

- les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions (C. com., art. L. 225-218 et L. 226-6) ;
- les SARL (pluripersonnelles ou unipersonnelles), les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple lorsqu'elles dépassent, à la clôture de l'exercice social, deux des trois seuils suivants (C. com., art. L. 221-9 ; C. com., art. L. 223-35 ; C. com., art. R. 221-5 ; C. com., art. R. 223-27) :
  - 1 550 000 euros pour le total du bilan ;
  - 3 100 000 euros pour le montant hors taxes du chiffre d'affaires ;
  - 50 salariés (nombre moyen de salariés au cours de l'exercice).
- les sociétés par actions simplifiées lorsqu'elles dépassent, à la clôture de l'exercice social, deux des trois seuils suivants (C. com., art. R. 227-1, al. 1<sup>er</sup>, créé par D. n° 2009-234, 25 févr. 2009, art. 5) :
  - 1 000 000 d'euros pour le total du bilan ;
  - 2 000 000 d'euros pour le montant hors taxes du chiffre d'affaires ;
  - 20 salariés (nombre moyen de salariés au cours de l'exercice) ;

ou qui contrôlent, au sens des II et III de l'article L. 233-16 du code de commerce, une ou plusieurs sociétés ou qui sont contrôlées, au sens des mêmes II et III, par une ou plusieurs sociétés, et ce, sans application des conditions de seuils précitées (C. com., art. L. 227-9-1, modifié par L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 59, V).

Selon la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, il n'y a pas lieu de distinguer selon la nationalité des sociétés qui contrôlent la SAS ou qui sont contrôlées par elle (Bull. CNCC 2009, p. 606).

## Remarques

En l'absence de précision dans le Code de commerce sur la date de naissance de l'obligation de nomination d'un commissaire aux comptes dans les sociétés par actions simplifiées en situation de contrôle, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes préconise, dès l'apparition d'une situation de contrôle, de désigner par une décision collective un commissaire aux comptes dont la mission commence avec la certification des comptes de l'exercice au cours duquel est intervenue la situation de contrôle (Bull. CNCC 2010, p. 223). Néanmoins, la Compagnie considère que la société n'est pas tenue de nommer un commissaire aux comptes si la situation de contrôle a disparu avant la date où les associés prennent la décision de nomination. Si la situation de contrôle disparaît après la décision de nomination du commissaire aux comptes, son mandat expirera au terme de la durée légale de six ans, aucun texte ne prévoyant le sort du mandat du commissaire aux comptes en cas de disparition de la situation de contrôle (Bull. CNCC 2012, p. 151).

Depuis la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 sur les nouvelles régulations économiques, les sociétés qui établissent des

comptes consolidés doivent les faire certifier par deux commissaires aux comptes (C. com., art. L. 823-3 ; Ord. n° 2005-1126, 8 sept. 2005, art. 19). Cette obligation s'impose donc aux sociétés tenues d'établir des comptes consolidés même lorsque leur taille les situe en-dessous des seuils précités (cf. en ce sens, trois avis CNCC, Bull. CNCC 2002, p. 91 et 92). Sur la certification des comptes consolidés, voir nos 1357, 2228 et 2232.

Les SARL, les sociétés de personnes et les sociétés par actions simplifiées ne sont plus tenues de désigner un commissaire aux comptes dès lors qu'elles n'ont pas dépassé deux des trois seuils réglementaires précités pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat des commissaires aux comptes (C. com., art. R. 221-8 ; C. com., art. R. 223-27 ; C. com., art. R. 227-1).

Cette disposition permet de tenir compte des variations à la baisse d'effectifs, de chiffre d'affaires ou de bilan. Lorsqu'une société atteint deux des limites prévues pour la désignation d'un commissaire aux comptes, elle doit nommer un commissaire pour six exercices. Si elle constate qu'elle n'a pas dépassé deux de ces limites pour les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire, elle n'est pas tenue de renouveler les fonctions de ce dernier.

En tout état de cause, même si la société n'atteint plus les seuils au cours du mandat du commissaire aux comptes, il ne peut être mis fin à celui-ci. Le commissaire aux comptes reste en fonctions pendant toute la durée de son mandat, soit six exercices. C'est ainsi que les sociétés par actions simplifiées existantes qui, au 28 février 2009, ne répondaient pas aux critères de désignation obligatoire d'un commissaire aux comptes, n'ont pas pu mettre fin immédiatement aux fonctions de leurs commissaires aux comptes, car ils sont nommés pour un nombre déterminé d'exercices (cf. C. com., art. L. 823-3, al. 1<sup>er</sup> ; *addde* Cass. com., 6 nov. 2012, n° 11-30.648, cité au n° 1328). Si la société dépasse à nouveau les seuils prévus pour la désignation obligatoire d'un contrôleur légal, elle devra procéder à nouveau à cette désignation.

Les GIE qui comptent 100 salariés ou plus à la clôture d'un exercice ou qui émettent des obligations doivent également nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes (C. com., art. L. 251-12). Le groupement n'est plus tenu de désigner un commissaire aux comptes dès lors qu'il compte moins de 100 salariés pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes en place.

Sur les diligences spécifiques applicables dans les sociétés de petite taille, voir n° 1344.

### 1307 Définitions des seuils

Les seuils cités au n° 1306 étaient à l'article R. 123-200 du code de commerce.

#### Remarque

Le décret n° 2014-136 du 17 février 2014 a abrogé l'article R. 123-200 du code de commerce et créé l'article D. 123-200 relatif à la présentation des comptes annuels des microentreprises et petites entreprises. Par erreur, les références à l'article R. 123-200 abrogé n'ont pas été modifiées. Selon nous, les définitions de l'article D. 123-200 sont applicables.

Le total du bilan est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif.

Le montant hors taxes du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante diminué des réductions sur ventes, de la TVA et des taxes assimilées.

Les produits exceptionnels et les produits financiers sont donc exclus.

Le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile, ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile, liés à la société par un contrat de travail à durée indéterminée.

Sont donc exclus de l'effectif les mandataires sociaux qui ne sont pas liés à la société par un contrat de travail, les salariés sous contrat à durée déterminée, les apprentis, les travailleurs temporaires. Il faut en revanche inclure dans l'effectif les salariés mis à la disposition d'une autre entreprise par la société (salariés détachés) et les salariés à temps partiel.

L'obligation de nommer un commissaire aux comptes naît de l'appréciation des seuils à la clôture d'un exercice donné. Par conséquent, en cas de dépassement de deux des trois seuils précités, le commissaire aux comptes nommé n'a pas à contrôler les comptes de l'exercice au cours duquel les seuils ont été dépassés (Bull. CNCC 2005, p. 700).

### 1308 Nomination facultative

Les associés des sociétés en nom collectif ou en commandite simple, de SARL et de sociétés par actions simplifiées dans lesquelles les seuils légaux ne sont pas dépassés ont la faculté de nommer un commissaire aux comptes.

Les membres d'un GIE peuvent également se doter volontairement d'un commissaire aux comptes (cf. CA Paris, 5 nov. 1999, GIE Arcade Finance, BRDA 2000, n° 3, p. 6). L'article L. 251-12, alinéa 3, du code de commerce prévoit que les dispositions concernant les incompatibilités, les pouvoirs, les fonctions, les obligations, la responsabilité, la recusation, la révocation, la rémunération des commissaires aux comptes des SA sont applicables aux GIE. Désormais, l'unification du statut des commissaires aux comptes par la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 emporte application à toutes les personnes morales des dispositions des articles L. 820-1 et suivants du code de commerce. Ce qui conduit à appliquer aux GIE les dispositions de ces articles même si elles ne sont pas visées par l'article L. 251-12, alinéa 3, du code de commerce, tel est le cas notamment des règles relatives aux commissaires suppléants.

Les commissaires aux comptes dont la nomination est facultative sont soumis aux mêmes obligations et aux mêmes responsabilités que ceux dont la nomination est obligatoire.

### 1309 Nomination judiciaire

Même, lorsque les seuils de désignation obligatoire ne sont pas atteints, les associés des SARL, des sociétés de personnes et de sociétés par actions simplifiées peuvent demander en justice la nomination d'un commissaire aux comptes (C. com., art. L. 221-9 ; C. com., art. L. 223-35, al. 3 ; C. com., art. L. 227-9-1, al. 4).

Ce commissaire est désigné par ordonnance du président du tribunal de commerce statuant en la forme des référés (C. com., art. R. 221-8 ; C. com., art. R. 223-27 ; C. com., art. R. 227-1).

Dans les sociétés en nom collectif et en commandite simple, la demande de nomination judiciaire d'un commissaire aux comptes peut être présentée par « tout associé », sans condition de détention d'une fraction du capital social.

Dans les SARL et les SAS, la demande de désignation judiciaire peut être faite par un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital social (C. com., art. L. 223-35, al. 3, et C. com., art. L. 227-9-1, al. 4).

La référence faite, par l'article L. 223-35 du code de commerce, au capital social et non aux parts sociales exclut du droit de demander la désignation judiciaire les apporteurs en industrie puisque leurs parts ne sont pas représentatives d'une fraction du capital (C. civ., art. 1843-2, al. 2).

La demande en justice est directe. Il suffit de posséder un dixième du capital. Le ou les associés ne sont pas tenus de saisir préalablement l'assemblée. Le juge reçoit pleine compétence ; il statue en la forme des référés, mais son intervention n'est pas subordonnée comme en droit commun à l'urgence (CA Lyon, 7 juin 1972, Bull. CNCC 1973, p. 90). Un nu-proprétaire détenant un dixième du capital peut demander la désignation judiciaire d'un commissaire (cf. CA Paris, 22 janv. 1971, D. 1971, p. 517, note Y. Guyon).

La nomination du commissaire est facultative pour le juge ; celui-ci a un pouvoir d'appréciation sur l'opportunité de la demande (CA Paris, 24 mai 2002, Bull. CNCC 2013, 150, obs. Ph. Merle). Dans le cas où des associés mettent en cause la gestion du gérant, critiquée et considérée dispendieuse, sans prétendre que les comptes sociaux ne sont ni réguliers ni sincères, ils ne peuvent obtenir la désignation judiciaire d'un commissaire (CA Douai, 19 juin 1981, inédit). En revanche, selon cette juridiction une telle désignation est justifiée si un bilan a été transmis amputé à un associé et si, après avoir demandé à l'assemblée le vote d'une résolution nommant un commissaire, le gérant a finalement contribué à la faire rejeter par son vote (CA Douai, 10 avr. 1981, inédit).

Sur la désignation judiciaire en cas de nomination obligatoire, voir n° 1311.

## § 2. Nombre de commissaires

### 1310 Nombre minimum — Titulaires et suppléants

Sous réserve des règles applicables aux sociétés astreintes à publier des comptes consolidés (voir n° 1311) ou de dispositions particulières (voir n° 1312), les sociétés pour lesquelles la désignation de commissaires aux comptes est obligatoire, doivent désigner pour six ans au moins un commissaire titulaire ; à défaut de désignation d'un commissaire aux comptes, tout membre de l'organe compétent peut demander en justice cette désignation (voir n° 1325). Le mandat ainsi conféré prend fin lorsqu'il a été pourvu par l'assemblée à la nomination du ou des commissaires (C. com., art. L. 823-4, inséré par Ord. n° 2005-1126, 8 sept. 2005, art. 19).

Un commissaire suppléant appelé à remplacer le titulaire en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès est également désigné dans les mêmes conditions (C. com., art. L. 823-1, I, al. 2 inséré par Ord. n° 2005-1126, 8 sept. 2005, art. 19, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 30). La nomination du commissaire aux comptes suppléant est soumise aux mêmes règles que celle du commissaire titulaire. En cas d'interdiction temporaire d'exercer du commissaire suppléant, un nouveau suppléant doit être désigné pour remplacer éventuellement le titulaire pendant la durée de suspension du premier suppléant (Bull. CNCC 1997, p. 432).

Lorsque le suppléant devient titulaire, l'assemblée générale ou l'organe compétent doit procéder à la nomination d'un nouveau commissaire aux comptes suppléant dont les fonctions prendront également fin à la date d'expiration du mandat du commissaire aux comptes titulaire.

En cas de nomination d'un commissaire aux comptes sans respecter les dispositions légales relatives à la suppléance, il semble possible de régulariser cette situation en réunissant une assemblée générale qui constatera la nullité de la nomination d'un autre commissaire aux comptes remplaçant le commissaire aux comptes titulaire à la place du suppléant, et confirmera que c'est le suppléant qui a accédé de plein droit aux fonctions du titulaire pendant la durée du mandat de ce dernier restant à courir (Bull. CNCC 1988, p. 209).

Bien que la loi ne soit pas explicite sur ce point, en présence de plusieurs commissaires aux comptes, il paraît souhaitable de nommer autant de commissaires suppléants que de titulaires (Bull. CNCC 1984, p. 359 ; Bull. COB 1985, n° 179 ; Bull. CNCC 1993, p. 282, Étude juridique de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, la nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes, déc. 1998, § 15).

Le fait que le commissaire titulaire soit devenu actionnaire et dirigeant de la société de commissaires aux comptes qui avait été désignée comme commissaire suppléant équivaut à l'absence du commissaire suppléant. En ce cas, le tribunal doit prononcer le relèvement des fonctions du suppléant lorsqu'est

relevé pour faute le commissaire titulaire, et nommer lui-même un remplaçant dont la mission restera provisoire puisqu'elle cessera le jour où sera désigné un nouveau commissaire par la prochaine assemblée générale de la société (CA Bordeaux, 2<sup>e</sup> ch., 7 mars 1990, RJ com. 1991, p. 215, note Goyet, et, sur pourvoi, Cass. com., 28 janv. 1992, n° 90-15.837, Bull. Joly Sociétés 1992, p. 412, note Barbieri, RJDA 1992, n° 357, Rev. sociétés 1992, p. 727, note Vidal).

Sur la durée du mandat du ou des commissaires suppléants ; voir n° 1330.

### 1311 Sociétés astreintes à publier des comptes consolidés

Les sociétés astreintes à publier des comptes consolidés (voir n° 2210 et s.) sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes (C. com., art. L. 823-2, inséré par Ord. n° 2005-1126, 8 sept. 2005, art. 19). Elles doivent par conséquent nommer également deux commissaires aux comptes suppléants (voir n° 1310).

#### Remarques

Les sociétés qui ne sont pas tenues de désigner un commissaire aux comptes pour certifier leurs comptes annuels doivent néanmoins nommer deux commissaires aux comptes si elles sont astreintes à publier des comptes consolidés (cf. Bull. CNCC 2008, p. 556). Le second commissaire doit être nommé avant la fin de l'exercice au cours duquel les comptes consolidés doivent être établis ou à défaut avant l'assemblée d'approbation des comptes consolidés ; une résolution doit alors préciser qu'il contrôlera les comptes consolidés de l'exercice clos.

