



Commission des sanctions  
de la Haute autorité de l'audit

## Décision de la Commission des sanctions

N° FR 2023-43 S

Décision du 21 février 2025

La commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit, composée de :

Mme Daubigney, présidente,  
M. Catherine,  
Mme François, membres

et assistée de M. Bocobza-Berlaud, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 7 janvier 2025 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault – Paris-la-Défense, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Koffi Atchrimi, [...] Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception Comparant, assisté de Me Caroline Vilain.

Vu le code de commerce, et notamment ses articles L. 820-1, I, 7° ; L. 820-2, V ; L. 821-73 à L. 821-81 et R. 820-3, R. 821-201 à R. 821-212 ; R.821-217 à R. 821-230.

Vu l'article 40 de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 qui énonce que les procédures en cours devant la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes sont poursuivies de plein droit devant la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit.

Après avoir entendu :

- la rapporteure générale, qui a présenté le rapport d'enquête prévu à l'article L. 821-77 du code de commerce ;
- la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par Mme Gardey de Soos, rapporteure générale, qui a présenté des observations au soutien des griefs notifiés et a proposé une sanction.

Me Caroline Vilain en ses observations.

M. Atchrimi, qui a eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 21 février 2025 par mise à disposition.

Après en avoir délibéré conformément à la loi, la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit a rendu la décision suivante par mise à disposition à son secrétariat.

## Faits et procédure

1. M. Atchrimi est inscrit en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Paris, sous le numéro 66004428, depuis 1995. Il exerce l'activité de commissaire aux comptes en nom propre. En 2022, il était titulaire de cinq mandats non EIP, représentant un total d'environ [...] euros d'honoraires. Il exerce également l'activité d'expert-comptable au travers des sociétés Adexco, Konny Europe et Cathec, dont le chiffre d'affaires total s'est élevé, en 2022, à [...] euros.
2. Le 21 janvier 2022, la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), alertée par M. Atchrimi à la suite d'une assignation délivrée par la société Sodimas, a saisi le rapporteur général du H3C de faits susceptibles de caractériser des fautes disciplinaires qui seraient imputables à différents commissaires aux comptes, en particulier :
  - « - des conditions des démissions de Messieurs Robert Atchrimi, Stéphane Dahan, Koffi Atchrimi ;
  - de l'absence de révélation de faits délictueux ou de déclarations à Tracfin de Messieurs Koffi Atchrimi, Robert Atchrimi, Stéphane Dahan et Madame Gaëlle Kadoch ;
  - des conditions d'exercice de la mission de certification des comptes de Madame Gaëlle Kadoch. »
3. Le 28 janvier 2022, le rapporteur général a ouvert une enquête « concernant Messieurs Koffi Atchrimi, Robert Atchrimi, Stéphane Dahan et Madame Gaëlle Kadoch, commissaires aux comptes, et toute personne ou entité liée et/ou associée, portant sur le respect de leurs obligations légales et réglementaires » et décidé de disjoindre l'enquête afin de distinguer chacun de ces commissaires aux comptes, outre les personnes ou entités liées ou associées.
4. Le 9 novembre 2023, à l'issue de l'enquête, la formation du collège du H3C statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Atchrimi et a arrêté le grief suivant :
  - « de ne pas avoir, en qualité de commissaire aux comptes titulaire du mandat de la société par actions simplifiée L2V ASCENSEURS, déclenché de procédure d'alerte, alors qu'il avait pourtant relevé, dans le cadre de sa mission légale, au titre de l'exercice 2018, des incertitudes significatives sur la capacité de la société L2V ASCENSEURS à faire face à ses engagements, constitutives de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

*Ce manquement constituerait une violation des dispositions des articles L. 234-1 alinéa 1er, L. 234-2 alinéa 1er et R. 234-5 du code de commerce et, par conséquent, des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 I 1° du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code ».*
5. Le 13 décembre 2023, le rapporteur général du H3C a adressé la notification de griefs à M. Atchrimi, l'informant de la mise à sa disposition du dossier de la procédure.
6. Le même jour, le rapport d'enquête, la notification de griefs et le dossier de la procédure ont été adressés au président de la formation restreinte du H3C.
7. Par lettre recommandée avec accusé de réception reçue le 18 octobre 2024, M. Atchrimi a été invité à comparaître les 7 et 8 janvier 2025 devant la commission des sanctions sur la

base du grief notifié. Cette convocation mentionne la composition de la commission, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de son choix, ainsi que l'obligation de faire parvenir ses observations écrites à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.

