



Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

Décision de la Commission des sanctions

N° FR 2023-42 S

Décision du 21 février 2025

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

Mme Daubigny, 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. Stéphane Dahan, [...],
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Me Bouvier-Ferrenti

La société Exelmans Audit et Conseil, devenue Exelmans Advisory, [...]
Comparante, représentée par M. Stéphane Dahan, assisté de Me Bouvier-Ferrenti.

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 Bouvier-Ferrenti en ses observations.

M. Dahan, 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. Dahan est inscrit en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Paris, sous le numéro 1100000422, depuis le 9 novembre 2004. Il exerce l'activité de commissaire aux comptes en nom propre, ainsi qu'au travers de deux sociétés inscrites en tant que commissaire aux comptes : Exelmans Audit et Conseil, devenue Exelmans Advisory, et Fidrec. En 2022, principalement au travers de la société Exelmans Audit et Conseil, devenue Exelmans Advisory, il était signataire de 491 mandats non EIP, représentant un total de [...] euros d'honoraires.
2. La société Exelmans Audit et Conseil, devenue Exelmans Advisory (la société Exelmans), détenue à 50,9 % par M. Dahan, directement ou indirectement, est présidée par SD Advisory, dont M. Dahan est gérant et associé unique. Elle est inscrite en tant que commissaire aux comptes rattaché à la CRCC de Paris, sous le numéro 4100013813, depuis le 29 novembre 2005. Exelmans Audit et Conseil, devenue Exelmans Advisory, est associée unique de Fidrec, dont M. Dahan et M. Guedj étaient les cogérants, M. Dahan ayant quitté cette fonction le 31 décembre 2023. A cette date, la société Fidrec est devenue Exelmans Audit, à laquelle la société Exelmans Audit et Conseil a apporté sa branche complète et autonome d'activité de certification des comptes annuels.
3. En 2022, la société Exelmans détenait 644 mandats non EIP, représentant [...] euros d'honoraires, pour un chiffre d'affaires total de [...] euros.
4. M. Dahan exerce également l'activité d'expert-comptable à travers les sociétés SD Advisory et Exelmans. Il a facturé, à ce titre, [...] euros en 2022.
5. 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 Dahan, Stéphane Dahan, Koffi Atchrimi ;
 - de l'absence de révélation de faits délictueux ou de déclarations à Tracfin de Messieurs Koffi Atchrimi, Robert Dahan, Stéphane Dahan et Madame Gaëlle Kadoch ;
 - des conditions d'exercice de la mission de certification des comptes de Madame Gaëlle Kadoch. »
6. Le 28 janvier 2022, le rapporteur général a ouvert une enquête « concernant Messieurs Koffi Atchrimi, Robert Dahan, 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, outre les personnes ou entités liées ou associées, chacun de ces commissaires aux comptes.
7. Le 23 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. Dahan et de la société Exelmans et a arrêté les griefs suivants :

a. A l'encontre de M. Dahan :

« de ne pas avoir exercé sa mission de commissaire aux comptes titulaire au titre des exercices 2015 à 2018, alors qu'il avait été désigné en cette qualité par l'assemblée générale des associés de la société L2V ASCENSEURS SAS du 30 mai 2014. Il n'a ainsi pas certifié les comptes en qualité de commissaire aux comptes titulaire de ce mandat et n'a pas déclenché de procédure d'alerte alors qu'il avait pourtant relevé dans le cadre de ses diligences relatives à l'exercice 2018 des incertitudes significatives sur la capacité de la société L2V ASCENSEURS SAS à faire face à ses engagements, constitutives de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. Ceci constituerait des négligences graves et une violation des dispositions de l'article L. 823-9 al. 1er et des articles L. 234-1 alinéa 1er, L. 234-2 alinéa 1er et R. 234-5 du code de commerce ».

b. A l'encontre de la société Exelmans:

« d'avoir certifié les comptes de la société L2V ASCENSEURS SAS, au titre des exercices 2015 à 2018, alors qu'elle n'avait pas été désignée en cette qualité par l'assemblée générale des associés, ce qui constituerait une négligence grave ».