Lorsque la société n'est pas légalement tenue de publier des comptes consolidés mais les établit spontanément, elle n'est pas obligée de désigner deux commissaires aux comptes : un suffit pour la certification de ces comptes (cf. Bull. CNCC 1996, p. 302 ; Bull. CNCC 2001, p. 472 ; Bull. CNCC 2003, p. 571).

Dans le cas où une société est pourvue d'un seul commissaire alors qu'elle doit en avoir deux, les délibérations des assemblées générales qu'elle tient sont nulles (C. com., art. L. 820-3-1, al. 1<sup>er</sup> ; cf. également, CA Paris, 23<sup>e</sup> ch. B, 19 oct. 1979, Dr. sociétés 1979, n° 287, rendu sous l'empire de l'ancien article 222 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 dont les dispositions ont été reprises par l'article L. 820-3-1 du code de commerce). Le défaut de désignation des commissaires aux comptes expose également les dirigeants à des sanctions pénales (voir n° 1401).

Les deux commissaires aux comptes doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes n'appartenant pas au même réseau, et n'ayant ni dirigeants communs, ni liens capitalistiques ou financiers (C. déont., art. 17, al. 1<sup>er</sup>, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

Sur les modalités d'exercice de la mission en présence de plusieurs commissaires aux comptes, voir n° 1348.

### 1312 Cas particulier des établissements financiers

Le contrôle des comptes des sociétés exploitant un établissement de crédit, une société de financement ou une entreprise d'investissement doit être effectué par au moins deux commissaires aux comptes. Ces commissaires aux comptes ne doivent pas représenter ou appartenir à des cabinets ayant entre eux des liens de nature juridique, professionnelle, de capital ou organisationnelle.

Toutefois, lorsque le total du bilan d'un établissement de crédit, d'une société de financement ou d'une entreprise d'investissement est inférieur à un seuil fixé par l'Autorité des normes comptables après avis du Comité consultatif de la législation et de la réglementation financières, la certification peut être exer-

cée par un seul commissaire aux comptes. Sous la même condition de seuil, lorsque l'entreprise est soumise soit aux règles de la comptabilité publique, soit à un régime spécifique d'approbation de ses comptes présentant des garanties jugées suffisantes par l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution, celle-ci peut décider de lever l'obligation de certification. Ces dérogations ne sont pas applicables lorsque l'établissement de crédit ou l'entreprise d'investissement est tenu d'établir des comptes sur base consolidée.

Les commissaires aux comptes doivent présenter toutes les garanties d'indépendance à l'égard des établissements de crédit, des sociétés de financement, des entreprises d'investissement, des entreprises mères de société de financement, des compagnies financières holding ou des compagnies financières holding mixtes contrôlés (C. mon. fin., art. L. 511-38, modifié par Ord. n° 2014-158, 20 févr. 2014, art. 3).

### § 3. Nomination des commissaires

#### 1313 Choix des commissaires aux comptes

Les commissaires aux comptes doivent être choisis parmi les professionnels, personnes physiques ou sociétés, inscrits sur la liste établie par le Haut conseil du commissariat aux comptes (voir n° 1282).

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 consacre un principe de liberté de choix du ou des commissaires aux comptes par la société contrôlée. Ce choix appartient à l'assemblée générale ou à l'organe qui en tient lieu. Toute clause contractuelle qui limite ce choix à certaines catégories ou listes de commissaires aux comptes est réputée non écrite (C. com., art. L. 823-1, I modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 30).

Dans les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et les autres entités d'intérêt public, ce choix ne peut être effectué qu'à l'issue d'une procédure de sélection prévue par l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014 (voir n° 1322).

#### A. — Obstacles à la nomination

#### 1314 Obligation de formation continue

Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste établie par le Haut conseil du commissariat aux comptes (voir n° 1282) doivent suivre une formation professionnelle continue leur permettant d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances. La nature et la durée des activités susceptibles d'être validées au titre de l'obligation de formation continue sont déterminées par arrêté du ministre de la Justice, sur proposition de la Compagnie nationale et après avis du Haut conseil. Le commissaire aux comptes rend compte au Haut conseil ou à son délégataire de la mise en œuvre de cette formation (C. com., art. L. 822-4, I, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 22 et C. com., art. R. 822-21, modifié par D. n° 2016-1026, 26 juill. 2016, art. 44 et 46).

Avant d'accepter une mission de certification, un professionnel qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant trois ans doit suivre une formation particulière sauf s'il a respecté pendant cette période l'obligation de formation continue. Il doit déclarer à la compagnie régionale des commissaires aux comptes dont il relève, préalablement à l'acceptation de la nouvelle mission, les conditions dans lesquelles il a satisfait à cette obligation de formation continue particulière. Il doit conserver pendant six ans à compter de l'acceptation de la nouvelle mission les justificatifs relatifs au respect de cette obligation. Les compagnies régionales des commissaires aux comptes rendent annuellement compte à la Compagnie nationale du respect par les commissaires aux comptes

de leur ressort de leur obligation déclarative (C. com., art. L. 822-4, II, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 22 et C. com., art. R. 822-23, modifié par D. n° 2016-1026, du 26 juill. 2016, art. 44 et 48).

Cette formation continue particulière doit être accomplie, par sessions continues ou discontinues, dans les dix-huit mois qui précèdent l'acceptation d'une mission et assure l'actualisation des connaissances et des compétences du commissaire aux comptes concerné. Elle peut être satisfaite par la participation obligatoire au programme spécifique de vingt heures organisé par la compagnie nationale et les compagnies régionales des commissaires aux comptes ou par la participation volontaire, pour un minimum de vingt heures à des séminaires de formation suivant des modalités définies par arrêté du ministre de la Justice (C. com., art. R. 822-22, modifié par D. n° 2016-1026, 26 juill. 2016, art. 44 et 47).

#### 1315 Incompatibilités applicables à toutes les sociétés contrôlées

Les incompatibilités relatives à la société contrôlée sont modifiées par l'ordonnance du 17 mars 2016 qui impose des contraintes plus lourdes aux contrôleurs des entités d'intérêt public (voir n° 1316 ; sur la liste des entités d'intérêt public voir n° 1304).

Dans les sociétés autres que les entités d'intérêt public, il est interdit aux commissaires aux comptes :

1°) de prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement un intérêt auprès de la société ou entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce). Ces interdictions sont précisées par le Code de déontologie en ce qui concerne :

- les liens personnels, financiers et professionnels concomitants ou antérieurs à la mission du commissaire aux comptes qui sont incompatibles avec l'exercice de cette mission ;
- les restrictions à apporter à la détention d'intérêts financiers par les salariés et les collaborateurs du commissaire aux comptes dans les sociétés dont les comptes sont certifiés par lui ;
- les situations dans lesquelles l'indépendance du commissaire aux comptes est affectée, lorsqu'il appartient à un réseau national ou international, par la fourniture de prestation à une personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés par lui.

Le Code de déontologie précise également les restrictions à apporter à la détention d'intérêts financiers par les associés et les salariés des commissaires aux comptes ou toute autre personne qui participent à la certification (C. com., art. L. 822-11, 3, I, al. 1<sup>er</sup> et 2, modifiés par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 25).

Ces personnes et celles qui sont liées au commissaire aux comptes dans les conditions prévues par l'article 3 § 26 du règlement (UE) n° 596/2014 ne peuvent pas détenir d'intérêt substantiel et direct dans la société ou l'entité dont les comptes sont certifiés, ni réaliser de transactions sur des instruments financiers émis ou garantis par cette société ou entité à l'exception d'opérations effectuées par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés tels que des fonds de pension ou des assurances sur la vie (C. com., art. L. 822-11, 3, II, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 25).

Le titre V du Code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes, adopté par le décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005, aujourd'hui annexé à la partie réglementaire du Code de commerce (n° 8-1), énumère de façon précise les liens incompatibles avec l'exercice de la mission. Il s'agit de :

- liens familiaux.

Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien familial entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de la société dont les comptes sont certifiés et, d'autre part :

- le commissaire aux comptes,
- l'un des membres de l'équipe de contrôle légal, y compris les personnes ayant un rôle de consultation ou d'expertise sur les travaux de contrôle légal,
- l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes,
- les associés du bureau auquel appartient le signataire, le bureau s'entendant d'un sous-groupe distinct défini par une société de commissaires aux comptes sur la base de critères géographiques ou d'organisation.

Pour l'application des dispositions qui précèdent, il existe un lien familial entre deux personnes lorsque l'une est l'ascendant de l'autre, y compris par filiation adoptive, ou lorsque l'une et l'autre ont un ascendant commun au premier ou au deuxième degré, y compris par filiation adoptive. Il existe également un lien familial entre conjoints, entre personnes liées par un pacte civil de solidarité et entre concubins. Le lien familial est également constitué entre l'une de ces personnes et les ascendants ou descendants de son conjoint, de la personne avec laquelle elle est liée par un pacte civil de solidarité et de son concubin (C. déont. cac, art. 27, I, al. 2, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

Pour l'application de ces dispositions, est réputé exercer des fonctions sensibles au sein de la société dont les comptes sont certifiés :

- toute personne ayant la qualité de mandataire social,
- tout préposé de la société chargé de tenir les comptes ou d'élaborer les états financiers et les documents de gestion,
- tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement de ces états et documents (C. déont. cac, art. 26, al. 2, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

Au titre des liens personnels, il est également interdit à un commissaire aux comptes d'accepter ou de conserver une mission de contrôle légal dès lors que lui-même ou l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes entretient avec cette personne ou entité ou avec une personne occupant une fonction sensible au sein de celle-ci des liens personnels étroits, affectant son indépendance (C. déont. cac, art. 27, II, modifié par D. n° 2008-674, 2 juill. 2008, art. 5 et annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

Est considérée comme membre de la direction d'une société de commissaires aux comptes toute personne pouvant influencer sur les opinions exprimées dans le cadre de la mission de contrôle légal ou qui dispose d'un pouvoir décisionnel en ce qui concerne la gestion, la rémunération, la promotion ou la supervision des membres de l'équipe chargée de cette mission (C. déont. cac, art. 26, al. 1<sup>er</sup>, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1) ;

#### — liens financiers.

Sont incompatibles avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tous liens financiers entre, d'une part, la société dont les comptes sont certifiés ou une société qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce et, d'autre part :

- le commissaire aux comptes,
- la société de commissaires aux comptes à laquelle appartient le commissaire aux comptes, la société qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle,
- les membres de la direction de ladite société,
- tout associé de cette société ayant une influence significative sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la société dont les comptes sont certifiés,
- tout membre de l'équipe chargée de la mission de contrôle légal ; toutefois, il est permis aux membres de l'équipe chargée de la mission de contrôle légal d'une personne

ayant la qualité d'établissement de crédit ou de prestataire de services d'investissement d'avoir avec celles-ci des relations aux conditions habituelles de marché,

- tout collaborateur de la société de commissaires aux comptes amené à intervenir de manière significative auprès de la société dont les comptes sont certifiés (C. déont. cac, art. 28, modifié par D. n° 2010-131, 10 févr. 2010, art. 4 annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

Pour l'application de ces dispositions, les liens financiers s'entendent comme :

- la détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote de la société, sauf lorsqu'ils sont acquis par l'intermédiaire d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières à moins qu'il ne s'agisse d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières contractuel ou d'un fonds commun de placement à risques contractuel,
- la détention, directe ou indirecte, de titres de créance ou de tous autres instruments financiers émis par la société,
- tout dépôt de fonds, sous quelque forme que ce soit, auprès de la société,
- l'octroi ou le maintien après le début de la mission de tout prêt ou avance auprès de la société,
- la souscription d'un contrat d'assurance auprès de la société.

Toutefois, le dépôt de fonds, l'octroi ou le maintien d'un prêt et la souscription d'un contrat d'assurance auprès de la société dont les comptes sont certifiés sont admis dans la mesure où ils correspondent à des conditions habituelles de marché et portent sur des opérations courantes.

Dès qu'il a connaissance de la survenance d'événements extérieurs susceptibles de créer une situation d'incompatibilité, le commissaire aux comptes saisit le Haut conseil du commissariat aux comptes pour avis sur les mesures qu'il envisage de prendre pour éviter cette situation (C. déont. cac, art. 28, I, in fine, modifié par D. n° 2010-131, 10 févr. 2010, art. 4, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

Les incompatibilités énoncées ci-dessus s'appliquent au commissaire aux comptes lorsque son conjoint, la personne qui lui est liée par un pacte civil de solidarité, son concubin ou toute personne fiscalement à sa charge a des liens financiers avec la société dont il certifie les comptes (C. déont. cac, art. 28, II, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1) ;

#### — liens professionnels.

Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien professionnel entre, d'une part, la société dont les comptes sont certifiés ou ses dirigeants et, d'autre part :

- le commissaire aux comptes,
- les membres de l'équipe chargés de la mission de contrôle légal,
- la société à laquelle appartient ce commissaire aux comptes,
- les membres de la direction de cette société,
- tout associé de cette société ayant une influence sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés (C. déont. cac, art. 29, II, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

Révèle un lien professionnel toute situation qui établit entre le commissaire aux comptes et la société dont il certifie les comptes un intérêt commercial ou financier commun en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché (C. déont. cac, art. 29, I, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

Sous réserve des cas prévus par la loi, un commissaire aux comptes ne peut accepter une mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'autorévision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel,

l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. S'il estime, face à une situation à risques résultant de situations antérieures, que des mesures de sauvegarde sont suffisantes, il informe par écrit le Haut conseil du commissariat aux comptes de la nature et de l'étendue de ces mesures (C. déont. cac, art. 29, III, modifié par D. n° 2010-131, 10 févr. 2010, art. 5, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1) ;

2°) de fournir à la personne qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, au sens des articles I et II de l'article L. 233-3 du code précité (C. com., art. L. 233-3, I et II), les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis par le Code de déontologie. Cette interdiction s'applique également aux membres du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes (C. com., art. L. 822-11, III, al. 1<sup>er</sup> et 2, modifiés par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 24). Lorsqu'un membre du réseau du commissaire aux comptes fournit une prestation de service autre que la certification des comptes à une personne ou entité qui contrôle ou qui est contrôlée par la société dont il certifie les comptes, le commissaire aux comptes doit analyser les risques pesant sur son indépendance et appliquer les mesures de sauvegarde, alors même que la prestation en cause n'est pas interdite par le Code de déontologie (C. com., art. L. 822-11-1, II, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 25).