8. Avisé par courrier du 14 octobre 2024 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application des articles L. 821-80 du code de commerce, le président de la CRCC de Paris a sollicité la transmission de la notification de griefs et du rapport d'enquête.
9. Lors de la séance du 7 janvier 2025, la présidente de la commission a informé M. Atchrimi de son droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui lui seraient posées ou de garder le silence.
10. Au cours de cette séance, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soit prononcée à l'encontre de M. Atchrimi un avertissement ainsi qu'une sanction pécuniaire de 20 000 euros.

## **Motifs de la décision**

### **Sur les nullités soulevées**

1. Sur la régularité de la saisine de la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit
11. M. Atchrimi fait valoir que par application de l'article R 824-13 du code de commerce applicable au moment des faits « *une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête est transmise pour saisine par le rapporteur général au président de la formation restreinte dès son envoi à la personne poursuivie* » et qu'il ne ressort pas du dossier de sanction de lettre du rapporteur général adressant, pour saisine la notification des griefs et l'entier dossier au Président de la formation restreinte, à la date de la notification de grief du 6 novembre 2023.
12. Sur ce, aux termes de l'article L. 824-8 du code de commerce, alors applicable, « *A l'issue de l'enquête et après avoir entendu la personne intéressée, le rapporteur général établit un rapport d'enquête qu'il adresse au Haut conseil. Lorsque les faits justifient l'engagement d'une procédure de sanction, le Haut conseil délibérant hors la présence des membres de la formation restreinte arrête les griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne intéressée. La notification expose les faits passibles de sanction. Elle est accompagnée des principaux éléments susceptibles de fonder les griefs. La personne intéressée peut consulter le dossier et présenter ses observations. Elle peut se faire assister par un conseil de son choix à toutes les étapes de la procédure. Le rapporteur général établit un rapport final qu'il adresse à la formation restreinte avec les observations de la personne intéressée* ».
13. L'article R. 824-13 du même code, alors applicable, énonce qu' « *une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête est transmise pour saisine par le rapporteur général au président de la formation restreinte dès son envoi à la personne poursuivie* ».
14. La rapporteure générale a produit à l'audience copie d'un courriel transmettant au président de la formation restreinte du H3C copie de la notification de griefs, du rapport d'enquête et de l'entier dossier, de sorte que la procédure est régulière et la commission valablement saisie.

15. La commission observe que les prescriptions des articles L. 824-8 et R. 824-13 du code de commerce ne sont pas prescrites à peine de nullité et que, pour regrettable que soit le fait que les parties n'aient pas eu communication du courriel de transmission de l'entier dossier et du rapport final du rapporteur général au président de la formation restreinte, cela n'entache en rien la saisine de la commission des sanctions.

