R é p u b l i q u e  F r a n ç a i s e

Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

## Décision de la Commission des sanctions

N° FR 2023-38 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 19 décembre 2024 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault – Paris-la-Défense, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Robert Cohen, […]
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Me Florence 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 Florence Vilain en ses observations.

M. Cohen, 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. Cohen est inscrit en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Paris, sous le numéro 66004076, depuis 1994. Il exerce l'activité de commissaire aux comptes en nom propre. En 2022, il était titulaire de 55 mandats non EIP, représentant près de […] euros d'honoraires. Il exerce également l'activité d'expert-comptable, laquelle a généré un chiffre d'affaires d'environ […] 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 à l'encontre des commissaires aux comptes successifs de la société L2V Ascenseurs (la société L2V), a saisi le rapporteur général du H3C de faits susceptibles de caractériser des fautes disciplinaires qui seraient imputables à différents commissaires aux comptes.

3. Il a notamment été relevé les conditions dans lesquelles M. Cohen a démissionné de son mandat de commissaire aux comptes de la société L2V.

4. Le 28 janvier 2022, le rapporteur général a ouvert une enquête visant les commissaires aux comptes successifs de la société L2V puis a disjoint l'enquête afin de distinguer, outre les personnes ou entités liées ou associées, chacun de ces commissaires aux comptes.

5. Le 20 juillet 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. Cohen et a arrêté le grief suivant :

> « *d'avoir démissionné, le 4 décembre 2018, avec effet au 3 janvier 2019, de son mandat de commissaire aux comptes titulaire de la société L2V Ascenseurs :*
>
> *- sans motif légitime, faute de justifier des difficultés irrémédiables qu'il aurait rencontrées dans l'exercice de sa mission ;*
> *- sans avoir informé le Haut conseil de sa démission et des motifs de celle-ci ;*
> *- sans avoir joint à son dossier de travail les différents éléments qui justifient sa démission ;*
> *- sans pouvoir justifier avoir procédé à l'analyse de la situation concernant l'absence, pour l'entité, de préjudice résultant de sa démission.*
>
> *Ceci constituerait une violation des dispositions de l'article L.823-3 alinéa 1er du code du commerce et de l'article 19, I, II et III du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes dans sa version en vigueur à l'époque des faits et par conséquent une faute disciplinaire au sens de l'article L.824-1 I. 1° du code de commerce, passible des sanctions énumérées l'article L.824-2 du code de commerce* ».

6. Le 6 novembre 2023, le rapporteur général du H3C a adressé cette notification de griefs à M. Cohen, l'informant de la mise à sa disposition du dossier de la procédure.

7. 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.

8. Par lettre recommandée avec accusé de réception reçue le 17 octobre 2024, M. Cohen a été invité à comparaître les 7 et 8 janvier 2025 devant la commission des sanctions sur la

base des griefs notifiés. 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.

9. 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.

10. Lors de la séance du 7 janvier 2025, la présidente de la commission a informé M. Cohen de son droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui lui seraient posées ou de garder le silence.

11. 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. Cohen un blâme et une sanction pécuniaire de 30 000 euros.

**Motifs de la décision**

**Sur les nullités soulevées**

1. <u>Sur la régularité de la saisine de la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit</u>

12. M. Cohen fait valoir que le dossier de sanction ne contient pas 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 et ce, en violation de l'article R 824-13 du code de commerce applicable au moment des faits.

13. 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* ».

14. L'article R. 824-13 du même code, alors applicable, énonce : « *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 ».*

15. La rapporteure générale a produit à l'audience copie d'un courriel daté du 6 novembre 2022 émanant du directeur des enquêtes et transmettant au président de la formation restreinte du H3C copie de la notification de griefs, du rapport d'enquête et de l'entier dossier ainsi qu'une délégation de pouvoir donnée par le rapporteur général au directeur d'enquête.

16. La commission des sanctions observe que les dispositions 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 sa saisine.

2. Sur la violation du droit au silence

17. M. Cohen 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).

18. 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.

19. M. Cohen souligne qu'il ne s'est 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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. De plus, 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).

24. 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).

25. 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.

26. 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.

27. 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 un enquêteur 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.

28. 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.

29. M. Cohen a été entendu par les enquêteurs le 12 juin 2023 après avoir été destinataire d'une convocation le 31 mai 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. Cohen.

30. Sur la demande tendant à voir annuler l'entière procédure au motif que le non-respect du droit de se taire ferait nécessairement 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).

31. Or, M. Cohen ne soutient pas à l'appui de sa demande de nullité le moindre grief résultant de cette violation, de sorte que l'exception de nullité de la procédure sera rejetée.

32. En tout état de cause, la commission appréciera la constitution des griefs reprochés à M. Cohen sans se référer auxdites auditions.

**Sur le bien-fondé du grief**

33. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1er 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

34. L'article L. 823-3 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-44 du même code, dispose notamment : *« Le commissaire aux comptes est nommé pour un mandat de six exercices. Ses fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice* ».