Le Code de déontologie précise ces interdictions dans son titre II en indiquant que sont interdites les situations suivantes :

- toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ;
- la réalisation de tout acte de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants ;
- le recrutement de personnel ;
- la rédaction des actes ou à la tenue du secrétariat juridique ;
- le maniement ou séquestre de fonds ;
- la tenue de la comptabilité, préparation et établissement des comptes, élaboration d'une information ou d'une communication financières ;
- la mission de commissariat aux apports et à la fusion ;
- la mise en place des mesures de contrôle interne ;
- les évaluations, actuarielles ou non, d'éléments destinés à faire partie des comptes ou de l'information financière, en dehors de sa mission légale ;
- la participation, à toute prise de décision, dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'information financière ;
- la fourniture de toute prestation de service, notamment de conseil en matière juridique, financière, fiscale ou relative aux modalités de financement ;
- la prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation ;
- la défense des intérêts des dirigeants ou toute action pour leur compte dans le cadre de la négociation ou la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou recherche de financement ;
- la représentation de la société et de ses dirigeants devant toute juridiction, ou à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel ces personnes seraient impliquées (C. déont. cac, art. 10, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

Le Haut conseil du commissariat aux comptes a précisé dans un avis qu'aucune norme d'exercice professionnel ne prévoyait la faculté pour le commissaire aux comptes de traduire des documents financiers établis par la société qu'il contrôle, fournir une telle prestation conduirait le professionnel à prendre part à l'élaboration d'une information financière interdite par l'article 10, 60, du code de déontologie (avis H3C, 2 avr. 2009, consultable sur [www.h3c.org](http://www.h3c.org)).

Le Code de déontologie expose également les situations à risques que le commissaire aux comptes doit identifier. Il s'agit

de situations ou de risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission et, en particulier, de ceux qui résultent de son appartenance à un réseau. Le commissaire aux comptes, lorsqu'il est exposé à ces situations à risque, doit prendre les mesures de sauvegarde appropriées en vue de les éliminer ou d'en réduire les effets à un niveau acceptable pour la poursuite de sa mission. À défaut, il doit refuser la mission ou, le cas échéant, démissionner. En cas de doute ou de difficulté d'interprétation, le commissaire aux comptes doit saisir pour avis le Haut conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes. Lorsqu'il est amené à démissionner et que la société dont il certifie les comptes exerce une activité dans un secteur soumis à une réglementation particulière telle que celle applicable à l'admission aux négociations de titres financiers sur un marché réglementé, il doit aviser l'Autorité des marchés financiers (C. déont. cac, art. 11 et 12, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

Le Haut conseil du commissariat aux comptes a rendu plusieurs avis sur l'appréciation de l'indépendance des commissaires aux comptes :

- l'interdiction édictée par l'article L. 822-11, II, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce ne s'applique pas aux filiales d'une personne ou entité contrôlant la société dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes ; mais que ce dernier, avant de fournir des prestations ou conseils non directement liés à sa mission de commissaire aux comptes à des sociétés « sœurs » de la société dont il certifie les comptes doit procéder à une analyse des risques conformément aux dispositions de l'article 11 du code de déontologie et prendre des mesures de sauvegarde en cas de risques identifiés (avis H3C, 11 janv. 2007, BRDA 2007, n° 5, p. 2) ;
- la nomination d'un commissaire aux comptes comme commissaire aux apports, lors de la constitution d'une EURL par le président de la société dont il certifie les comptes, le conduisant en l'espèce à vérifier la valeur des titres de cette société, le placera, dans le cadre de l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes, en situation de conflit d'intérêts de nature à affecter son indépendance et son impartialité. En cas d'acceptation de cette mission, le Haut conseil estime qu'une fois la mission de commissariat aux apports effectuée, seule la démission du commissaire aux comptes constituerait une mesure de sauvegarde appropriée (avis H3C, 11 janv. 2007, précité) ;
- des prestations qui n'ont pas été réalisées en qualité de commissaires aux comptes et qui sont antérieures à l'acceptation des mandats, ne peuvent pas constituer des diligences directement liées à la mission des commissaires aux comptes au sens de l'article L. 822-11, II, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce. Lorsque la nature des prestations révèle que le professionnel était le conseil habituel du groupe pour les questions comptables et financières dépassant les compétences du service comptable de celui-ci, l'apparence d'indépendance de ce professionnel est affectée ; ce qui nécessite de sa part des mesures de sauvegarde appropriées (avis H3C, 21 févr. 2008, consultable sur [www.h3c.org](http://www.h3c.org)) ;
- un professionnel n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes qui a, au cours d'un exercice, effectué une mission de mise en place d'une comptabilité commerciale et de validation des pratiques et des procédures comptables liées à ce passage, ne peut pas accepter pour l'exercice suivant une mission de commissaire aux comptes qui le placerait dans une situation d'auto-révision (avis H3C, 7 avr. 2008, consultable sur [www.h3c.org](http://www.h3c.org)) ;
- le fait pour un commissaire aux comptes d'une association d'être membre de celle-ci porte atteinte à l'impartialité et à l'indépendance du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission (avis H3C, 1<sup>er</sup> juill. 2008, consultable sur [www.h3c.org](http://www.h3c.org)) ;
- un commissaire aux comptes ne peut en principe accepter la mission de certification des comptes d'une société bénéficiaire d'un apport d'actifs et de passifs effectué par une autre société, pour laquelle il a réalisé antérieurement une mission de « présentation de comptes » régie par les normes

de l'Ordre des experts-comptables, car il serait conduit à porter une appréciation sur des comptes qu'il aurait contribué à établir. Néanmoins, au cas d'espèce, au vu des éléments communiqués (les principaux actifs apportés ayant fait l'objet d'une évaluation par un expert dit « indépendant » et ayant un poids limité par rapport aux comptes de la bénéficiaire), et sous condition de mise en place de mesures de sauvegarde appropriées, le Haut conseil a estimé que le commissaire aux comptes ne serait pas placé dans une situation d'auto-révision de nature à affecter son jugement professionnel (avis H3C, 26 juill. 2010, consultable sur [www.h3c.org](http://www.h3c.org)).

**1316 Incompatibilités spécifiques aux sociétés cotées et autres entités d'intérêt public**

Dans les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et dans les autres entités d'intérêt public, outre les incompatibilités applicables dans toutes les sociétés ou entités contrôlées (voir n° 1315), il est interdit aux commissaires aux comptes :

- d'accepter une mission de certification lorsqu'au cours de l'exercice comptable qui précède celui dont les comptes doivent être certifiés, le commissaire aux comptes ou un membre de son réseau a conçu et mis en œuvre pour la société ou l'entité contrôlée ou pour des personnes ou entités qui la contrôlent ou sont contrôlées par elle dans l'Union européenne, des procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatifs à l'information financière ou encore des systèmes techniques concernant l'information financière (C. com., art. L. 822-11, I, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 24) ;
- de fournir directement ou indirectement à la société contrôlée ou à l'entité contrôlée ou à des personnes ou entités qui la contrôlent ou sont contrôlées par elle dans l'Union européenne, des services qui portent atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes et définis par le Code de déontologie (voir n° 1315) ou des services autres que les services d'audit dont la liste figure à l'article 5 § 1 du règlement UE n° 537/2014. Cette interdiction concerne également les membres du réseau dont fait partie le commissaire aux comptes (C. com., art. L. 822-11, II, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 24). On doit noter que le règlement permet aux États membres d'autoriser la fourniture de certains services visés à l'article 5 § 1 à condition qu'ils soient assurés dans des conditions garantissant l'indépendance du commissaire aux comptes. Pour tenir compte de ces hypothèses, la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 prévoit que par dérogation aux dispositions précédentes lorsqu'un membre du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes qui est établi dans un État membre fournit à la société qui contrôle ou qui est contrôlée par l'entité d'intérêt public, et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, des services interdits par le Code de déontologie ou le règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 dans un État membre qui les autorise, le commissaire aux comptes analyse les risques pesant sur son indépendance et applique les mesures de sauvegarde appropriées (C. com., art. L. 822-11, II modifié par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, art. 140, III, 8°).

Pour l'application de ces dispositions, il est renvoyé pour la définition du contrôle aux I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce (C. com., art. L. 822-11, I et II, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 24).

Figurent dans la liste des prestations interdites par le règlement (UE) n° 537/2014 :

- la comptabilité et la préparation des comptes annuels et autres états financiers ;
- l'audit interne et les évaluations ;
- les décisions de gestion ;
- les activités de promotion et les activités commerciales ;

- les prestations liées au financement et aux stratégies d'investissement, à la souscription de parts ou actions de la société contrôlée ;
- les services fiscaux (établissement des déclarations, calcul de l'impôt, conseils, assistance aux contrôles) ;
- la paie et les services de ressources humaines ayant trait aux membres de la direction (recherche, sélection des candidats etc.), ainsi qu'à la structuration du modèle organisationnel et au contrôle des coûts ;
- les services juridiques (conseils, négociation, défense de la société dans le cadre d'un litige ; Règl. Cons. UE n° 537/2014, 16 avr. 2014, art. 5).

Par ailleurs, lorsqu'un membre du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes fournit l'une des prestations énumérées par l'article 5 précité à une entreprise contrôlée par la société ou l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, dont le siège social est situé hors de l'Union européenne, il doit apprécier si son indépendance est compromise par cette prestation et prendre, si tel est le cas, les mesures de sauvegarde qui s'imposent. À défaut, le commissaire aux comptes ne peut continuer d'assurer le contrôle de la société ou de l'entité concernée (C. com., art. L. 822-11-1, I, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 25 et Règl. Cons. UE n° 537/2014, 16 avr. 2014, art. 5).

Le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau peuvent fournir des prestations autres que la certification des comptes lorsqu'elles ne sont pas interdites par les articles L. 811-1, II et L. 811-11-1, I du code de commerce et les dispositions du règlement (UE) n° 537/2014 précités à condition d'avoir été autorisées par le comité d'audit. Celui-ci se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde qu'il a appliquées (C. com., art. L. 822-11-2, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 25). Lorsqu'une société contrôlée par une société tenue de constituer un comité d'audit a décidé de se doter elle-même d'un tel comité, elle peut confier au comité de la société qui la contrôle la mission d'approbation des prestations précitées. Dans ce cas, ce dernier rend compte régulièrement des décisions ainsi adoptées au conseil d'administration ou de surveillance de la société contrôlée (C. com., art. L. 823-20, 5°, modifié par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, art. 140, III, 3°).

Cette exigence d'autorisation ne peut concerner les missions autres que la certification légale des comptes que la loi impose au commissaire aux comptes de la société. Seules doivent être autorisées par le comité d'audit des prestations que la société peut confier à son commissaire aux comptes ou à un autre professionnel, tel que par exemple une vérification préalable à une acquisition ou à une cession (cf. en ce sens, Comité juridique ANSA, 7 sept. 2016, n° 16-028).

**1317 Incompatibilités avec des fonctions dans la société ou entité contrôlée**

Les anciens dirigeants et les anciens salariés d'une société ou entité ne peuvent, moins de cinq ans après la cessation de leurs fonctions, être nommés commissaires aux comptes de la société ou des sociétés détenant 10 % du capital de celle-ci ou dont celle-ci détient 10 % du capital au moment de la cessation des fonctions.

L'interdiction s'applique aux sociétés de commissaires aux comptes dont les actionnaires, associés ou dirigeants ont été administrateurs, salariés ou dirigeants de la société ou entité contrôlée (C. com., art. L. 822-13, reprenant les dispositions de l'article L. 225-226 du code de commerce, modifié par L. n° 2003-706, 1<sup>er</sup> août 2003, art. 104, II, et Ord. n° 2005-1126, 8 sept. 2005, art. 15).

Il est également interdit aux commissaires aux comptes et aux membres signataires d'une société de commissaires aux comptes de devenir dirigeants, administrateurs, membres du conseil de surveillance ou occuper un poste de direction au sein des sociétés ou entités qu'ils contrôlent, moins de trois ans après la cessation de leurs fonctions. La même incompatibilité s'applique à toute personne inscrite sur la liste tenue par le



Haut Conseil du commissariat aux comptes (voir n° 1282), membre d'une société de commissaire aux comptes sans être signataire des rapports de certification, pendant une durée d'un an suivant sa participation à la mission de certification (C. com., art. L. 822-12, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 26).

**1318 Sanctions**

Le fait pour toute personne d'accepter, exercer ou conserver les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé d'une société de commissaire aux comptes, est puni d'une amende de 7 500 euros et d'un emprisonnement de six mois (C. com., art. L. 820-6, modifié par L. n° 2003-706, 1<sup>er</sup> août 2003, art. 99).

En outre, des sanctions disciplinaires peuvent être prononcées à l'encontre des commissaires aux comptes, ainsi qu'aux associés et salariés du commissaire aux comptes, aux personnes qui lui sont étroitement liées et à toute personne participant à la mission (voir n° 1428 et s.).

S'agissant des sanctions civiles, les délibérations de l'assemblée générale ou de l'organe qui en tient lieu prises à défaut de désignation régulière des commissaires aux comptes ou sur le rapport des commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonction contrairement aux dispositions du titre II du Code de commerce ou à d'autres dispositions applicables à la société contrôlée sont nulles (voir n° 1327). L'action en nullité est éteinte si la délibération irrégulière est expressément confirmée par l'organe compétent sur le rapport de commissaires régulièrement désignés (C. com., art. L. 820-3-1, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 4).

Par ailleurs, la responsabilité civile des commissaires aux comptes peut être engagée en cas de manquement aux dispositions sur les incompatibilités causant un préjudice à la société ou aux tiers.

**B. — Conditions de de nomination**

**1319 Obligations préalables à l'acceptation de la mission**

L'affiliation du commissaire aux comptes à un réseau pluridisciplinaire qui n'a pas pour activité exclusive le commissariat aux comptes emporte pour celui-ci le respect de certaines obligations préalables à l'acceptation de la mission.

Il doit, en vue de sa désignation, informer par écrit la société ou l'entité dont il se propose de certifier les comptes de son affiliation à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes. Le cas échéant, il doit indiquer le montant global des honoraires perçus par ce réseau au titre de prestations de services autres que la certification des comptes, à la société dont il se propose de contrôler les comptes, à une personne contrôlée par elle ou qui la contrôle, au sens de l'article L. 233-3, I et II. Ces informations sont actualisées chaque année et mises à la disposition des actionnaires ou associés au siège de la société ou de l'entité contrôlée (C. com., art. L. 820-3, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 3).

Dans les « entités d'intérêt public » (voir n° 1304), le comité d'audit ou, selon le cas, l'organe d'administration ou de surveillance peut demander que lui soit communiqué le détail des prestations autres que la certification des comptes fournies par le réseau (C. com., art. L. 820-3, I, al. 2, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 3).

Par ailleurs, l'ordonnance n° 216-315 du 17 mars 2016 impose au commissaire aux comptes de procéder avant l'acceptation de sa mission ou son renouvellement de vérifier :

- les éléments relatifs au respect des conditions de son indépendance et les mesures de sauvegarde nécessaires pour atténuer les risques pouvant affecter son indépendance ;

- qu'il dispose des moyens matériels et humains pour mener à bien l'exécution de sa mission.

Ces informations doivent être consignées par le commissaire aux comptes (C. com., art. L. 820-3, II, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 3).