## 2. Sur la violation du droit au silence

16. M. Atchrimi fait valoir que s'attachent à la procédure devant la H2A les garanties procédurales et processuelles de l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales (la Convention) ainsi que celles des articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (la Charte).
17. Il soutient que tant la Cour Européenne des droits de l'homme que la Cour de Justice de l'Union européenne ont consacré le droit au silence dans la phase juridictionnelle de la procédure mais également dès la phase de l'enquête préliminaire ou administrative, respectivement sur le fondement des articles 6, paragraphe 1, de la Convention et des articles 47 et 48 de la Charte, la Cour de justice ayant récemment réaffirmé le droit fondamental pour une personne physique de refuser de répondre à toute question au cours de la phase d'enquête d'une procédure administrative portant sur des manquements d'initiés et susceptible de conduire au prononcé de sanctions administratives à caractère pénal. Il souligne que le Conseil constitutionnel a également reconnu que le droit de se taire était applicable aux procédures disciplinaires.
18. M. Atchrimi souligne qu'il ne se s'est pas vu notifier, avant tout recueil de ses observations ni d'ailleurs après, le droit de garder le silence alors que ses observations ont été utilisées par la poursuite pour fonder les griefs ainsi que cela ressort de la motivation de l'acte de poursuite.
19. La rapporteure générale soutient, à l'audience, le rejet de cette exception de nullité faisant d'abord valoir que le respect de cette garantie procédurale ne trouve application que lorsqu'est ouverte une procédure de sanction, soit, devant la H2A, après la notification de griefs, ensuite, que lors de son audition, M. Cohen était assisté de son conseil et, enfin, que les griefs ne sont pas fondés sur cette audition mais sur les éléments produits à la procédure.
20. Selon l'article 30 de la directive 2006/43 du 17 mai 2006 concernant les dépôts des comptes annuels et des comptes consolidés, les Etats membres veillent à ce que des systèmes efficaces d'enquêtes et de sanctions soient mis en place pour détecter, corriger et prévenir une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes.
21. Ces dispositions imposent aux États membres de mettre en œuvre des dispositifs efficaces d'enquêtes et de sanctions tout en garantissant aux personnes poursuivies le principe du respect des droits de la défense tel qu'organisé par l'article 6, paragraphe 1, de la Convention et les articles 47 et 48 de la Charte.
22. La Cour de justice a dit, selon les explications relatives à la Charte que l'article 47, deuxième alinéa, de la Charte correspond à l'article 6, paragraphe 1, de la Convention et que l'article 48 de la Charte est « *le même* » que l'article 6, paragraphes 2 et 3, de la Convention. Dans l'interprétation des droits garantis par l'article 47, deuxième alinéa, et l'article 48 de la Charte, la Cour doit tenir compte des droits correspondants garantis par l'article 6 de la Convention, tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme, en tant que seuil de protection minimale (arrêt du 2 février 2021, Consob C-481/19, point 37) et que, s'agissant du point de savoir sous quelles conditions le droit au silence doit être

respecté dans le cadre de procédures de constatation d'infractions administratives, ce droit a vocation à s'appliquer dans le contexte de procédures susceptibles d'aboutir à l'infliction de sanctions administratives revêtant un caractère pénal (arrêt du 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate e.a.*, C-537/16, point 28).

23. Elle juge encore que le droit au silence doit être respecté dans le cadre d'une procédure d'enquête menée par une autorité administrative lorsque les réponses du mis en cause pourraient faire ressortir sa responsabilité pour une infraction passible de sanctions administratives à caractère pénal ou sa responsabilité pénale (arrêt *Consob*, *op. cit.*, point 45).
24. Devant le H3C, comme devant désormais la H2A, d'une part, le rapporteur général est saisi, par application de l'article L. 821-73 du code de commerce, de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction au sujet duquel il procède à une enquête. Il s'en déduit que l'enquête menée par le rapporteur général ou les enquêteurs, contrairement aux contrôles de l'activité des commissaires aux comptes opérés par la H2A en application de l'article L. 820-14 du code de commerce, a pour seule vocation d'établir l'existence de fautes disciplinaires susceptibles d'être reprochées à des commissaires aux comptes, celles-ci pouvant donner lieu au prononcé de sanctions particulièrement lourdes telles que la radiation de la liste des commissaires aux comptes.
25. D'autre part, seul le rapporteur général ou les enquêteurs sont susceptibles de procéder à l'audition du commissaire aux comptes mis en cause avant sa comparution devant la commission des sanctions, la décision du collège d'engager une procédure de sanction à son encontre étant, par application de l'article L. 821-77 du code de commerce, l'acte de saisine de la commission des sanctions, qui ne dispose pas d'un pouvoir d'instruction, de sorte que les droits garantis par l'article 47, deuxième alinéa, et l'article 48 de la Charte et, ainsi, par l'article 6 de la Convention doivent trouver application devant eux.
26. Il s'en déduit que sur le seul fondement invoqué de l'article 47, deuxième alinéa, et de l'article 48 de la Charte et, ainsi, de l'article 6 de la Convention, le commissaire aux comptes faisant l'objet de poursuites disciplinaires ne peut pas être entendu par le rapporteur général ou les enquêteurs procédant à une enquête sur des manquements susceptibles de lui être reprochés sans avoir été préalablement informé du droit qu'il a de se taire.
27. En l'espèce, la formation statuant sur les cas individuels du H3C a, par décision du 20 juillet 2023, décidé que les faits exposés dans le rapport d'enquête du rapporteur général justifiaient l'ouverture d'une procédure de sanction, la notification de griefs à M. Cohen et sa comparution devant la commission des sanctions.
28. M. Atchrimi a été entendu par les enquêteurs le 11 juillet 2023 après avoir été destinataire d'une convocation le 27 juin 2023 lui notifiant la faculté de se faire assister d'un conseil et à laquelle étaient joints la décision d'enquête prise par le rapporteur général ainsi que l'ordre de mission de l'enquêteur. Lors de cette audition, M. Cohen, assisté d'un conseil, a répondu aux questions qui lui étaient posées et a complété cette audition d'une transmission ultérieure de pièces sans que lui soit notifié son droit de garder le silence. Cette audition s'est ainsi déroulée en méconnaissance du respect des droits de la défense de M. Atchrimi.
29. Sur la demande tendant à voir annuler l'entière procédure fondée sur le fait que le non-respect du droit de se taire causerait nécessairement un grief, la Cour de justice juge que l'annulation de la procédure n'est encourue que lorsqu'en l'absence de l'irrégularité constatée, la procédure pouvait aboutir à un résultat différent (arrêts du 3 juillet 2014, *Kamino International*, C-129/13 et C-130/13, point 79 ; du 14 juin 2018, *Makhlouf*, C-458/17 P, point 42 et du 18 juin 2020, RQ, point 105).