« Ces négligences graves et manquements seraient constitutifs d'une faute disciplinaire :

(i) au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction antérieure au 17 juin 2016 et passible des sanctions énumérées à l'article L. 822-8 du même code dans sa rédaction antérieure au 17 juin 2016, pour les faits antérieurs à cette date, et

(ii) au sens de l'article L. 824-1 I du code de commerce et passible des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code pour les faits postérieurs au 17 juin 2016 ».

8. Le 13 décembre 2023, le rapporteur général du H3C a adressé la notification de griefs à M. Dahan et à la société Exelmans, les informant de la mise à leur disposition du dossier de la procédure.
9. 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.
10. Par lettres recommandées avec accusé de réception reçues le 18 octobre 2024, M. Dahan et la société Exelmans ont été invités à comparaître, sur la base des griefs notifiés, les 7 et 8 janvier 2025 devant la commission des sanctions de la H2A. 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.
11. 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.
12. Lors de la séance du 7 janvier 2025, la présidente de la commission des sanctions de la H2A a informé M. Dahan de son droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui lui seraient posées ou de garder le silence.

13. 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. Dahan un blâme ainsi qu'une sanction pécuniaire de 70 000 euros et à l'encontre de la société Exelmans un blâme.

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

14. M. Dahan et la société Exelmans font 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 griefs du 6 novembre 2023.
15. 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* ».
16. 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* ».
17. La rapporteure générale a produit à l'audience copie d'un courriel du 6 novembre 2023 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, de sorte que la procédure est régulière et la commission valablement saisie. 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 de la procédure 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 l'absence de respect du droit au silence

18. M. Dahan et la société Exelmans, après avoir retenu que, par application des articles 6§1 de la Déclaration des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la discipline des commissaires aux comptes relève de la matière pénale au sens de ces dispositions, soutiennent que, par application de ces mêmes dispositions telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, ils devaient bénéficier du droit à garder le silence et ce, dès la phase d'enquête. Ils soulignent que, sur le fondement de l'article 9 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel a jugé dans le même sens.

19. Ils soutiennent que, par application du droit répressif interne, le non-respect du droit au silence leur fait nécessairement grief, de sorte que la procédure est entachée de nullité.
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. 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).
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 ou encore sur le fondement de l'article 9 de la Déclaration de 1789, 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.

27. En l'espèce, la formation statuant sur les cas individuels du H3C a, par décision du 13 décembre 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. Dahan et à la société Exelmans, ainsi que leur comparution devant la commission des sanctions.
28. M. Dahan, à titre personnel et en qualité de représentant légal de la société Exelmans, a été entendu par les enquêteurs le 13 juin 2023 après avoir été destinataire d'une convocation le 25 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 ces auditions, M. Dahan, 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. Ces auditions se sont ainsi déroulées en méconnaissance du respect des droits de la défense de M. Dahan.
29. Sur la demande tendant à voir annuler l'entière procédure, la Cour de justice, dans une affaire douanière, 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, Makhoulouf, C-458/17 P, point 42 et du 18 juin 2020, RQ, point 105).
30. Par ailleurs, en droit interne, M. Dahan et la société Exelmans ne soutiennent à l'appui de leur 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 des griefs reprochés à M. Dahan et la société Exelmans sans se référer auxdites auditions.

Sur le bien-fondé des griefs

32. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} 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* ».
33. L'article R. 822-32 de ce code, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, disposait auparavant : « *Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant*

pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8 ».

1. Sur l'exercice du mandat de commissaire aux comptes de la société L2V par la société Exelmans et non par M. Dahan (grief notifié à M. Dahan et à la société Exelmans)

1.1. Textes applicables

34. L'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, devenu, depuis l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-53 du même code, dispose : « *Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice* ».