**1320 Contact du commissaire pressenti avec son prédécesseur**

Le commissaire pressenti ne peut accepter aucune mission exercée précédemment par un de ses confrères sans avoir au préalable pris contact avec celui-ci, que la mission du prédécesseur ait ou non atteint sa date normale d'expiration, afin de s'assurer que le non-renouvellement n'est pas motivé par la volonté de la société contrôlée de contourner les obligations légales. La même obligation concerne également le suppléant appelé à entrer en fonctions en cas d'empêchement ou de démission du titulaire (C. déont. cac, art. 21, annexé à la partie réglementaire du Code de commerce, n° 8-1).

La communication avec le commissaire sortant doit s'établir par écrit pour éviter toute contestation.

**1321 Proposition de nomination**

Lorsque le commissaire aux comptes a vérifié au cours des deux exercices précédents les opérations d'apports ou de fusion de la société ou des sociétés que celle-ci contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-16 (C. com., art. L. 233-16, I et II), le projet de résolutions relatif à la nomination du commissaire aux comptes doit en faire état (C. com., art. L. 823-1, al. 4, inséré par Ord. n° 2005-1126, 8 sept. 2005, art. 19).

**1322 Procédure spécifique aux sociétés cotées et aux autres entités d'intérêt public**

Dans les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et les autres entités d'intérêt public (voir n° 1304), la désignation des commissaires aux comptes est soumise à une procédure spéciale prévue par le règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

Cette procédure comporte :

- une étape de sélection des candidats par appel d'offres sur la base d'un dossier établi par la société ou l'entité contrôlée. Ce dossier doit permettre aux candidats de comprendre l'activité de la société ou de l'entité contrôlée et préciser le type de contrôle légal concerné. Il comporte également des critères de sélection transparents et non discriminatoires. La société est cependant libre de déterminer la procédure suivie et de négocier directement avec les candidats intéressés au cours de la procédure ;
- l'intervention du comité d'audit. Celui-ci émet une recommandation sur le choix des candidats à l'intention, selon le cas de l'organe d'administration ou de surveillance. Cette recommandation doit comporter au moins deux possibilités de choix et indiquer la préférence du comité d'audit ;
- la proposition faite à l'assemblée générale ou à l'organe qui en tient lieu doit indiquer la recommandation du comité et un exposé motivé de l'organe d'administration ou de surveillance lorsque cet organe ne suit pas la préférence du comité (C. com., art. L. 823-1, II, al. 1<sup>er</sup> modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 30 et Règl. Cons. UE n° 537/2014, 16 avr. 2014, art. 16).

Cette procédure n'est pas applicable à la désignation statutaire des commissaires aux comptes, lors de l'immatriculation de la société au registre du commerce et des sociétés, ni à la désignation judiciaire des commissaires aux comptes.

Elle ne s'applique pas non plus à la désignation de commissaires aux comptes par l'Autorité de contrôle prudentiel et

de résolution (ACPR) dans les institutions bancaires et financières, ni à celle des commissaires aux comptes des SICAV, SICAF et des sociétés de libre partenariat. Dans ces cas, la société ou l'entité concernée informe le Haut conseil du commissariat aux comptes des modalités de cette désignation (C. com., art. L. 823-1, II al. 1<sup>er</sup> modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 30).

1323

**Modalités de nomination**

Les modalités de nomination des commissaires aux comptes sont précisées par des dispositions particulières selon les formes sociales.

**a) Sociétés anonymes et sociétés en commandite par actions**

En cas de constitution avec offre au public de titres financiers, un ou plusieurs commissaires aux comptes, titulaires et suppléants, sont désignés par l'assemblée générale constitutive. Celle-ci décide à la majorité des deux tiers des voix dont disposent les souscripteurs présents ou représentés, à la condition que ceux-ci réunissent au moins, sur première convocation, le quart et, sur deuxième convocation, le cinquième des actions souscrites et ayant le droit de vote (conditions de *quorum* et de majorité des assemblées extraordinaires ; C. com., art. L. 225-7, al. 2 ; C. com., art. L. 225-9 ; C. com., art. L. 225-10, al. 1<sup>er</sup> ; C. com., art. L. 225-96, al. 2 et 3). En outre, si les commissaires aux comptes (titulaire et suppléant) ainsi désignés acceptent leurs fonctions, mention en est faite dans le procès-verbal de la séance (C. com., art. L. 225-7, al. 2). Lorsque la société est constituée sans offre au public, les premiers commissaires aux comptes (titulaire et suppléant) sont désignés dans les statuts (C. com., art. L. 225-16).

Dans les sociétés anonymes en cours de vie sociale, que les titres de la société soient ou non admis aux négociations sur un marché réglementé, les commissaires aux comptes sont nommés par l'assemblée générale ordinaire (C. com., art. L. 823-1, al. 1<sup>er</sup>). Un projet de résolution émanant du conseil d'administration ou du conseil de surveillance ou des actionnaires dans les conditions définies par l'article L. 225-105 du code de commerce doit proposer leur nomination à l'assemblée générale ordinaire. Lorsque les actions de la société sont admises aux négociations sur un marché réglementé, le conseil d'administration choisit les commissaires aux comptes qu'il envisage de proposer sans que le directeur général ou le directeur général délégué, s'ils sont administrateurs, prennent part au vote (C. com., art. L. 225-228, modifié par L. n° 2003-706, 1<sup>er</sup> août 2003, art. 105 et Ord. n° 2005-1126, 8 sept. 2005, art. 20, III et Ord. n° 2009-80, 22 janv. 2009, art. 7). Rien n'empêche que les statuts prescrivent de recueillir l'avis d'un actionnaire – telle une SDR – ou même d'un tiers sur la candidature d'un commissaire, à condition que l'assemblée reste souveraine (Bull. CNCC 1980, p. 114).

Dans les sociétés en commandite par actions, un ou plusieurs commissaires aux comptes sont désignés par l'assemblée générale ordinaire sur proposition du conseil de surveillance ou des actionnaires (C. com., art. L. 225-228 sur renvoi de C. com., art. L. 226-1, al. 2).

**b) SARL**

Qu'il s'agisse d'une nomination **obligatoire** ou **volontaire**, les commissaires aux comptes sont nommés par un ou plusieurs associés représentant plus de la moitié des parts sociales existantes (C. com., art. L. 223-29, al. 1<sup>er</sup>). Si cette majorité n'est pas obtenue au premier tour, ils sont désignés, sauf clause contraire des statuts, à la majorité des votes émis lors d'une deuxième convocation de l'assemblée ou d'une consultation écrite, quel que soit le nombre des votants (C. com., art. L. 223-29 et L. 223-35, al. 1<sup>er</sup>).

Les fondateurs d'une SARL peuvent prévoir statutairement la désignation d'un commissaire aux comptes. Dans ce cas, une

assemblée ou une consultation écrite ne s'impose pas pour la première nomination, qui, de toute façon intervient avant l'immatriculation au RCS.

Dans les SARL unipersonnelles, le commissaire aux comptes est désigné par une décision de l'associé unique.

**c) Sociétés de personnes**

Dans les sociétés en nom collectif et en commandite simple, la nomination des commissaires aux comptes doit intervenir à l'unanimité sauf clause contraire des statuts (C. com., art. L. 221-9 et L. 221-6).

**d) Sociétés par actions simplifiées**

Les associés peuvent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes par décision collective dans les conditions prévues par les statuts (C. com., art. L. 227-9 et L. 227-9-1, al. 1<sup>er</sup>).

1324

**Acceptation des fonctions — Information de la Compagnie des commissaires aux comptes**

Le caractère effectif de la nomination d'un commissaire aux comptes ou du renouvellement de son mandat suppose nécessairement l'acceptation de l'intéressé (T. corr. Paris, 31<sup>e</sup> ch., 2 nov. 1979, Dr. sociétés 1980, p. 207).

Cette acceptation des fonctions peut résulter soit de la signature par l'intéressé du procès-verbal de l'assemblée, soit d'une lettre séparée. L'acceptation peut également être tacite ; il en est ainsi lorsque le commissaire exerce effectivement ses fonctions.

Lorsque le commissaire aux comptes a donné son acceptation expresse, avant l'assemblée générale, la date d'entrée en fonctions est le jour de cette assemblée. Si cette acceptation est donnée le jour de l'assemblée, la solution est identique. Si l'acceptation est donnée après l'assemblée, c'est au jour de cette acceptation que le commissaire entre en fonctions. Si l'acceptation est tacite, le jour de l'entrée en fonctions est fixé à la date à laquelle le commissaire a effectué un acte qui vaut acceptation tacite.

Le commissaire aux comptes doit notifier dans le délai de huit jours sa nomination au conseil régional de la compagnie dont il est membre, soit par lettre recommandée avec demande d'avis de réception soit par voie électronique. Le conseil régional communique l'information au Conseil national. Si le commissaire aux comptes ou la société de commissaire aux comptes à laquelle il appartient transfère son domicile ou son siège hors du ressort de la cour d'appel près de laquelle se trouve la compagnie régionale à laquelle il est rattaché, il renouvelle cette déclaration de mandat au conseil régional de sa nouvelle compagnie régionale de rattachement (C. com., art. R. 823-2, modifié par D. n° 2016-1026, 26 juill. 2016, art. 72).

1325

**Défaut de nomination — Désignation judiciaire**

À défaut de désignation du ou des commissaires aux comptes, tout membre de l'assemblée générale peut demander en justice cette désignation, le représentant légal de la société dûment appelé. Le mandat ainsi conféré prend fin lorsqu'il a été pourvu par l'assemblée à la nomination du ou des commissaires (C. com., art. L. 823-4, créé par Ord. n° 2005-1126, 8 sept. 2005, art. 19).

Cette procédure peut être suivie à défaut de nomination d'un deuxième commissaire lorsque cette nomination est obligatoire (Bull. CNCC 1980, p. 235).

Le commissaire aux comptes est désigné par le président du tribunal de commerce, statuant en référé (C. com., art. R. 823-3).

Lorsque la demande tendant à la désignation judiciaire est accueillie, le président du tribunal de commerce saisi comme un commissaire titulaire et un commissaire suppléant avec la mission et les pouvoirs prévus par les lois, règlements et usages en vigueur. Sur la suggestion du demandeur, le président peut désigner les commissaires aux comptes précédemment titulaire et suppléant (CA Lyon, 1<sup>er</sup> avr. 2014, n° RG : 12/08447, SARL Modexal c/Pellet, SA Georges Bajat, Dr. sociétés 2014, comm. 116, note D. Gallois-Cochet). L'ordonnance précise que la mission de ce commissaire prendra fin lorsque l'assemblée générale ordinaire de la société intéressée aura procédé à la nomination du commissaire titulaire et du commissaire suppléant. La copie de son ordonnance de référé est déposée par le greffier au dossier de la société en cause en annexe au registre du commerce et des sociétés. L'avis de la nomination judiciaire est transmis aux commissaires par le greffier du tribunal saisi. En cas d'empêchement, il est prévu qu'il sera pourvu au remplacement des commissaires par ordonnance du président du tribunal rendue sur simple requête. Il est également spécifié qu'en cas de difficulté, il en sera référé et que l'ordonnance sera exécutée par provision nonobstant appel sur minute et même avant l'enregistrement, vu l'urgence.

### 1326 Publicité de la nomination

Des formalités de publicité doivent être accomplies lors de la nomination des commissaires aux comptes titulaires et suppléants (Rép. min. à QE n° 68563, JOAN Q. 30 sept. 1985, p. 4623). Ces formalités sont en outre à effectuer lorsque les commissaires suppléants remplacent définitivement les titulaires.

#### a) Nomination lors de la constitution de la société

Les nom, prénom usuel et domicile du ou des commissaires aux comptes sont indiqués dans l'avis de constitution publié par un journal d'annonces légales (C. com., art. R. 210-4).

La demande d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés doit mentionner les nom, nom d'usage, prénoms, date et lieu de naissance, domicile personnel ou adresse professionnelle et nationalité du ou des commissaires (C. com., art. R. 123-54, modifié par D. n° 2012-607, 30 avr. 2012, art. 30).

Dans le délai de huit jours à compter de l'immatriculation, le greffier fait paraître dans le *BODACC* un avis d'immatriculation indiquant aussi les nom et prénoms des commissaires aux comptes (C. com., art. R. 123-155).

Dans un délai de huit jours, le commissaire aux comptes doit notifier sa nomination au Conseil régional de la compagnie dont il est membre soit par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, soit par **voie électronique**. Dans ce dernier cas, le Conseil régional accuse sans délai réception de la notification en mentionnant la date de réception. Le Conseil régional transmet l'information au Conseil national (C. com., art. R. 823-1).

#### b) Nomination en cours de vie sociale

La nomination des commissaires aux comptes donne lieu, dans le délai d'un mois à une insertion dans un journal d'annonces légales et à une demande d'inscription modificative au registre du commerce et des sociétés, à la diligence des organes sociaux.

En cas de carence des représentants légaux, tout intéressé peut faire désigner, en référé, par le président du tribunal de commerce, un mandataire chargé d'accomplir les formalités (C. com., art. R. 210-18, al. 2).

Le greffier fait paraître un avis modificatif au *BODACC*.

Le commissaire aux comptes doit, dans un délai de huit jours, notifier sa nomination au Conseil régional de la compagnie des commissaires aux comptes.

Le renouvellement du mandat est dispensé de la publicité légale (Rép. min. à QE n° 23022, JOAN Q. 17 mai 1972, p. 1561).

### 1327 Sanctions des règles de nomination — Nullité des délibérations

Selon les dispositions combinées des articles L. 820-3-1 et L. 823-1 du code de commerce, issues de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, sont nulles les délibérations de l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales qui sont dotées de cette instance, ou de l'organe exerçant une fonction analogue compétent en vertu des règles qui sont applicables à la personne morale concernée prises :

— à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes.

Ce qui concerne l'absence de désignation du commissaire aux comptes ainsi que l'hypothèse où un seul commissaire aux comptes est désigné alors que la société doit en désigner deux (cf. CA Paris, 23<sup>e</sup> ch. B, 19 oct. 1979, Mme Courtois, SA Le Tattersail français c/M. René Courtois, Rev. sociétés 1980, p. 480, note Sibon) ;

— ou sur le rapport de commissaires nommés ou demeurés en fonctions contrairement aux dispositions légales.

Par ailleurs, la nullité des délibérations ne nous semble pas encourue en cas de défaut de désignation de commissaires suppléants (cf. également F. Lefebvre, MSC, 2015, n° 77651, Bull. CNCC 1999, p. 256).

Cette nullité ne concerne, selon l'article L. 820-3-1 du code de commerce, que les seules délibérations d'assemblées générales ordinaires.