30. Par ailleurs, en droit interne, M. Atchrimi ne soutient à l'appui de sa demande de nullité pas le moindre grief résultant de cette violation, de sorte que l'exception de nullité de la procédure, qui relève de la matière civile et non pénale, sera rejetée.
31. En tout état de cause, cette irrégularité n'est susceptible d'entraîner l'annulation de la sanction prononcée que lorsque, eu égard à la teneur des déclarations du mis en cause et aux autres éléments fondant la sanction, la sanction infligée repose de manière déterminante sur des propos tenus alors que l'intéressé n'avait pas été informé de ce droit, de sorte que la commission appréciera la constitution du grief reproché à M. Atchrimi sans se référer à ladite audition.

### **Sur le bien-fondé du grief**

32. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1<sup>er</sup> décembre 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, dispose : « *I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 821-71, les commissaires aux comptes à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. Constitue une faute disciplinaire : 1° Tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ; 2° Toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur* ».

#### 1. Textes applicables

33. L'article L. 234-1, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce, dans sa rédaction en vigueur depuis le 21 septembre 2000, dispose : « *Lorsque le commissaire aux comptes d'une société anonyme relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il en informe le président du conseil d'administration ou du directoire dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat* ».
34. L'article L. 234-2, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce, dans sa rédaction en vigueur depuis le 19 mai 2011, issue de la loi n°2011-525 du 17 mai 2011, dispose notamment : « *Dans les autres sociétés que les sociétés anonymes, le commissaire aux comptes demande au dirigeant, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, des explications sur les faits visés au premier alinéa de l'article L. 234-1. Le dirigeant est tenu de lui répondre sous quinze jours. La réponse est communiquée au comité d'entreprise ou, à défaut, aux délégués du personnel et, s'il en existe un, au conseil de surveillance. Dès réception de la réponse ou à défaut de réponse sous quinze jours, le commissaire aux comptes en informe le président du tribunal de commerce* ».
35. L'article R. 234-5, alinéa 1<sup>er</sup>, du code de commerce, dans sa rédaction en vigueur depuis le 27 mars 2007, dispose notamment : « *Dans les sociétés autres que les sociétés anonymes, la demande d'explications prévue à l'article L. 234-2 porte sur tout fait que le commissaire aux comptes relève lors de l'examen des documents qui lui sont communiqués ou sur tout fait dont il a connaissance à l'occasion de l'exercice de sa mission. Cette demande est adressée sans délai par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Le dirigeant répond par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans les quinze jours qui suivent la réception de la demande d'explication et adresse copie de la demande et de sa réponse, dans les mêmes formes et les mêmes délais, au comité d'entreprise ou, à défaut, aux délégués du personnel et au conseil de surveillance, s'il en existe. Dans sa réponse, il donne une analyse de la situation et précise, le cas échéant, les mesures envisagées. Le commissaire aux comptes informe sans délai le président du tribunal de l'existence de cette procédure par lettre recommandée avec demande d'avis de réception* ».