1.2. Examen du grief

35. Conformément à l'article L. 823-1 du code de commerce, alors applicable, devenu l'article L. 821-40 du code de commerce, les commissaires aux comptes sont désignés par l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales qui sont dotées de cette instance ou par l'organe exerçant une fonction analogue compétent en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités. Pour les sociétés par actions simplifiées, comme l'était la société L2V, la nomination d'un commissaire aux comptes fait partie des décisions qui doivent être prises, aux termes de l'article L. 227-9, collectivement par les associés.
36. La nomination du commissaire aux comptes suppose pour être effective d'être acceptée par l'intéressé et l'entrée en fonction du commissaire aux comptes dépend de cette acceptation. Avant d'accepter le mandat, le commissaire aux comptes vérifie et consigne, par application de l'article L. 820-3 devenu l'article L. 821-4, II du code de commerce, les éléments relatifs au respect des conditions de son indépendance, ceux établissant qu'il dispose des ressources humaines et matérielles nécessaires à la bonne exécution de sa mission et que sa mission est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du code déontologie. Les modalités de l'acceptation des fonctions par le commissaire aux comptes ne sont pas définies par les textes. Il en résulte que l'acceptation peut être expresse, l'acceptation de la nomination par le commissaire se concrétisant alors par l'envoi d'un courrier au représentant légal de la société, ou découler de l'accomplissement de la formalité d'information de la CRCC. Elle peut également être tacite et se déduire de la prise de fonctions de l'intéressé.
37. La nomination qui n'a pas fait l'objet d'une publicité est inopposable aux tiers. Lorsque la nomination du commissaire aux comptes intervient en cours de vie sociale, elle donne lieu à une insertion dans un journal d'annonces légales ou dans un support habilité à publier des annonces légales et à une demande d'inscription modificative à la diligence de l'entité au registre du commerce et des sociétés.
38. Aux termes de l'article R. 210-18 du code de commerce, les formalités de publicité sont effectuées à la diligence et sous la responsabilité des représentants légaux de la société. S'ils ne procèdent pas à cette publicité et si la société n'a pas régularisé la situation dans le délai d'un mois à compter de la mise en demeure qui lui a été adressée, « *tout intéressé* » - et par conséquent le commissaire - peut demander au président du tribunal de commerce, statuant en référé, de désigner un mandataire chargé d'accomplir la formalité.

39. Selon l'article L. 820-3-1, alors applicable, devenu l'article L. 821-5 du code de commerce, sont nulles les délibérations de l'assemblée générale ordinaire ou de l'organe exerçant une fonction analogue, prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires nommés ou demeurés en fonction contrairement aux dispositions du Titre II du Code de commerce ou à d'autres dispositions applicables à la personne ou à l'entité en cause. La formule « *défaut de désignation régulière* » englobe l'absence de désignation d'un commissaire aux comptes et la désignation irrégulière de celui-ci.
40. En l'espèce, le grief retient que M. Dahan a été désigné commissaire aux comptes titulaire de la société L2V, le 30 mai 2014, pour une durée de six exercices. Le mandat devait s'achever à l'issue de l'assemblée approuvant les comptes 2019.
41. La désignation de M. Dahan en qualité de commissaire aux comptes titulaire résulte :
- de sa nomination au terme d'une assemblée générale extraordinaire du 30 mai 2014 de la société L2V conformément aux dispositions de l'article L. 823-1, devenu l'article L. 821-40 du code de commerce, ainsi que de la publication de cette désignation au bulletin officiel des annonces civiles et commerciales (Bodacc) du 30 juin 2014 ;
 - de l'extrait K-bis de la société L2V établi au 27 février 2019, tel que transmis par M. Dahan, et mentionnant ce dernier en qualité de commissaire aux comptes titulaire ;
 - du procès-verbal de l'assemblée générale constatant sa démission en tant que commissaire aux comptes titulaire en date du 4 août 2020.
42. Si le mandat a été exercé, dans les faits, par la société Exelmans en qualité de commissaire aux comptes titulaire, ainsi qu'en témoignent les lettres de mission et les rapports, et par M. Dahan, en qualité de commissaire aux comptes signataire, la commission observe, néanmoins, que le document présenté par M. Dahan et la société Exelmans comme la lettre d'acceptation de la mission par la société Exelmans précise que « *la présente acceptation de fonctions ne deviendra définitive qu'à compter du moment où vous nous aurez fait parvenir tout document justifiant la nomination effective d'Exelmans Audit et Conseils aux fonctions de commissaire aux comptes* » et que cette lettre ne peut, en conséquence, être regardée comme une lettre d'acceptation de la société Exelmans puisque la condition suspensive qu'elle contient ne sera jamais levée.
43. Cette mission a pris fin, de manière anticipée, par la démission de la société Exelmans, le 28 février 2020, constatée par deux assemblées générales de la société L2V du 9 juillet 2020, la première indiquant prendre acte de la démission d'Exelmans et la seconde de M. Dahan.
44. M. Dahan soutient que le fait générateur des manquements disciplinaires poursuivis résulte en réalité d'une erreur de la société L2V qui ne lui est pas imputable, pas plus qu'à la société Exelmans.
45. Mais, outre les éléments ci-dessus relevés, d'une part, les rapports des commissaires aux comptes au titre des exercices 2015 à 2018 sont établis au nom de la société Exelmans.
46. D'autre part, les déclarations d'activités concernant le mandat de la société L2V mentionnent M. Dahan comme commissaire aux comptes titulaire, de même que le courrier préparé à l'attention du H3C pour l'informer de sa démission, et ce dernier, bien que rédigé à en-tête de la société Exelmans, est signé de M. Dahan personnellement et non en qualité de responsable légal de ladite société ou de commissaire aux comptes signataire pour le compte de la société Exelmans, contrairement à la lettre d'acceptation de mission du