Il est regrettable que cette nullité ne concerne que cette précision, qui résulte du renvoi par l'article L. 820-3-1 (C. com., art. L. 820-3-1) au premier alinéa du I de l'article L. 823-1 (C. com., art. L. 823-1, al. 1<sup>er</sup>), relatif aux modalités de désignation des commissaires aux comptes, revienne sur les solutions antérieures annulant les délibérations prises lors d'assemblées générales extraordinaires (cf. CA Paris, 23<sup>e</sup> ch. B, 19 oct. 1979, précité, annulant la décision d'une AGE autorisant la vente d'un immeuble social).

Les termes de l'article L. 820-3-1 du code de commerce comme auparavant ceux de l'article L. 225-227 du même code (C. com., art. L. 225-227) paraissent bien réserver le prononcé de la nullité aux seules délibérations pour lesquelles la loi requiert l'intervention de commissaires aux comptes (cf. également Hémar, Terré et Mabilat, Sociétés commerciales, t. 2, n° 907). Cependant, certains défendent une portée générale du texte et donc son application à des décisions relatives, par exemple, à la nomination de nouveaux administrateurs, à une modification de l'objet social, à une augmentation de capital en numéraire sans suppression du droit préférentiel de souscription (cf. Bull. CNCC 1995, p. 117 ; F. Lefebvre, MSC, 2015, n° 77651), l'idée étant qu'on ne saurait favoriser l'absence de commissaires aux comptes dans les sociétés en validant des assemblées générales tenues alors que la société est dépourvue de commissaire. La cour d'appel de Paris (CA Paris, 19 oct. 1979, précité) s'est implicitement ralliée à ce point de vue en annulant une décision qui ne nécessitait aucune intervention du commissaire aux comptes.

Dans le cas où les assemblées générales ont été régulièrement tenues sur le rapport du commissaire aux comptes suppléant, l'annulation de la décision de la chambre nationale de discipline qui avait prononcé la suspension du commissaire aux comptes titulaire n'a pas pour effet de rendre nulles ces assemblées, car la société, avisée de la décision disciplinaire touchant le commissaire titulaire devait procéder à son remplacement (Cass. com., 12 mars 1996, n° 94-13.243, Bull. civ. IV, n° 87, Dr. sociétés 1996, n° 135, obs. D. Vidal).

L'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par une assemblée générale statuant sur le rapport de commissaires régulièrement désignés (C. com., art. L. 820-3-1, al. 2). Encore faut-il que la désignation régulière soit intervenue en assemblée avant l'assemblée de ratification (CA Paris, 23<sup>e</sup> ch. B, 19 oct. 1979, Rev. sociétés 1980, p. 480, note

Sibon). Dans ces conditions, il nous semble que la convocation d'une seule assemblée, notamment l'assemblée annuelle approuvant les comptes, qui désignerait le commissaire aux comptes dès la première résolution ne serait pas possible, ce dernier ne pouvant valablement émettre un rapport sur les comptes de l'exercice clos alors qu'il n'est pas en fonction (Bull. CNCC 1995, p. 117). Il y a encore nullité réparable lorsque l'AGO délibère sur le rapport d'un seul commissaire alors que la société en est dotée de plusieurs (Rép. min. à QE n° 18778, JOAN Q. 7 juin 1975, p. 3881).

La prescription de l'action en nullité est triennale (C. com., art. L. 235-9).

L'absence de nomination d'un commissaire aux comptes entraîne également des sanctions pénales pour les dirigeants (voir n° 1400 et s.).

## C. — Durée du mandat

### 1328 Durée légale

Dans toutes les sociétés, les commissaires aux comptes titulaires et suppléants sont nommés pour un mandat de six exercices qu'ils soient nommés par les statuts ou par les assemblées (C. com., art. L. 823-3, al. 1<sup>er</sup>, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 31). En outre, dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, ou une autre entité d'intérêt public, les dispositions de l'article 18 du règlement UE n° 537/2014 du 16 avril 2014 sont applicables (C. com., art. L. 823-3, al. 4, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 31 ; voir n° 1329).

Cette durée légale de six ans s'applique que la nomination des commissaires aux comptes soit obligatoire ou volontaire (cf. C. com., art. L. 820-1 ; *adde* Cass. com., 6 nov. 2012, n° 11-30.648, Bull. civ. IV, n° 203, BRDA 2012, n° 22, inf. 3, JCP E 2013, 1012, note D. Gallois-Cochet, D. 2012, p. 2656, obs. A. Lienhard, RIDA 2012/78, n° 4389, Bull. Joly Sociétés 2013, p. 37, note Ph. Merle, D. 2013, p. 256, obs. A. Lienhard, Gaz. Pal. 25-26 janv. 2013, p. 24, note B. Dondero, Dr. sociétés 2013, comm. 7, note D. Gallois-Cochet, Rev. sociétés, p. 43, note Th. Granier, RTD com. 2013, p. 88, obs. P. Le Cannu et B. Dondero, considérant que les commissaires aux comptes, titulaire et suppléant, nommés dans une société transformée en société par actions simplifiée au 1<sup>er</sup> janvier 2009, puis démissionnaires avec effet rétroactif à cette même date, ne pouvaient être radiés du registre du commerce et de sociétés à défaut de leur remplacement pour la durée du mandat restant à courir, quand bien même la société n'avait pas atteint les seuils exigés pour la désignation obligatoire d'un commissaire aux comptes).

Si un commissaire est nommé en remplacement d'un autre, ses fonctions cessent à l'expiration du mandat du commissaire remplacé (C. com., art. L. 823-3, al. 2, inséré par Ord. n° 2005-1126, 8 sept. 2005, art. 19).

L'article L. 823-3 du code de commerce précise, en outre, que les fonctions du commissaire aux comptes expirent après la réunion de l'assemblée générale ou de l'organe compétent statuant sur les comptes du sixième exercice. On déduit de ce texte que la mission du nouveau commissaire commence au jour d'ouverture de l'exercice au cours duquel il a été nommé. À ce propos, on doit noter qu'en l'absence dans l'ordre du jour de l'assemblée de résolution relative à la désignation d'un nouveau commissaire aux comptes en remplacement de celui dont le mandat est arrivé à échéance, la commission des études juridiques de la CNCC considère que ce dernier doit révéler ce fait au procureur de la République. Néanmoins, il est dispensé de cette révélation lorsque des circonstances exceptionnelles n'ont pas permis de nommer un nouveau commissaire aux comptes et sous réserve que l'ordre du jour de l'assemblée comporte une résolution appelant à la convocation d'une prochaine assemblée au cours de laquelle sera nommé un nouveau commissaire aux comptes (Bull. CNCC 2015, p. 46).

La prorogation du sixième exercice qui marque en principe la fin du mandat du commissaire aux comptes entraîne, à

notre avis, un prolongement du mandat du commissaire aux comptes. En effet, les commissaires aux comptes sont nommés pour faire rapport sur six exercices. Dans la mesure où la prolongation du sixième exercice a été effectuée dans les conditions régulières (décision d'une AGE prise avant la date habituelle de clôture et formalités de publicité), le mandat du commissaire aux comptes ne prendra fin qu'après la clôture de l'exercice prorogé et le rapport du commissaire devra tenir compte de cette prorogation.

### 1329 Règles spécifiques aux « entités d'intérêt public »

Dans les entités d'intérêt public (voir n° 1304), les commissaires aux comptes, personnes physiques et les associés et dirigeants des sociétés de commissariat aux comptes, signataires des rapports, ne peuvent pas certifier les comptes pendant plus de six exercices consécutifs, dans la limite de sept années. Ces commissaires peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes des sociétés ou entités concernées à l'expiration d'un délai de trois ans décompté à partir de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié.

Cette interdiction permet néanmoins à un commissaire aux comptes exerçant dans une société d'être remplacé par un autre professionnel appartenant à la même structure d'exercice.

Ces règles s'appliquent également aux personnes morales ayant une activité économique visées par l'article L. 612-1 du code de commerce et aux associations faisant appel à la générosité publique et aux « filiales importantes » d'une entité d'intérêt public lorsque cette dernière et sa filiale ont désigné le même commissaire aux comptes.

Elles entrent en vigueur à compter du premier exercice ouvert après le 31 décembre 2016 (C. com., art. L. 822-14, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 27 ; Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 53, 3<sup>o</sup>).

Par ailleurs, afin de mieux garantir l'indépendance des commissaires aux comptes des entités d'intérêt public (voir n° 1304), un dispositif limitant la durée des mandats successifs a été introduit par le règlement UE n° 537/2014 du 16 avril 2014. Ce texte laisse néanmoins aux États membres une certaine liberté dans la détermination de la durée maximale des mandats successifs.

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 prévoit :

- une durée maximale de dix ans, lorsqu'un seul commissaire aux comptes, **personne physique ou personne morale**, est désigné dans une société dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou une autre entité d'intérêt public. Toutefois, au terme de cette période, le commissaire aux comptes pourra être nommé pour un nouveau mandat de six ans à condition qu'une procédure de sélection (voir n° 1322) soit organisée (C. com., art. L. 823-3-1, I, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 32). L'entrée en vigueur de cette disposition est précisée par la loi de ratification de l'ordonnance : lorsqu'au 16 juin 2016 le commissaire aux comptes a procédé à la certification des comptes d'une entité d'intérêt public pendant une durée excédant dix ans son mandat est prorogé jusqu'à la délibération de l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice ouvert au plus tard le 16 juin 2016 (Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 53, 4<sup>o</sup>, modifié par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, art. 140, II, 2) ;
- une durée maximale de vingt-quatre ans lorsque, au terme de la période de dix ans, la société ou entité recourt à plusieurs commissaires aux comptes qui établissent un rapport conjoint de certification des comptes (C. com., art. L. 823-3-1, II, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 32).

Ces durées maximales peuvent, à titre exceptionnel, être prorogées, sous les mêmes conditions, sur autorisation du Haut conseil du commissariat aux comptes, pour une durée supplémentaire qui ne peut excéder deux ans (C. com., art. L. 823-3-1, III, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 32).

La société qui sollicite du bureau du Haut conseil l'autorisation de prolonger le mandat de son commissaire aux comptes, en application de ces dispositions doit adresser au Haut conseil par lettre recommandée avec demande d'avis de réception ou par tout autre moyen permettant de s'assurer de la date de sa réception, au plus tard six mois avant l'expiration du mandat, une demande comprenant :

- les documents relatifs à la désignation initiale du commissaire aux comptes concerné et aux précédents renouvellements de son mandat ;
- les éléments établissant que les durées maximales prévues par l'article 17.4 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 (vingt ans en cas de procédure de sélection et de vingt-quatre ans en cas de contrôle par plusieurs commissaires) sont respectées ;
- les raisons justifiant la nécessité de prolonger le mandat au-delà de la durée maximale applicable ;
- une déclaration du commissaire aux comptes indiquant qu'il accepte la prolongation de son mandat, certifiant que la prolongation demandée ne porte pas atteinte à son indépendance et exposant les mesures de sauvegarde mises en place.

Le bureau du Haut conseil peut solliciter de la société ou de l'entité concernée ou du commissaire aux comptes toute information ou document complémentaire de nature à éclairer sa décision. Il peut entendre les représentants de l'entité contrôlée ou le commissaire aux comptes concerné. Il peut faire appel à des experts. Le bureau du Haut conseil se prononce par décision motivée dans un délai de trois mois à compter de la réception du dossier complet. Le silence gardé pendant ce délai vaut acceptation. La décision est notifiée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception ou par tout autre moyen permettant de s'assurer de la date de sa réception. Une copie de la décision est adressée au commissaire aux comptes concerné (C. com., art. R. 823-6-1, créé par D. n° 2016-1026, 26 juill. 2016, art. 75). En cas d'incertitude sur la date à laquelle le commissaire ou les commissaires aux comptes ont commencé à effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes, en raison par exemple de fusions, le Haut conseil peut être saisi par un commissaire aux comptes d'une question relative à la détermination, de la date de départ du mandat initial. Ce dernier joint à cette demande les documents relatifs à sa désignation initiale et, le cas échéant, aux précédents renouvellements de son mandat, un exposé des circonstances qui le conduisent à s'interroger (C. com., art. L. 823-3-1, V modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 32 et C. com., art. R. 823-6-2, créé par D. n° 2016-1026, 26 juill. 2016, art. 75).

Au terme de ces mandats successifs, le ou les commissaires aux comptes, ainsi que les membres du réseau auquel ils appartiennent, ne peuvent accepter pendant quatre ans de nouveaux mandats dans la société ou l'entité dont ils ont certifié les comptes (C. com., art. L. 823-3-1, IV, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 32).

Ces dispositions entrent en vigueur de façon progressive suivant le calendrier prévu par le règlement (UE) n° 537/2014 :

- à compter du 17 juin 2020, le mandat d'un commissaire aux comptes qui, au 17 juin 2016 a été en fonction pendant vingt ans consécutifs, ne peut être renouvelé ;
- à compter du 17 juin 2023 le mandat d'un commissaire aux comptes qui, au 17 juin 2016 a été en fonction pendant onze ans consécutifs, ne peut être renouvelé (Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 53, 4° et Règl. Cons. UE n° 537/2014, 16 avr. 2014, art. 41).

1330

### Durée du mandat du ou des commissaires suppléants

Le commissaire suppléant remplace le titulaire en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès (C. com., art. L. 823-1, I, al. 2, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 30).

Le suppléant désigné par l'assemblée accède de plein droit à la qualité de titulaire et la garde jusqu'à l'expiration du man-

dat de son prédécesseur. Mais il pourrait refuser d'accéder à cette mission en invoquant le défaut de paiement des honoraires de son prédécesseur démissionnaire (Bull. CNCC 1988, p. 84). Dans cette hypothèse, l'assemblée devrait nommer un nouveau titulaire et un nouveau suppléant pour la durée du mandat restant à courir.

Les fonctions du suppléant appelé à remplacer le titulaire prennent fin à la date d'expiration du mandat confié à ce dernier sauf si l'empêchement n'a qu'un caractère temporaire. Dans ce cas, le titulaire reprend ses fonctions après la prochaine assemblée générale qui approuve les comptes (C. com., art. L. 823-1, I, al. 3). Ainsi, par exemple, si le commissaire titulaire a été hospitalisé durant deux mois et est à présent rétabli, il ne peut reprendre immédiatement ses fonctions et doit attendre la prochaine assemblée générale d'approbation des comptes (*cf.* Bull. CNCC 1995, p. 357).

1331

### Absorption d'une société de commissaires aux comptes

Lorsqu'une société de commissaire aux comptes est absorbée par une autre, la société absorbante poursuit le mandat confié à la société absorbée, jusqu'à l'expiration de ce dernier. Toutefois, par dérogations aux dispositions des articles L. 823-3 et L. 823-3-1 relatives à la durée du mandat des commissaires aux comptes, l'assemblée générale ou l'organe compétent de la société ou de l'entité contrôlée peut, lors de sa première réunion postérieure à l'absorption, délibérer sur le maintien du mandat, après avoir entendu le commissaire aux comptes (C. com., art. L. 823-5, modifié par Ord. n° 2016-315, 17 mars 2016, art. 33).