## 2. Examen du grief

36. Le 4 avril 2019, M. Atchrimi a été désigné commissaire aux comptes de la société L2V pour une durée de six exercices. Il devait ainsi procéder à l'audit financier de cette société jusqu'à l'exercice clos le 31 décembre 2025 alors que la démission de son mandat, datée du 30 juillet 2020, a été constatée au cours d'une assemblée générale ordinaire de la société L2V le 4 août 2020.
37. Le dernier exercice de la société L2V que M. Atchrimi a audité est celui qui a été clos le 31 décembre 2018.
38. La société L2V intervenait dans le domaine de la réparation, modernisation et maintenance d'ascenseurs, essentiellement à destination de personnes morales de droit public depuis l'année 2017.
39. Une procédure de conciliation a été ouverte à la suite de nombreux impayés de la société L2V, constatés à compter de la fin 2020. Elle est demeurée infructueuse et s'est clôturée par un rapport de fin de mission du 22 février 2021, puis les 9 juin et 21 juillet 2021, la société L2V a été placée en redressement puis en liquidation judiciaire par le tribunal de commerce de Créteil.
40. Au regard de la documentation transmise par M. Atchrimi, sa démission repose sur des raisons légitimes puisqu'il a adressé deux courriers et une mise en demeure à la société L2V afin d'obtenir les éléments nécessaires à l'accomplissement de sa mission, il en a régulièrement informé le H3C le 30 juillet 2020 et celle-ci n'a pas entraîné de préjudice pour la société L2V. Il a en outre, révélé au procureur de la République de Paris l'entrave subie dans l'exercice de sa mission.
41. Les procédures d'alertes ont pour objectif d'appeler l'attention des dirigeants sur les difficultés que leur société rencontre ou risque de connaître et de les inciter à prendre sans retard toute mesure pour redresser la situation. Non coercitives mais seulement informatives, elles constituent un élément essentiel du dispositif de prévention et de traitement des difficultés des entreprises.
42. Dans les sociétés commerciales qui en sont dotées, le commissaire aux comptes qui relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, doit demander au dirigeant des explications. Le dirigeant est tenu de répondre sous 15 jours. Dès réception de la réponse ou à défaut, le commissaire aux comptes en informe le président du tribunal de commerce. À défaut de réponse du dirigeant ou s'il constate que l'exploitation demeure compromise, le commissaire aux comptes établit un rapport spécial et invite le dirigeant à faire délibérer sur les faits relevés une assemblée générale. Si, à l'issue de la réunion de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches le président du tribunal de commerce par application de l'article L. 234-2 du code de commerce.
43. Ainsi, l'alerte doit être déclenchée par le commissaire aux comptes si des faits menaçant la continuité de l'exploitation sont détectés, et au-delà de l'appréhension purement comptable, il doit également examiner les données financières, économiques voire sociales qui influent sur la performance immédiate ou future de l'entreprise.
44. De plus, si les faits justifiant le déclenchement de la procédure d'alerte sont graves ou peuvent l'être, ils n'exigent pas que la société se trouve en état de cessation des paiements ; toutefois, la menace est suffisamment sérieuse pour qu'elle justifie le déclenchement de la procédure d'alerte.

