

Le 15 avril 2021

Avis 2021-01

Avis n° 2021- 01 du Haut conseil du commissariat aux comptes relatif à l'exercice par un commissaire aux comptes d'une activité commerciale en application de l'article L.822-10 du code de commerce

Introduction

La loi n°2019-486 du 22 mai 2019 a modifié l'article L.822-10 du code de commerce relatif aux activités, actes ou emplois incompatibles avec les fonctions de commissaire aux comptes en complétant le 3° de cet article pour apporter deux exceptions au principe de l'incompatibilité entre les fonctions de commissaire aux comptes et l'exercice d'une activité commerciale.

L'article L.822-10 du code de commerce, dans sa nouvelle rédaction, énonce que :

« Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :

1° Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;

2° Avec tout emploi salarié ; toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable ;

3° Avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée, à l'exception, d'une part, des activités commerciales accessoires à la profession d'expert-comptable, exercées dans le respect des règles de déontologie et d'indépendance des commissaires aux comptes et dans les conditions prévues au troisième alinéa de l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable et, d'autre part, des activités commerciales accessoires exercées par la société pluriprofessionnelle d'exercice dans les conditions prévues à l'article 31-5 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales ».

En raison de cette modification de l'article L.822-10 du code de commerce, le Haut conseil, faisant application de l'article R.821-6 du code de commerce, s'est saisi de la problématique de l'incompatibilité des fonctions de commissaire aux comptes avec l'exercice d'une activité commerciale et des exceptions à ce principe d'incompatibilité. Cette problématique a été examinée par le Haut conseil au cours de ses séances du 4 mars et 15 avril 2021, à l'issue desquelles il a émis l'avis suivant.

Avis du Haut conseil

L'article L.822-10 3° pose un principe général d'incompatibilité de l'exercice d'une activité commerciale par un commissaire aux comptes.

Compte tenu de sa généralité, il concerne toute personne physique ou morale inscrite sur l'une des listes des commissaires aux comptes prévue à l'article L.822-1 du code de commerce, que cette personne exerce effectivement ou non la profession de commissaire aux comptes.

Le Haut conseil considère que l'exercice d'une activité commerciale doit être compris comme la réalisation de plusieurs actes de commerce tels que définis aux articles L. 110-1 et L. 110-2 du code de commerce.

Le Haut conseil est d'avis que l'interdiction ne vise pas des actes de commerce réalisés dans le cadre des stricts besoins de la vie courante.

Il relève que l'incompatibilité concerne l'hypothèse de l'exercice direct d'une activité commerciale comme celle d'un exercice par personne interposée.

Il est d'avis que l'exercice direct doit s'entendre comme l'exercice par le commissaire aux comptes lui-même, en son nom et pour son propre compte.

Il est d'avis, qu'au sens de cette disposition, l'exercice par personne interposée implique l'intervention d'un tiers. Ce tiers peut être une personne physique qui agit en réalité sous l'influence et au bénéfice du commissaire aux comptes.

Ce tiers peut également être une personne morale ou un groupement dont le commissaire aux comptes maîtrise les décisions, que ce soit en vertu de l'exercice de droits de vote ou d'un mandat social, d'une convention ou d'un pouvoir de fait.

L'article L.822-10 3° introduit ensuite deux exceptions au principe général d'incompatibilité entre les fonctions de commissaire aux comptes et l'exercice d'une activité commerciale.

Il dispose, au titre d'une première exception, que les fonctions de commissaires aux comptes sont compatibles avec les « *activités commerciales accessoires à la profession d'expert-comptable, exercées dans le respect des règles de déontologie et d'indépendance des commissaires aux comptes et dans les conditions prévues au troisième alinéa de l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable (...)*¹ ».

Cette disposition permet à un commissaire aux comptes également inscrit à l'ordre des experts-comptables, d'exercer les activités commerciales accessoires à la profession d'expert-comptable, dès lors que la nature de ces activités, réalisées à titre accessoire, n'est pas de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance des associés experts-comptables ainsi que le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie.

Le Haut conseil est d'avis que la rédaction de cette disposition ne permet pas à un commissaire aux comptes non inscrit à l'ordre des experts comptables d'exercer les activités commerciales accessoires à la profession d'expert-comptable.

L'article L.822-10 3° dispose ensuite, au titre d'une seconde exception, que les fonctions de

¹ L'article 22 de l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable énonce que « *l'activité d'expertise comptable est incompatible [...] [3° alinéa] : avec toute activité commerciale ou acte d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession, sauf s'il est réalisé à titre accessoire et n'est pas de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance des associés experts-comptables ainsi que le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie. Les conditions et limites à l'exercice de ces activités et à la réalisation de ces actes sont fixées par les normes professionnelles élaborées par le conseil supérieur de l'ordre et agréées par arrêté du ministre chargé de l'économie* ».

commissaires aux comptes sont compatibles avec les *activités commerciales accessoires exercées par la société pluriprofessionnelle d'exercice dans les conditions prévues à l'article 31-5 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales* ».

Rappelant que la société pluriprofessionnelle d'exercice (« SPE ») a pour objet l'exercice en commun de plusieurs des professions d'avocat, d'avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, de commissaire-priseur judiciaire, d'huissier de justice², de notaire, d'administrateur judiciaire, de mandataire judiciaire, de conseil en propriété industrielle, d'expert-comptable et de commissaire aux comptes, le H3C constate que l'article L. 822-10 3° du code de commerce, dans sa nouvelle rédaction issue de la loi n°2019-486 du 22 mai 2019, permet à une SPE inscrite sur la liste des commissaires aux comptes d'exercer, à titre accessoire, les activités commerciales n'étant interdites ni aux commissaires aux comptes, ni aux autres professions qui constituent son objet social.

Le Haut conseil abroge son avis du 7 juillet 2009 relatif à l'exercice d'une activité commerciale, qui est remplacé par le présent avis.

Florence Peybernès
Présidente du collège

² Les professions de commissaire-priseur judiciaire et d'huissier de justice seront regroupées au sein de la profession de commissaire de justice à compter du 1er juillet 2022