1332

### Situation des commissaires désignés en justice

Lorsque les commissaires sont désignés en justice, en cas de carence de l'assemblée et à la diligence d'un ou plusieurs actionnaires, leur mandat a un caractère provisoire. Il prend fin au moment où l'assemblée générale ou l'organe compétent pour la nomination des commissaires aux comptes a pourvu aux nominations légalement requises (C. com., art. L. 823-4 ; Ord. n° 2005-1126, 8 sept. 2005, art. 19, reprenant les dispositions de l'article L. 225-229, alinéa 3 (C. com., art. L. 225-229, al. 3)).

Le commissaire désigné en justice à la suite d'une **récusation** demeure en fonctions jusqu'à l'entrée en fonctions d'un nouveau commissaire désigné par l'assemblée générale (voir n° 1335).

## SECTION 2

# Récusation et cessation des fonctions

## § 1. Récusation des commissaires

1333

### Demande de récusation

Un ou plusieurs **actionnaires** ou associés représentant au moins 5 % du capital social, le **comité d'entreprise**, le **ministère public** et, dans les personnes ou entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, l'AMF



# Commissaire aux apports

---

## DIVISION 4

# Autres organes de contrôle

### CHAPITRE 1

## Commissaire aux apports

#### SOMMAIRE

#### SECTION 1

#### Caractéristiques générales

Domaine d'activité . . . . .	1438
Cas de dispense d'évaluation. . . . .	1439
Choix — Incompatibilités . . . . .	1440
Nomination. . . . .	1441
Mission — Évaluation des apports en nature . . . . .	1442
Recommandation AMF sur les opérations d'apport . . . . .	1443
Assistance éventuelle d'experts . . . . .	1444

Rapport en cas de constitution et d'augmentation de capital — Honoraires . . . . .	1445
--	------

#### SECTION 2

#### Responsabilité civile et pénale

Responsabilité civile. . . . .	1446
Responsabilité pénale pour évaluation frauduleuse des apports. . . . .	1447
Secret professionnel. . . . .	1448
Infractions à l'exercice régulier du commissariat . . . . .	1449

#### SECTION 1

#### Caractéristiques générales

##### **1438** Domaine d'activité

En leur qualité d'**organe de contrôle externe**, les commissaires aux apports accomplissent une mission particulière : l'évaluation des apports en nature effectués lors de la constitution d'une société ou à l'occasion d'une augmentation de capital ou d'une opération de restructuration et, s'il y a lieu, apprécier les avantages particuliers accordés à certains associés (voir n° 3427).

Aussi, l'intervention du commissaire aux apports peut se situer soit au moment de la constitution d'une société à responsabilité limitée ou par actions, soit postérieurement à la fondation lors de l'augmentation du capital (C. com., art. L. 223-9, al. 1<sup>er</sup>, L. 223-33, L. 225-8, L. 225-14, L. 225-147, L. 226-1, al. 2 et L. 227-1, al. 3). Lors d'une fusion, la mission du commissaire aux apports est dévolue au commissaire à la fusion ; néanmoins, un commissaire aux apports intervient de façon exceptionnelle lorsque la nomination du commissaire à la fusion a été écartée (voir n° 1996).

L'intervention d'un commissaire aux apports est envisagée dans trois autres cas :

- la **transformation en une des formes de société par actions** d'une société ayant une autre forme et qui n'a pas de commissaire aux comptes (C. com., art. L. 224-3, modifié par L. n° 2003-706, 1<sup>er</sup> août 2003, art. 98) ; il prend alors le nom de commissaire à la transformation (voir n° 3262 et s.) ;

- l'**achat** par la société, dans les deux ans de son immatriculation, auprès d'un actionnaire, d'**éléments d'actif**, dont la valeur est au moins égale au dixième du capital (C. com., art. L. 225-101) ;

- la **création d'actions de préférence** donne lieu à l'application des articles L. 225-8, L. 225-14, L. 225-147 et L. 225-148 du code de commerce relatifs aux avantages particuliers lorsque les actions sont émises au profit d'un ou plusieurs actionnaires nommément désignés. Dans ce cas, le commissaire aux apports prévu par ces articles est un commissaire aux comptes n'ayant pas réalisé depuis cinq ans et ne réalisant pas de mission au sein de la société (C. com., art. L. 228-15 ; Ord. n° 2004-604, 24 juin 2004, art. 31). Sur la création des actions de préférence, voir n° 4823 et s.

L'approbation par un commissaire aux apports de l'évaluation d'apports en nature peut être stipulée comme condition suspensive d'une convention complexe prévoyant à la fois une augmentation du capital et une cession de parts sociales (Cass. com., 8 mars 1983, n° 81-15.158 et 81-15.159).

##### **1439** Cas de dispense d'évaluation

#### a) Constitution et augmentation de capital des SARL

Pour la constitution d'une SARL pluripersonnelle ou unipersonnelle, l'article L. 223-9, alinéas 2 et 3, du code de commerce permet aux futurs associés ou à l'associé unique d'**éviter le recours à un commissaire aux apports**, lorsque la valeur d'aucun apport en nature n'excède pas 30 000 euros et si la valeur totale de l'ensemble des apports en nature non soumis à l'évaluation n'excède pas la moitié du capital social (C. com., art. L. 223-9, al. 2 et D. 223-6-1, modifié par D. n° 2010-1669,

29 déc. 2010). Depuis le 11 décembre 2016, cette dispense est étendue sous les mêmes conditions aux apports en nature effectués lors d'une augmentation de capital (C. com., art. L. 223-33, modifié par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, JO 10 déc., art. 144, 1, 2°).

Si ces conditions sont remplies, la décision de ne pas recourir à un commissaire aux apports doit être prise à l'unanimité. Aucune forme n'est exigée pour cette décision. Elle peut faire l'objet d'un acte séparé qu'il est prudent d'annexer aux statuts ou figurer expressément dans ces derniers. Lorsque la société est unipersonnelle, c'est l'associé unique qui décide seul de ne pas recourir à un commissaire aux apports.

Nous conseillons de mentionner l'évaluation des apports, de préciser que les conditions légales pour la dispense de commissaire aux apports sont réunies et de faire état de la volonté unanime des associés d'utiliser la faculté de l'article L. 223-9, alinéa 2, du code de commerce.

Le recours à un commissaire aux apports ne peut être évité que si **aucun** des apports en nature ne dépasse 30 000 euros. Si un seul bien apporté excède ce montant, l'ensemble des apports, y compris ceux dont la valeur est inférieure à 30 000 euros, doit être soumis à l'évaluation d'un commissaire.

Pour déterminer si le plafond de 30 000 euros, au-dessus duquel l'intervention du commissaire aux comptes est imposée, il faut, selon la Commission des études juridiques du CNCC, prendre en compte la valeur de l'apport sans déduire le passif y afférent ; par exemple, un apport d'un immeuble de 200 000 euros grevé d'un emprunt de 192 800 euros rémunéré par l'émission de parts sociales à hauteur de 7 200 euros doit obligatoirement être évalué par un commissaire aux apports (Bull. CNCC, juin 2000, n° 118, p. 231).

La **dispense d'évaluation** ne joue pas en cas d'augmentation du capital par apports en nature. L'article L. 223-9, alinéa 2, du code de commerce concerne uniquement la constitution. L'article L. 223-33 du code de commerce relatif à l'augmentation du capital par apports en nature renvoie uniquement aux dispositions de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article L. 223-9 (C. com., art. L. 223-9, al. 1<sup>er</sup>) imposant l'intervention d'un commissaire aux apports. Pour la cour d'appel de Versailles (CA Versailles, 25 oct. 1990, D. 1992, somm., p. 180, Bull. Joly Sociétés 1991, p. 76, note M. Jeantin), l'absence de nomination d'un commissaire aux apports n'est pas sanctionnée par la nullité de l'augmentation de capital mais par la responsabilité des gérants et des apporteurs de la valeur attribuée aux apports.

Par ailleurs, la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 a créé un cas de dispense propre aux EURL. Depuis le 11 décembre 2016, le recours à un commissaire aux apports n'est plus obligatoire si l'associé unique, personne physique, exerçant son activité professionnelle en nom propre avant la constitution de la société, y compris sous la forme d'une EURL apporte des éléments qui figuraient dans le bilan de son dernier exercice (C. com., art. L. 223-9, al. 3, modifié par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, JO 10 déc., art. 130).

## b) Constitution des sociétés par actions simplifiées

Pour la constitution des SAS pluripersonnelles ou unipersonnelles, la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 prévoit pour les futurs associés la possibilité de décider à l'unanimité que le recours à un commissaire aux apports n'est pas obligatoire, lorsque la valeur d'aucun apport en nature n'excède un montant fixé par décret et si la valeur totale de l'ensemble des apports en nature non soumis à l'évaluation d'un commissaire aux apports n'excède pas la moitié du capital. Dans cette hypothèse ou lorsque la valeur retenue est différente de celle proposée par le commissaire aux apports, les associés sont solidairement responsables pendant cinq ans, à l'égard des tiers, de la valeur attribuée aux apports en nature lors de la constitution de la société (C. com., art. L. 227-1, al. 5 et 7, modifiés par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, JO 10 déc., art. 130, 2°). L'entrée en vigueur de cette dispense est subordonnée à la parution d'un décret déterminant la valeur maximale que chaque apport en nature ne doit pas dépasser.

Par ailleurs, depuis, le 11 décembre 2016, le recours à un commissaire aux apports n'est pas obligatoire lors de la consti-

tution d'une SASU si l'associé unique, personne physique, exerçant son activité professionnelle en nom propre avant la constitution de la société, y compris sous le régime d'une EURL, apporte des éléments qui figuraient dans le bilan de son dernier exercice (C. com., art. L. 227-1, al. 6, modifié par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, JO 10 déc., art. 130, 2°).

## c) Constitution et augmentation de capital des sociétés anonymes et en commandite par actions

Dans les sociétés par actions, des cas de dispense résultent de la mise en œuvre de l'option offerte par l'article 10 bis de la directive CEE n° 77/91 du 13 décembre 1976, modifiée par la directive CE n° 2006/68 du 6 septembre 2006. Corrélativement, les États qui utilisent cette option doivent prévoir conformément à l'article 10 *ter* de cette directive la fourniture d'informations destinées à compenser l'absence d'évaluation par un expert indépendant.

Lors de la constitution d'une société par actions, l'évaluation de certains apports par un commissaire aux apports peut être écartée, sur décision des fondateurs (C. com., art. L. 225-8-1, créé par L. n° 2012-387 du 22 mars 2012, art. 8). Il en est de même, lors d'une augmentation de capital sur décision du conseil d'administration ou du directoire d'une société anonyme, du gérant d'une société en commandite par actions, du président ou de tout autre dirigeant désigné à cet effet par les statuts d'une société par actions simplifiée (C. com., art. L. 225-147-1, créé par L. n° 2012-387, 22 mars 2012, art. 8).

Les apports concernés sont constitués par :

- des valeurs mobilières donnant accès au capital ou des instruments du marché monétaire s'ils ont été évalués au prix moyen pondéré auquel ils ont été négociés sur un ou plusieurs marchés réglementés au cours des trois mois précédant la réalisation effective de l'apport ;
- des éléments d'actif qui ont, dans les six mois précédant la réalisation de l'apport, déjà fait l'objet d'une évaluation par un commissaire aux apports dans les conditions prévues par les articles L. 225-8 ou L. 225-147.

Une réévaluation des valeurs mobilières et des instruments monétaires doit être effectuée lorsque leur prix a été affecté par des circonstances exceptionnelles pouvant modifier sensiblement la valeur des actifs à la date de réalisation effective des apports. Il en va de même des autres éléments d'actif dans le cas où des circonstances nouvelles ont sensiblement affecté la valeur de l'élément d'actif à la date de réalisation de l'apport. À défaut d'une telle réévaluation, un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 5 % du capital à la date de la décision d'augmenter le capital ou une association d'actionnaires répondant aux conditions fixées à l'article L. 225-120 ont la faculté de demander en justice la désignation d'un commissaire aux apports chargé de procéder à la révision des apports concernés (C. com., art. L. 225-8-1, II et L. 225-147-1, II, créés par L. n° 2012-387, 22 mars 2012, art. 8).

Ces dispenses sont entrées en vigueur le 21 septembre 2014 avec la publication du décret n° 2014-1063 du 18 septembre 2014 (JO 20 sept.) qui définit les conditions dans lesquelles les informations relatives aux apports en nature n'ayant pas fait l'objet d'un rapport du commissaire aux apports sont portées à la connaissance des souscripteurs, en cas de constitution de la société, et des actionnaires, à l'occasion d'une augmentation de capital (C. com., art. L. 225-8-1, III et L. 225-147-1, III, créés par L. n° 2012-387, 22 mars 2012, art. 8). Il est précisé par ce décret que la décision des fondateurs de ne pas recourir à la désignation d'un commissaire aux apports ainsi que tout document relatif à la description et à l'évaluation des apports, dont une attestation précisant qu'aucune circonstance nouvelle n'est venue modifier cette évaluation sont, dans le cas d'une constitution avec offre au public de titres, déposés huit jours au moins avant la date de l'assemblée générale constitutive à l'adresse du siège social indiquée dans le bulletin de souscription et au greffe du tribunal de commerce dans le ressort duquel est situé ce siège et, dans le cas d'une constitution sans offre au public de titres, tenus à l'adresse prévue du siège social, à la disposition des futurs actionnaires, qui peuvent en prendre copie, trois jours au moins avant la date de la signature des statuts (C. com., art. R. 225-9-1



et R. 225-14-1, créés par D. n° 2014-1063, 18 sept. 2014, art. 13 et 14). De même, la décision du conseil d'administration ou du directoire de ne pas recourir à la désignation d'un commissaire aux apports ainsi que tout document relatif à la description et à l'évaluation des apports, dont une attestation précisant qu'aucune circonstance nouvelle n'est venue modifier cette évaluation, sont tenus, à l'adresse du siège social et au greffe du tribunal de commerce dans le ressort duquel est situé ce siège, à la disposition des actionnaires, huit jours au moins avant la date de l'assemblée générale extraordinaire ou de la réunion du conseil d'administration ou du directoire en cas de délégation. Dans ce cas, ces documents sont également portés à la connaissance des actionnaires à la prochaine assemblée générale (C. com., art. R. 225-236-1, créé par D. n° 2014-1063, 18 sept. 2014, art. 15).

Par ailleurs, dans les sociétés par actions, depuis la loi n° 94-679 du 8 août 1994, l'intervention d'un commissaire aux apports prévue par l'article L. 225-147 du code de commerce ne s'applique plus lorsque l'augmentation de capital est réalisée à l'effet de rémunérer un apport de titres dans le cadre d'une offre publique d'échange (OPE) réunissant les conditions suivantes :

- les actions de la société initiatrice de l'OPE sont admises aux négociations sur un marché réglementé ;
- les actions de la société objet de l'OPE sont admises aux négociations sur un marché réglementé d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou d'un État membre de l'OCDE.