45. Le commissaire aux comptes doit également porter un jugement d'ordre synthétique sur la valeur globale de l'hypothèse de continuité de l'exploitation ou de l'activité de l'entité concernée. En ce sens, il doit apprécier si les événements négatifs ne sont pas neutralisés, compensés ou relativisés par d'autres signes propres à en contrer les effets nocifs.
46. En déclenchant la procédure d'alerte, le commissaire aux comptes attire l'attention des dirigeants sur des faits qu'il a relevés à l'occasion de l'exercice de sa mission.
47. Selon la norme d'exercice professionnel 570, citée par M. Atchrimi dans ses observations, qui définit les conséquences que le commissaire aux comptes tire dans son rapport de la traduction dans les comptes des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation qu'il aurait identifiés au cours de l'audit, une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et sa probabilité de réalisation sont telles que, selon le jugement du commissaire aux comptes, une information appropriée dans les comptes sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour assurer la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il prend connaissance de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
48. Cette même norme précise que lorsque le commissaire aux comptes a identifié de tels événements ou circonstances :
  - il met en œuvre des procédures lui permettant de confirmer ou d'infirmer l'existence d'une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ;
  - il apprécie si les plans d'actions de la direction sont susceptibles de mettre fin à cette incertitude ;
  - il demande à la direction une déclaration écrite par laquelle elle déclare que ses plans d'actions reflètent ses intentions et ajoute que lorsque, au cours de sa mission, le commissaire aux comptes relève des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte lorsque les dispositions légales et réglementaires le prévoient.
49. En l'espèce, le rapport des commissaires aux comptes de la société L2V pour l'exercice clos le 31 décembre 2018, à en-tête de la société Exelmans et de M. Atchrimi a émis l'avis que les comptes ne sont pas réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé et de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice.
50. Les commissaires aux comptes ont, en conséquence, refusé de certifier les comptes car :
  - ils ont constaté que toutes les opérations enregistrées ne correspondaient pas à l'objet social de la société ;
  - ils n'ont pas pu apprécier l'exhaustivité et la bonne évaluation des ventes (17,3 millions d'euros), les créances clients (8,3 millions d'euros) et les avoirs à émettre compte tenu de l'insuffisance au sein de la société des procédures de contrôle interne ;
  - ils n'ont pas pu vérifier le montant des chantiers en cours (5,5 millions d'euros) ;
  - ils n'ont pu vérifier la réalité de la dette Ursaff de plus de 430 000 euros ;

- ils ont constaté une trésorerie nette négative de 100 000 euros et des créances à un an au plus, de plus de 11,6 millions d'euros, ainsi que des dettes à plus d'un an de plus de 16,4 millions d'euros ;

ce dont ils déduisent qu'il existe une incertitude quant à la possibilité pour la société L2V de faire face à ses engagements.

51. M. Atchrimi soutient que s'il a répondu « OUI » dans sa note de synthèse à la question « *la continuité d'exploitation est-elle compromise* », c'était uniquement pour documenter le fait qu'il s'était inquiété, en début d'audit, de la continuité d'exploitation et de ce qu'il avait constaté un critère défavorable, à savoir ce besoin en fonds de roulement important, critère en définitive levé, et que la phrase de sa conclusion de sa note de synthèse « *difficulté de trésorerie pouvant remettre en cause la continuité d'exploitation* » matérialisait également uniquement l'existence de cette circonstance isolée, mais aucunement qu'il aurait constaté une « *incertitude significative* » sur la continuité d'exploitation, puisqu'il avait relevé que la société L2V avait recours à un refinancier dont les financements de 2018 étaient dénoués à près de 84% en juin 2019, que les capitaux propres, le résultat d'exploitation ainsi que la trésorerie étaient positives.
52. Il doit être relevé que les éléments contenus dans la note de synthèse, renseignée et documentée par M. Atchrimi, ne sont que la traduction des raisons pour lesquelles les commissaires aux comptes ont refusé de certifier les comptes. L'argument selon lequel il y est mentionné que la continuité de l'entreprise est compromise ne documentait qu'une inquiétude de début d'audit n'est corroboré par aucun élément et ce d'autant que cette conviction est reprise en fin de note de synthèse où il est expressément fait référence à « *des difficultés de trésorerie pouvant remettre en cause la continuité de l'exploitation* ».
53. Au surplus, certains des éléments relevés par M. Atchrimi sont en contradiction avec le rapport annuel de la société dans la mesure où l'augmentation du chiffre d'affaires est à mettre en perspective avec le fait que les commissaires aux comptes avaient relevé les difficultés à apprécier l'exhaustivité et la bonne évaluation des ventes et des créances clients ou encore l'absence de levée de fonds.
54. Il résulte de l'ensemble de ces éléments qu'à l'issue de l'audit des comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2018, la continuité de l'exploitation de la société L2V était susceptible d'être compromise si aucune mesure n'était prise par ses dirigeants, puisque les commissaires aux comptes de la société L2V ont constaté dans leur rapport qu'il existait une incertitude quant à la possibilité pour la société L2V de faire face à ses engagements et qui justifiait l'engagement d'une procédure d'alerte, afin de prévenir les difficultés de cette société.