35. L'article 19 du code de déontologie, dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, codifiée par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, puis modifiée par décret successifs, reprise à l'annexe 8-1 de la partie règlementaire du code de commerce dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 précitée, énonce notamment que : « I. - *Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes. Constitue un motif légitime de démission : a) La cessation définitive d'activité ; b) Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ; c) Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ; d) La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes joint à son dossier les différents éléments qui justifient sa démission. II. - Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment : 1° A la procédure d'alerte et à la procédure de signalement prévue à l'article 12 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ; 2° A la révélation de faits délictueux au procureur de la République ; 3° A la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite ; 4° A l'émission de son opinion sur les comptes. Il ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. III. – Le commissaire aux comptes qui démissionne en informe le Haut Conseil du commissariat aux comptes et indique les motifs de sa décision. (…)* ».

2. Examen du grief

36. M. Cohen a été désigné commissaire aux comptes de la société L2V le 15 mai 2013 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 2018, alors que la démission de son mandat, datée du 4 décembre 2018, a été constatée au cours d'une assemblée générale ordinaire de la société L2V du 3 janvier 2019, qui a également approuvé les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2017.

37. Le dernier exercice de la société L2V que M. Cohen a audité est celui qui a été clos le 31 décembre 2017.

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.

### 2.1 Sur la justification de la démission de M. Cohen

40. M. Cohen précise que sa démission est intervenue en application du I de l'article 19 du code de déontologie dont il résulte, notamment, que la démission d'un commissaire aux comptes intervient pour des motifs légitimes lorsqu'il rencontre des difficultés dans l'accomplissement de la mission, auxquelles il n'est pas possible de remédier. Il appartient, dès lors, au commissaire aux comptes démissionnaire de rapporter la preuve de difficultés irrémédiables rencontrées dans l'accomplissement de sa mission.

41. Par « difficultés irrémédiables », il convient d'entendre des difficultés qui ont pour effet de rendre impossible la mission du commissaire aux comptes et ce, de manière irréversible.

42. Dans sa lettre de démission, M Cohen a informé les responsables légaux de la société L2V en ces termes : « *Pour faire suite à mes entretiens avec Madame Nathalie VENET, je vous confirme mon intention de démissionner de mes fonctions de co-commissaire aux comptes titulaire de votre société, à compter de ce jour, à savoir à l'issue de la clôture des comptes de l'exercice 2017, du fait des difficultés rencontrées dans l'accomplissement de ma mission, sans qu'il ne soit possible d'y remédier dans l'immédiat.* »

43. M. Cohen soutient que sa démission est intervenue car il a dû faire face, lors de son audit des comptes clos au 31 décembre 2017, à un changement de direction qui a entraîné une profonde désorganisation de l'entité contrôlée L2V, une absence d'interlocuteur technique pérenne, une incompatibilité relationnelle irrémédiable avec la nouvelle direction (Madame Venet), un accroissement des sujets d'audit qui ne pouvaient être solutionnés, corrélatifs à la modification du *business model* initiée par la nouvelle direction, qui a choisi de se concentrer sur les marchés publics sans avoir les procédures analytiques adéquates et sans prévoir d'y remédier, ainsi qu'une absence de documentation appropriée et pertinente transmise par l'entité, nécessaire à la réalisation de l'audit et à la formation de l'opinion, qui l'ont conduit à une impossibilité de certifier les comptes.

44. Au terme de leur rapport relatif à l'exercice clos le 31 décembre 2017, les commissaires aux comptes de la société L2V, dont M. Cohen, exposent être dans l'impossibilité de certifier les comptes aux motifs qu'ils n'ont pu vérifier « *le montant des ventes, des créances clients et des avoirs à émettre en raison de l'insuffisance, au sein de votre société, des procédures de contrôle interne. Les montants des ventes et des créances clients figurant dans les comptes au 31 décembre 2017 s'élèvent respectivement à 12 188 964 euros et 14 022 337 euros* » ou encore « *le montant des travaux en cours en raison de l'insuffisance des procédures de suivi des chantiers et, plus particulièrement, de l'impossibilité de valider l'affectation analytique des charges par chantier. Le montant des travaux en cours figurant dans les comptes au 31 décembre 2017 s'élève à 2 563 938 euros* ». Ils ajoutent que « *sur la base des comptes qui nous ont été présentés, nous constatons une trésorerie nette négative de l'ordre de 0,5 million d'euros. La forte croissance des créances clients met en évidence la difficulté à être réglé de certains chantiers ce qui génère une problématique*

*significative de financement du besoin en fonds de roulement* », de sorte qu'il n'est pas certain que la société puisse faire face à certains de ses engagements.

45. Si M. Cohen met en évidence des difficultés rencontrées dans l'exécution de sa mission, s'étant effectivement traduites par un refus de certifier les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2017, aucun des arguments développés pour justifier sa démission ne peuvent être retenus, pris dans leur ensemble ou isolément, comme des difficultés irrémédiables, ce que conforte la lettre même de sa démission qui ne relève aucun fait précis susceptible de l'empêcher d'exercer sa mission et qui évoque l'impossibilité de remédier à ces difficultés dans l'immédiat ainsi que l'absence, dans son dossier d'audit, d'éléments confortant ses allégations.