L'augmentation de capital intervient dans les conditions prévues aux articles L. 225-129 à L. 225-129-6 du code de commerce. Toutefois, les commissaires aux comptes doivent exprimer leur avis sur les conditions et les conséquences de l'émission dans le prospectus diffusé à l'occasion de sa réalisation et dans leur rapport à la première assemblée générale ordinaire qui suivra l'émission (C. com., art. L. 225-148).

#### 1440 Choix — Incompatibilités

Les commissaires aux apports peuvent être choisis parmi les commissaires aux comptes ou sur une des listes d'experts établies par les cours et tribunaux (C. com., art. R. 223-6, al. 1<sup>er</sup> et R. 225-7, al. 1<sup>er</sup>). Leur choix s'impose donc parmi les commissaires aux comptes et les experts judiciaires. Il en est de même en cas de transformation d'une société en une des formes des sociétés par actions, les commissaires *ad hoc* sont également désignés dans les conditions prévues par l'article R. 225-7 du code de commerce (C. com., art. R. 224-3) et en cas d'achat d'éléments d'actifs importants auprès d'un actionnaire, dans les deux ans de l'immatriculation de la société (C. com., art. R. 225-103).

Jusqu'à la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003 (L. n° 2003-706, 1<sup>er</sup> août 2003), les commissaires aux apports des sociétés anonymes et les commissaires intervenant en cas de fusion ou de transformation d'une société en société anonyme étaient soumis aux incompatibilités prévues à l'article L. 225-224 du code de commerce (C. com., art. L. 225-8, L. 224-3 et L. 236-10). Après l'abrogation de l'article L. 225-224 du code de commerce par cette loi, l'ordonnance n° 2004-604 du 24 juin 2004 a réintroduit l'application, en cas de nomination d'un commissaire aux apports ou aux avantages particuliers, lors de la constitution ou de l'augmentation de capital d'une société par actions et en cas de nomination des commissaires à la fusion, les incompatibilités prévues à l'article L. 822-11 du code de commerce (C. com., art. L. 225-147, modifié par Ord. n° 2004-604, 24 juin 2004, art. 19, 1<sup>o</sup>) ; c'est-à-dire interdiction de prendre un intérêt auprès de la société pour laquelle le commissaire aux apports exerce sa mission et interdiction de nommer un commissaire aux apports ayant entretenu avec la société des liens professionnels, financiers ou personnels (voir n° 1315). Ainsi, il a été jugé, en application des articles L. 225-147, L. 225-149-1, L. 822-10 et L. 822-11 du code de commerce, que « les fonctions de commissaire aux apports sont, à peine de nullité des délibérations prises au vu de son rapport, incompatibles avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance à

l'égard de l'une des parties à l'opération d'apport ou d'une personne qui la contrôle ou qu'elle contrôle ; qu'il en est ainsi lorsque le commissaire aux apports a, avant sa désignation, accompli, pour le compte de la société qui contrôle la société apporteuse, une mission relative à la situation et aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport » (Cass. com., 26 mai 2009, n° 08-13.611, D. 2009, p. 1536, Bull. Joly Sociétés 2009, p. 965, note J.-F. Barbière, RTD com. 2009, p. 574, note P. Le Cannu et B. Dondero). Seul, l'article L. 224-3 du code de commerce relatif à la nomination des commissaires à la transformation comportait encore le visa erroné de l'article L. 225-224. En outre, lors du transfert des dispositions de l'article L. 822-11 du code de commerce à l'article L. 822-11-3 du même code par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, les références à ce nouvel article n'avaient été modifiées.

Cette omission est rectifiée par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 qui modifie également la rédaction de l'article L. 224-3. Désormais, il est indiqué que sont soumis aux incompatibilités prévues à l'article L. 822-11-3 :

- les commissaires aux apports nommés en cas d'apport en nature ou de stipulation d'un avantage particulier, lors de la constitution ou lors d'une augmentation de capital d'une société par actions (C. com., art. L. 225-8 et L. 225-147, modifiés par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, JO 10 déc., art. 142) ;
- le commissaire chargé, lorsqu'une société anonyme dans les deux ans suivant son immatriculation acquiert un bien appartenant à un actionnaire et dont la valeur est au moins égale à un dixième du capital social, d'apprécier la valeur de ce bien (C. com., art. L. 225-101, modifié par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, JO 10 déc., art. 142) ;
- les commissaires à la transformation en cas de transformation d'une société en société européenne et de société européenne en société anonyme (C. com., art. L. 225-245-1 et L. 229-10, modifiés par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, JO 10 déc., art. 142 et 143) ;
- le ou les commissaires à la fusion (C. com., art. L. 236-10, modifié par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, JO 10 déc., art. 143).

Par ailleurs, notwithstanding ces incompatibilités, le même commissaire aux comptes peut être nommé pour accomplir des missions relatives aux apports en nature et stipulations d'avantages particuliers lors de la constitution de la société et en cours de vie sociale, à l'acquisition par la société d'un bien appartenant à un actionnaire dans les deux ans de son immatriculation, à la création d'actions de préférence soumises à la procédure des avantages particuliers, aux augmentations de capital avec offre au public dans les deux ans de la constitution de la société et à l'émission d'obligations par une société par actions n'ayant pas établi deux bilans régulièrement approuvés (C. com., art. L. 225-8, L. 225-101, L. 225-147, modifiés par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, JO 10 déc., art. 142, 1<sup>o</sup>, 6 et 7<sup>o</sup>).

Ces dispositions sont entrées en vigueur le 11 décembre 2016.

Sur le délit d'acceptation, d'exercice ou de conservation des fonctions de commissaire aux apports en contravention avec les règles d'incompatibilité, voir n° 1449.

#### 1441 Nomination

##### a) SARL

Le commissaire aux apports est désigné :

- au moment de la constitution d'une SARL, à l'unanimité des futurs associés ou, à défaut, par une ordonnance du président du tribunal de commerce statuant sur requête à la demande du futur associé le plus diligent (C. com., art. L. 223-9, al. 1<sup>er</sup> et R. 223-6, modifié par D. n° 2014-1063, 18 sept. 2014, art. 11) ;
- lors d'une augmentation de capital réalisée en tout ou en partie par des apports en nature, à l'unanimité des associés ou, à défaut, à la demande d'un associé ou du gérant, par décision de justice rendue dans les mêmes conditions que

ci-dessus (C. com., art. L. 223-33, al. 1<sup>er</sup>, modifié par L. n° 2012-387, 22 mars 2012, art. 7 ; C. com., art. R. 223-6, al. 2, modifié par D. n° 2014-1063, 18 sept. 2014, art. 11).

Lorsque la SARL est unipersonnelle, le commissaire aux apports est désigné par l'associé unique (C. com., art. L. 223-9, al. 3).

### b) Sociétés par actions

En ce qui concerne les sociétés par actions, les commissaires aux apports sont désignés, au moment de la constitution de celles-ci, à l'unanimité des fondateurs ou, à défaut, par décision du président du tribunal de commerce statuant sur requête des fondateurs ou de l'un d'eux (C. com., art. L. 225-8, al. 1<sup>er</sup>, modifié par L. n° 2012-387, 22 mars 2012, art. 7 ; C. com., art. L. 225-12, L. 226-1, al. 2, L. 227-1, al. 3 et R. 225-7, al. 2, modifié par D. n° 2014-1063, 18 sept. 2014, art. 12).

La nomination est également obligatoire si des avantages particuliers sont stipulés lors de la constitution.

Le même mode de désignation à l'unanimité des actionnaires ou, à défaut, par décision de justice est prévu par l'article L. 225-147 du code de commerce en cas d'augmentation de capital à l'aide d'apports en nature ou en cas de stipulation d'avantages particuliers. Toutefois, la nomination judiciaire est provoquée soit par le directeur général ou le président du directeur, soit par le gérant, soit par le président de la SAS ou un autre dirigeant selon le cas.

Dans ces différentes hypothèses, le président du tribunal de commerce compétent est celui du siège social. Le président désigne, selon les cas, un ou plusieurs commissaires aux apports.

Sur les règles d'incompatibilités aux nominations des commissaires aux apports dans les sociétés par actions, voir n° 1440, et sur les sanctions pénales, voir n° 1449.

L'AMF recommande que le commissaire, dès l'acceptation de sa mission, procède à une analyse des conflits d'intérêts potentiels ou existants et lui transmette une lettre justifiant cette analyse (Recomm. AMF n° 2011-11, 21 juill. 2011).

ment pour établir une lettre de mission, documenter les diligences mises en œuvre, apprécier le cas échéant les travaux d'un expert ou certains événements intervenus, obtenir postérieurement à la détermination des valeurs d'apport une lettre d'affirmation (CNCC avis tech., 20 janv. 2011, pt. 3).

En conclusion de sa mission, le commissaire aux apports donne son appréciation au regard de la non surévaluation des apports et, en fonction de celle-ci, affirme que l'actif net apporté est au moins égal à la valeur nominale des actions ou parts à émettre, augmentée éventuellement de la prime d'émission, de fusion ou de scission. Le cas échéant, il apprécie les avantages particuliers stipulés (CNCC avis tech., 20 janv. 2011, pt. 3.8).

Pour le tribunal de commerce de Béthune (T. com. Béthune, 19 févr. 1992, RJ com. 1993, p. 127, note A. Lienhard), le commissaire aux apports ne peut prétendre avoir terminé sa mission (et donc, en l'espèce, avoir droit à ses honoraires) s'il se contente de critiquer la valeur attribuée aux apports. Il lui appartient en ce cas de montrer en quoi celle-ci est différente de sa propre évaluation.

S'agissant des avantages particuliers, la mission du commissaire consiste moins à juger du bien-fondé de l'octroi d'avantages, lesquels procèdent du consentement des associés exprimé dans le pacte social, qu'à en apprécier la consistance et les incidences éventuelles sur la situation des actionnaires, notamment si de tels avantages confèrent à certains d'entre eux un droit préférentiel sur les bénéfices et le *boni* de liquidation (Rép. min. à QE n° 31295, JOAN Q. 3 déc. 1990, p. 5543).

L'article R. 225-8 du code de commerce fixe le contenu du rapport du commissaire aux apports et par là-même l'étendue de sa mission qui consiste :

- à décrire chacun des apports ;
- à indiquer quel mode d'évaluation a été adopté et pourquoi il a été retenu ;
- à affirmer que la valeur des apports correspond au moins à la valeur au nominal des actions à émettre augmentée éventuellement de la prime d'émission.

Ce contenu est considéré comme un minimum par l'article 10, 2, de la 2<sup>e</sup> directive communautaire (Dir. Cons. CE n° 77/91, 13 déc. 1976). Il vaut, que la constitution ait eu lieu avec ou sans offre au public (C. com., art. R. 225-13). Il s'applique en cas d'augmentation de capital.

L'avis technique précité propose un modèle de plan plus complet (Bull. CNCC 2011, p. 9).

### Mission — Évaluation des apports en nature

La tâche des commissaires aux apports consiste à apprécier, sous leur propre responsabilité, la valeur des apports en nature et, le cas échéant, celle des avantages particuliers stipulés lors de la constitution de la société ou lors de l'augmentation de son capital. La durée des fonctions des commissaires aux apports correspond à l'accomplissement de cette tâche ; elle court du jour de leur nomination au dépôt de leur rapport. C'est une mission très importante aussi bien pour la société concernée qu'éventuellement, pour les créanciers et les épargnants quand la société offre ses titres au public.

Selon l'avis technique du CNCC du 20 janvier 2011 relatif à la mission du commissaire aux apports, celui-ci doit vérifier que la valeur des apports n'est pas surévaluée, en s'assurant que cette valeur :

- correspond, en cas d'apport en nature, au moins au nominal des actions ou parts à émettre, augmentée éventuellement de la prime d'émission ;
- est, en cas de fusion, au moins égale au montant de l'augmentation du capital de la société absorbante (ou au montant du capital de la société issue de la scission), augmenté de la prime de fusion ou d'émission.

Il ne s'agit ni d'une mission d'audit ni d'une mission d'examen limité. Cependant, le commissaire aux apports peut, s'il l'estime utile, mettre en œuvre des diligences d'examen limité, qui se caractérisent essentiellement par la mise en œuvre d'entretiens et de procédures analytiques, notamment pour analyser des informations comptables dans la perspective de sa mission (CNCC avis tech., 20 janv. 2011, pt. 2.4).

Il est recommandé au commissariat aux apports de prendre en considération, en les adaptant à la particularité de la mission, les normes d'exercice professionnel homologuées, notam-

### Recommandation AMF sur les opérations d'apport

Dans le cadre des opérations d'apports partiels d'actifs non soumises au régime de scissions, seul est requis un rapport du commissaire aux apports sur la valeur des apports. Pour les opérations soumises à son contrôle, en vue de garantir une meilleure information des actionnaires appelés à se prononcer sur une dilution par leur vote lors de l'approbation de l'apport, l'AMF demande une extension systématique de la mission du commissaire aux apports à la rémunération des apports par l'appréciation du rapport d'échange proposé. Cette extension interviendra au travers de l'ordonnance de nomination du commissaire par l'exigence dans le rapport du commissaire d'une appréciation de l'équité du rapport d'échange. Ce rapport doit être établi en conformité avec les avis techniques de la CNCC du 20 janvier 2011 relatif au commissariat aux apports et du 6 décembre 2010 relatif au commissariat à la fusion (Recomm. AMF n° 2011-11, 21 juill. 2011).

### Assistance éventuelle d'experts

Dans l'exécution de leur tâche, les commissaires peuvent se faire assister par un ou plusieurs experts de leur choix. Les honoraires de ces experts sont à la charge de la société (C. com., art. R. 225-7, al. 3 et R. 225-136, al. 1<sup>er</sup>). Cette faculté de collaboration avec des experts n'est prévue que pour les sociétés par actions.

S'agissant des **SARL**, le commissaire aux apports peut, nous semble-t-il, recourir à des experts, sous sa propre responsabilité (cf. en ce sens Daigre, Turot et Aimé, *Dr. sociétés*, Actes pratiques, 1995, n° 19, p. 3).

Le rapport des experts n'a pas de vie juridique autonome ; en particulier, il n'a pas à être communiqué aux associés ou publié (CA Paris, 8 déc. 1988, *Bull. Joly Sociétés* 1989, p. 337).

### 1445 Rapport en cas de constitution et d'augmentation de capital — Honoraires

#### a) Rapport

Pour ce qui est des **SARL** constituées avec des apports en nature, en partie ou en totalité, ces apports sont évalués individuellement dans les statuts, au vu du rapport établi par un commissaire aux apports sauf cas de dispense (voir n° 1439). Un exemplaire de ce rapport doit être déposé au greffe au plus tard lors de la demande d'immatriculation de la société au registre du commerce et des sociétés (C. com., art. R. 123-103).