## **Sur les sanctions**

55. Il résulte de l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, alors applicable, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 dudit code, que les sanctions disciplinaires dont sont passibles les commissaires aux comptes sont l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat ainsi qu'une sanction pécuniaire, le cas échéant assortie du sursis, d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 euros, ce montant pouvant, dans le cas où la sanction pécuniaire est prononcée pour une violation des dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, être porté au double du montant de l'avantage tiré de l'infraction ou, lorsqu'il n'est

pas possible de déterminer celui-ci, à la somme d'un million d'euros. L'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire peuvent être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus. La publication d'une déclaration indiquant que le rapport présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences du code de commerce, de l'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public peut également être ordonnée.

56. L'article L. 821-83 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, dispose : « *Les sanctions sont déterminées en tenant compte :*

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

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

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

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

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

*6° Des manquements commis précédemment par la personne intéressée ;*

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

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

58. Les faits reprochés à M. Atchrimi sont d'une certaine gravité en ce que l'absence de déclenchement d'une procédure d'alerte a eu pour effet de priver la société L2V de cette phase de discussion avec ses commissaires aux comptes préalable à l'engagement de toute procédure collective.

59. La commission tiendra compte, dans l'appréciation de la sanction, de ce que M. Atchrimi a respecté toutes les autres procédures qui devaient être mises en œuvre : révélation au procureur de la République, démission régulière et de ce qu'il a lui-même sensibilisé son régulateur à la situation de la société L2V. Elle retiendra également que M. Atchrimi, qui a une expérience professionnelle solide, n'a jamais commis de faute disciplinaire.

60. M. Atchrimi a déclaré avoir perçu un revenu de [...] euros. Il exerce l'activité d'expertise comptable à travers trois sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires annuel global d'environ [...] euros et ses activités de commissariat aux comptes lui permettent de réaliser un chiffre d'affaires annuel de [...] euros.

61. Ces faits justifient qu'un avertissement soit prononcé à l'encontre de M. Atchrimi.

62. M. Atchrimi sollicite que la décision le concernant soit publiée de manière anonyme sur le site de la H2A. Mais, en l'espèce, M. Atchrimi ne démontre pas que la publication de la présente décision serait susceptible de lui causer un préjudice grave et disproportionné ou serait de nature à perturber gravement la stabilité du système financier ou encore le déroulement d'une enquête ou d'un contrôle en cours. La publication sera, en conséquence, ordonnée de manière non anonymisée.
63. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A et à M. Atchrimi. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC de Paris et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, M. Atchrimi exerçant également une activité d'expert-comptable.

**Par ces motifs**, la commission des sanctions,

DIT que M. Atchrimi a commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1<sup>er</sup> décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, en n'ayant pas, en qualité de commissaire aux comptes titulaire du mandat de la société par actions simplifiée L2V Ascenseurs, déclenché de procédure d'alerte, alors qu'il avait relevé, dans le cadre de sa mission légale au titre de l'exercice 2018, des incertitudes significatives sur la capacité de la société L2V Ascenseurs à faire face à ses engagements, constitutives de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, ce qui constitue une violation des dispositions des articles L. 234-1 alinéa 1er, L. 234-2 alinéa 1er et R. 234-5 du code de commerce,

PRONONCE un avertissement à l'encontre de M. Atchrimi.

DIT qu'en application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A et à M. Atchrimi. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC de Paris et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables,

DIT qu'en application des articles L. 821-84 et R. 821-225 du code de commerce, la présente décision sera publiée, sous forme non anonyme, sur le site internet de la Haute autorité de l'audit, pour une durée de cinq ans à compter de sa notification à la présidente de la Haute autorité de l'audit.

Fait à Paris-La-Défense, le 21 février 2025

Le secrétaire

La présidente

Conformément aux articles L. 821-85, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, et R. 821-226 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, et à l'article R. 421-1 du code de justice administrative, la présente décision peut faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat dans les deux mois à partir de sa notification.