2.2 Sur l'absence d'information du H3C de sa démission

46. M. Cohen a admis avoir commis « *l'erreur* » de ne pas avoir informé le H3C de sa démission.

2.3 Sur l'absence de documentation de la justification de la démission de M. Cohen dans son dossier d'audit

47. Il résulte du I de l'article 19 du code de déontologie que le commissaire aux comptes, lorsqu'il démissionne, doit joindre à son dossier les éléments qui justifient sa démission.

48. Or, si certains éléments de son dossier d'audit laissent percevoir le fait que M. Cohen va démissionner de son mandat de commissaire aux comptes, il est tout au plus indiqué, s'agissant du compte clients et rattachés, « *qu'au regard des difficultés rencontrées, impossibilité de tester l'exhaustivité du chiffre d'affaires et impossibilité de valider les créances clients* » ou encore que « *aucun justif obtenu au-delà des factures malgré les relances* », que les dons ou les stocks « *ne sont pas justifiés* » et que Mme Venet n'aurait tenu aucun compte des remarques des commissaires aux comptes.

49. Au cours de la séance, M. Cohen a admis qu'il ne disposait d'aucun élément justifiant de l'absence de transmission par la direction de la société L2V d'éléments nécessaires à l'accomplissement de sa mission, ses demandes étant uniquement verbales.

50. Il en résulte que, si le dossier d'audit de M. Cohen porte mention de ce qu'il a été demandé des pièces qui n'auraient pas été transmises, aucune justification de ces demandes n'est produite, de sorte qu'il sera retenu que ce dossier ne comporte pas d'éléments suffisants justifiant sa démission.

2.4 Sur l'absence de justification de réalisation d'une analyse de la situation concernant l'absence, pour la société L2V, de préjudice résultant de la démission de M. Cohen

51. Il résulte du 4° du II de l'article 19 du code déontologie que le commissaire aux comptes ne peut démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour l'entité concernée et qu'il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

52. En l'espèce, il n'est pas contesté que le dossier d'audit de M. Cohen ne comporte aucun élément relatif à l'éventuel préjudice que sa démission pourrait causer à la société L2V.

53. Le grief est ainsi constitué dans tous ses éléments.

**Sur les sanctions**

54. 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.

55. 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.* »

56. 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.

57. Lors de la séance, M. Cohen a déclaré que ses honoraires liés au commissariat aux comptes perçus en 2023 s'élevaient à […] euros.

58. Les faits reprochés à M. Cohen sont d'une certaine gravité en ce que les règles relatives à la démission d'un commissaire aux comptes garantissent à l'entité contrôlée, mais également à ses interlocuteurs – clients, fournisseurs, établissements bancaires, administrations – que celui-ci ne démissionne pas pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment au déclenchement d'une procédure d'alerte, à la révélation de faits délictueux au procureur de la République, à la déclaration des sommes ou d'opération soupçonnées d'être d'origine illicite ou encore à l'émission de son opinion sur les comptes.

59. La commission des sanctions retiendra néanmoins, d'une part, que n'a pas été critiqué l'audit légal des comptes réalisé par M. Cohen, lequel a, dans son rapport, émis l'opinion qu'il était dans l'impossibilité de certifier les comptes et, d'autre part, que M. Cohen, qui exerce en qualité de commissaire aux comptes depuis 1994, n'a fait l'objet, jusqu'à présent, d'aucune sanction disciplinaire.

60. En conséquence de l'ensemble de ces éléments, il sera prononcé un avertissement à l'encontre de M. Cohen.

61. 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. Cohen. 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. Cohen exerçant également une activité d'expert-comptable.

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

DIT la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit valablement saisie de la procédure suivie à l'encontre de M. Cohen ;

REJETTE l'exception de nullité soulevée ;

DIT que M. Cohen a commis des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1er décembre 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, en ayant manqué à ses obligations professionnelles en démissionnant, le 4 décembre 2018, avec effet au 3 janvier 2019, de son mandat de commissaire aux comptes titulaire de la société L2V Ascenseurs, sans motif légitime, faute de justifier des difficultés irrémédiables qu'il aurait rencontrées dans l'exercice de sa mission ; sans avoir informé le Haut conseil de sa démission et des motifs de celle-ci ; sans avoir joint à son dossier de travail les différents éléments qui justifient sa démission ; sans pouvoir justifier avoir procédé à l'analyse de la situation concernant l'absence, pour l'entité, de préjudice résultant de sa démission ; ce qui constitue des manquements aux dispositions de l'article L.823-3, alinéa 1er, du code du commerce et de l'article 19, I, II et III du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes dans leurs versions en vigueur à l'époque des faits.

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

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. Cohen. 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.