Il en est de même en cas d'augmentation de capital avec des apports en nature (C. com., art. L. 223-9, al. 1<sup>er</sup> et L. 223-33, al. 1<sup>er</sup>). Le rapport du commissaire aux apports est déposé au greffe du tribunal huit jours au moins avant la date de l'assemblée appelée à décider l'augmentation (C. com., art. R. 123-106). Aucune disposition ne prévoit, pour les **SARL**, le dépôt du rapport au siège social.

En ce qui concerne les **sociétés par actions**, les apports en nature et les avantages particuliers, s'ils sont stipulés, sont également évalués dans un rapport du commissaire aux apports. Si ces sociétés sont constituées avec **offre au public de titres**, ce rapport est déposé au greffe, avec le projet des statuts, et tenu à la disposition des souscripteurs, **huit jours au moins** avant la date de l'assemblée générale constitutive (voir n° 3461). Il est aussi déposé, dans le même délai, à l'adresse prévue du siège social indiqué dans le bulletin de souscription. Les souscripteurs peuvent en prendre connaissance et copie, intégrale ou partielle (C. com., art. L. 225-8, al. 2 et R. 225-9). En cas de décision des fondateurs de ne pas recourir à la désignation d'un commissaire aux apports, cette décision ainsi que tout document relatif à la description et à l'évaluation des apports, dont une attestation précisant qu'aucune circonstance nouvelle n'est venue modifier cette évaluation, sont également déposés huit jours au moins avant la date de l'assemblée générale constitutive à l'adresse du siège social indiquée dans le bulletin de souscription et au greffe du tribunal de commerce dans le ressort duquel est situé ce siège (C. com., art. R. 225-9-1, créé par D. n° 2014-1063, 18 sept. 2014, art. 13).

Si ces sociétés sont constituées **sans offre au public**, les apports en nature ou, s'il y a lieu, les avantages particuliers sont évalués dans les statuts, au vu du rapport des commissaires aux apports, annexé auxdits statuts (C. com., art. L. 225-14).

Le **contenu minimal** du rapport est fixé par l'article R. 225-8 du code de commerce (voir n° 1442).

En outre, le rapport du commissaire aux apports est tenu, à l'adresse prévue du siège social, à la disposition des futurs actionnaires, **trois jours au moins** avant la date de la signature des statuts. Ils peuvent en prendre copie (C. com., art. L. 225-15, in fine et R. 225-14). Le cas échéant, la décision des fondateurs de ne pas recourir à la désignation d'un commissaire aux apports ainsi que tout document relatif à la description et à l'évaluation des apports, dont une attestation précisant qu'aucune circonstance nouvelle n'est venue modifier cette évaluation, sont tenus à l'adresse prévue du siège social, à la disposition des futurs actionnaires, qui peuvent en prendre copie, trois jours au moins avant la date de la signature des statuts (C. com., art. R. 225-14-1, créé par D. n° 2014-1063, 18 sept. 2014, art. 14).

Un exemplaire du rapport du commissaire aux apports ou, le cas échéant, la décision des fondateurs de ne pas recourir à la désignation d'un commissaire aux apports ainsi que les documents mentionnés par les articles R. 225-9-1 et R. 225-14-1

doivent être déposés au greffe au plus tard lors de la demande d'immatriculation de la société au registre du commerce et des sociétés (C. com., art. R. 123-103, modifié par D. n° 2014-1063, 18 sept. 2014, art. 9).

Lors d'une **augmentation de capital** par apports en nature dans une société par actions, avec ou sans offre au public, les dispositions de l'article R. 225-8 du code de commerce, relatives au contenu du rapport du commissaire aux apports et à l'étendue de sa mission, sont applicables (voir n° 1442).

En cas de stipulations d'avantages particuliers ou d'émission d'actions de préférence au profit d'actionnaires nommément désignés, le rapport doit décrire et apprécier chacun des avantages particuliers ou des droits particuliers attachés aux actions de préférence. Il indique, s'il y a lieu, pour ces droits particuliers, quel mode d'évaluation a été retenu et pourquoi il a été retenu et justifie que la valeur des droits particuliers correspond au moins à la valeur nominale des actions de préférence à émettre, augmentée éventuellement de la prime d'émission (C. com., art. R. 225-136, al. 1<sup>er</sup> et 3).

Le rapport du commissaire aux apports sur l'évaluation des apports en nature et/ou les avantages particuliers est tenu au siège social à la disposition des actionnaires huit jours au moins avant la date de l'assemblée générale extraordinaire ou avant la date de la réunion du conseil d'administration ou du directoire en cas de délégation prévue par l'article L. 225-147, alinéa 6, du code de commerce. Dans ce cas, le rapport est porté à la connaissance des actionnaires à la prochaine assemblée générale. En cas d'émission d'actions de préférence au profit d'actionnaires nommément désignés, ce délai peut être réduit si tous les actionnaires y consentent par écrit préalablement à la désignation du commissaire aux apports (C. com., art. R. 225-136, al. 4 et 5). En cas de décision du conseil d'administration ou du directoire de ne pas recourir à la désignation d'un commissaire aux apports (voir n° 1439), cette décision ainsi que tout document relatif à la description et à l'évaluation des apports, dont une attestation précisant qu'aucune circonstance nouvelle n'est venue modifier cette évaluation, sont tenus, à l'adresse du siège social et au greffe du tribunal de commerce dans le ressort duquel est situé ce siège, à la disposition des actionnaires, huit jours au moins avant la date de l'assemblée générale extraordinaire ou de la réunion du conseil d'administration ou du directoire en cas de délégation. Dans ce cas, ces documents sont également portés à la connaissance des actionnaires à la prochaine assemblée générale (C. com., art. R. 225-236-1, créé par D. n° 2014-1063, 18 sept. 2014, art. 15). Le rapport du commissaire aux apports ou la décision et les documents mentionnés à l'article R. 225-136-1 doivent être déposés au greffe du tribunal de commerce huit jours au moins avant la date de l'assemblée générale extraordinaire appelée à décider l'augmentation du capital. Une attestation précisant qu'aucune circonstance nouvelle n'est venue modifier l'évaluation figurant dans les documents mentionnés à l'article R. 225-136-1 doit également être déposée au greffe du tribunal de commerce dans le mois qui suit l'assemblée générale extraordinaire ayant décidé l'augmentation du capital (C. com., art. R. 123-107, 3<sup>e</sup> et 4<sup>e</sup>, modifié par D. n° 2014-1063, 18 sept. 2014, art. 11).

Par ailleurs, si l'**augmentation du capital** doit être réalisée par **offre au public** moins de deux ans après la constitution de la société par actions, le commissaire aux apports doit vérifier l'actif et le passif de la société appelante ainsi que, le cas échéant, les avantages particuliers consentis. Sa mission précède nécessairement la réalisation de l'augmentation envisagée (C. com., art. L. 225-131, al. 2, avec renvoi à C. com., art. L. 225-8 à L. 225-10).

#### b) Honoraires

Quant aux honoraires du commissaire aux apports, les textes sont silencieux à leur égard. Le président du tribunal de commerce de Paris mentionne, dans ses ordonnances de nomination, que ces honoraires peuvent être taxés par lui à défaut d'accord. Mais il a été jugé que le juge de la taxe ne saurait être compétent en cas de litige sur le montant de la rémunération,

et que seul le juge de droit commun peut en connaître (Premier président CA Paris, réf., 19 nov. 1990, Bull. Joly Sociétés 1991, p. 390).

Le commissaire aux apports doit procéder à une évaluation complète des apports pour obtenir rémunération, cf. T. com. Béthune, 19 févr. 1992, RJ com. 1993, p. 127, note A. Lienhard, cité au n° 1423. Néanmoins, dans une espèce où les commissaires aux apports n'ont pu obtenir de la société les documents leur permettant de vérifier l'évaluation des apports effectuée dans le projet de contrat d'apport, la société a été condamnée à leur verser un complément d'honoraires, alors même qu'ils n'ont pas procédé à l'évaluation de l'apport et que l'augmentation de capital n'a pas eu lieu, car c'est à juste titre qu'ils se sont estimés déchargés de leur mission en raison de la carence de la société (CA Paris, 3<sup>e</sup> ch. B, 20 mars 2008, Bellot c/SAS Leviers de contrôle, BRDA 2008, n° 12, p. 3, RJDA 2008, n° 922).

Ces honoraires sont soumis à la TVA.

## SECTION 2

# Responsabilité civile et pénale

1446

### Responsabilité civile

Sur le plan de la responsabilité civile, les dispositions du Code de commerce prévoient tout d'abord un principe commun aux sociétés à responsabilité limitée et aux sociétés par actions : le commissaire aux apports établit son rapport sous sa **propre responsabilité** (C. com., art. L. 223-9, al. 1<sup>er</sup>, L. 225-8, al. 2, L. 225-14, al. 1<sup>er</sup>, L. 225-147, al. 2, et L. 226-1, al. 2).

Concrètement, le commissaire aux apports peut engager sa responsabilité civile :

- en cas de retard, de faute ou de violation des dispositions législatives ou réglementaires relatives à l'accomplissement de sa mission, notamment s'il méconnaissait les prescriptions relatives au contenu de son rapport (voir n° 1442). Ainsi, d'après le tribunal de commerce de Paris, le commissaire aux apports qui a évalué une clientèle apportée sans tenir compte de la situation financière de l'apporteur, particulièrement de protêts dressés à son encontre, qui a établi son rapport avec légèreté doit donc être déclaré responsable à l'égard des autres actionnaires pour lesquels son estimation a été incitative (T. com. Paris, 24 juin 1974, Bull. CNCC 1975, n° 17, p. 95 ; TGI Lille, 17 avr. 1977, Bull. CNCC 1977, n° 26, p. 229) ;
- s'il permet une sous-évaluation des apports par les associés ou actionnaires, en vue d'obtenir indirectement des droits plus étendus sur l'actif social (cf. TGI Orient, 24 févr. 1988, Bull. CNCC 1988, n° 71, p. 314, note du Pontavice). Bien entendu, le commissaire aux apports n'est responsable que de ses propres chiffres, et non de ceux que les associés auront retenus en désaccord avec son rapport.

En revanche, la responsabilité du commissaire aux apports n'a pas été retenue :

- lorsque des investisseurs ont réalisé une augmentation de capital à partir de bilans en cours de certification, ce qui présentait moins de sécurité que de réaliser l'opération à partir de comptes annuels certifiés. Et, s'agissant d'investisseurs professionnels ayant bénéficié de conseils financiers compétents qui ont accepté d'augmenter la part de risques pris dans l'opération, les négligences du commissaire aux apports ne peuvent être de nature à engager sa responsabilité (TGI Aix, 10 avr. 1997, Bull. CNCC 1997, n° 106, p. 263, note Ph. Merle) ;

- lorsque le commissaire rempli sa mission correctement, conformément aux usages de la profession, et que les investisseurs ont décidé de souscrire avant que son rapport ne soit établi, sur la base d'une situation provisoire n'ayant pas fait l'objet d'un audit (TGI Versailles, 20 mai 1997, Bull. CNCC 1997, p. 421, note Ph. Merle).

Le succès de l'action en responsabilité est subordonné à ce que le lien de causalité entre la faute du commissaire et le préjudice subi par la société soit démontré (CA Amiens, aud. sol., 15 juin 1981, Bull. CNCC 1981, n° 43, p. 359 ; Cass. com., 26 mai 1983, n° 81-15.289, Bull. civ. IV, n° 153, JCP G 1983, IV, p. 244 ; Cass. com., 14 déc. 2004, n° 00-20.287, RJDA 2005, n° 4, p. 314).

Par ailleurs, les manquements du commissaire aux apports peuvent être à l'origine de préjudices personnels subis par les associés ou actionnaires. Ainsi, dans un cas de surévaluation d'apports, l'action d'un actionnaire minoritaire de la société bénéficiaire des apports, qui avait agi contre le commissaire aux apports et à la fusion, et se plaignait de la dilution injustifiée de sa participation en capital et en droits de vote, a été jugée recevable par la Cour de cassation ; celle-ci ayant considéré, en censurant les juges du fond que la surévaluation des apports cause aux autres associés un préjudice personnel qui n'est pas le corollaire de celui que subit la société (Cass. com., 28 juin 2005, n° 03-13.112, Bull. civ. IV, n° 146, BRDA 2005, n° 14, p. 2, D. 2005, p. 1942, note A. Lienhard, JCP E 2005, n° 1325, note H. Hovasse, Option finance 2005, n° 846, p. 25, obs. A. Charvériat, Banque et droit 2005, n° 102, p. 54, obs. M. Storck, D. 2005, p. 2950, obs. J.-Cl. Allouin et E. Lamazeroles, Dr. & patr. 2005, n° 143, p. 90, chr. D. Poracchia, Dr. sociétés déc. 2005, comm. 209, obs. H. Lécuyer).

Quant au préjudice réparable, il s'agira généralement de la perte de chance pour la société de retenir une évaluation différente. En toute hypothèse, il doit être en lien direct avec la faute commise par le commissaire aux apports. Ainsi, c'est à tort qu'une cour d'appel a condamné un commissaire aux apports à indemniser les créanciers de la société bénéficiaire des apports en considérant que la faute commise lors de l'évaluation des apports a été directement à l'origine de la poursuite d'activité de la société entre la date de mise à disposition des apports et la date de son dépôt de bilan alors que le commissaire aux apports, qui a fautivement approuvé une surévaluation des apports en nature ayant donné une apparence trompeuse de solvabilité à la société absorbante, n'est tenu de réparer que l'aggravation de l'insuffisance d'actif qu'il a ainsi contribué à créer (Cass. com., 7 janv. 2014, n° 12-23.640, Bull. Joly Sociétés 2014, p. 258, note B. Dondero, Rev. sociétés 2014, p. 201, note L.-C. Henry).

L'action en responsabilité contre le commissaire aux apports se prescrit par cinq ans (C. civ., art. 2224). Le même délai s'applique par analogie à l'action en responsabilité intentée contre un commissaire à la transformation (Bull. CNCC 1997, n° 103, p. 496).

Avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription en matière civile, le délai de prescription était de dix ans (C. civ., art. 2270-1). Le nouveau délai de cinq ans s'applique aux prescriptions en cours au 19 juin 2008, sans que la durée totale de la prescription ne puisse excéder la durée de la prescription antérieure (L. n° 2008-561, 17 juin 2008, art. 26, II).

Le délai de prescription de dix ans (ramené à cinq) s'applique à l'action en responsabilité intentée devant une juridiction civile, même si la faute commise constitue également un délit pénal (CA Amiens, 15 juin 1981, précité).

Sur la question du tribunal qui doit être saisi de l'action en responsabilité civile dirigée contre le commissaire aux apports, voir n° 1413.

1447

### Responsabilité pénale pour évaluation frauduleuse des apports

Encourt une peine d'emprisonnement de cinq ans au plus ainsi qu'une amende, le commissaire aux apports tant des SARL