commissariat aux comptes de la société L2V. Ces documents émanent directement de M. Dahan, de sorte que celui-ci apparaissait bien comme le commissaire aux comptes titulaire de la société L2V.

47. Il résulte de l'ensemble de ces éléments qu'une confusion a été, volontairement ou non, entretenue par M. Dahan et la société Exelmans sur l'identité exacte du commissaire aux comptes exerçant la mission de commissaire aux comptes de la société L2V. Cependant, les documents faisant foi, à savoir les procès-verbaux d'assemblées générales et les publications légales, mentionnent tous M. Dahan en qualité de commissaire aux comptes et non la société Exelmans, de sorte que la commission retiendra que celui-ci a tacitement accepté la mission, qu'il a ainsi été légalement désigné commissaire aux comptes titulaire de la société L2V et que la société Exelmans n'avait pas été régulièrement désignée pour auditer les comptes de ladite société.
48. Les griefs notifiés tant à M. Dahan qu'à la société Exelmans sont ainsi constitués en tous leurs éléments, étant précisé que pour l'exercice 2017, la société Exelmans a retenu qu'elle était dans l'impossibilité de certifier les comptes et qu'elle a refusé de certifier les comptes de l'exercice 2018.

2. Sur l'absence de déclenchement de la procédure d'alerte

2.1. Textes applicables

49. Outre l'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, devenu, depuis l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-53 du même code ci-dessus cité, L. 234-1, alinéa 1^{er}, 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 ».*
50. L'article L. 234-2, alinéa 1^{er}, 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 ».*
51. L'article R. 234-5, alinéa 1^{er}, 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 ».

2.2. Examen du grief

52. 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.
53. 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 et ce, par application de l'article L. 234-2 du code de commerce.
54. En conséquence, 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. Ainsi, 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.
55. 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.
56. 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.
57. Selon la norme d'exercice professionnel 570, 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.

58. 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'infirmier 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.
59. En l'espèce, le rapport des commissaires aux comptes de la société L2V pour l'exercice clos le 31 décembre 2018 a émis l'avis que les comptes ne sont pas réguliers et sincères et qu'ils 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.
60. Les commissaires aux comptes ont, au vu de leurs travaux, 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), des créances clients (8,3 millions d'euros) et des 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 ;

et en ont déduit qu'il existait une incertitude quant à la possibilité pour la société L2V de faire face à ses engagements.

61. M. Dahan soutient qu'il avait considéré que la continuité de la société L2V n'était pas en cause et ne justifiait pas le lancement d'une procédure d'alerte car le chiffre d'affaires de la société avait augmenté de 42% au cours de l'exercice, celle-ci avait signé un contrat de cession et de gestion de créances avec la société FCT Smart Treso et envisagé une levée de fonds afin de faire face aux délais de paiement des acheteurs publics, et l'encourt clients avait sensiblement diminué au cours du dernier trimestre 2018.
62. Il soutient que, dans sa note de synthèse sur la continuité de l'exploitation, il a relevé qu'il n'y avait pas d'incertitude significative quant à la continuité de l'exploitation et souligne que le placement en redressement judiciaire de la société L2V est intervenu plus de trente mois après la fin de l'exercice en cause.
63. L'absence de lancement d'une procédure d'alerte ne serait ainsi que la conséquence de l'exercice de son jugement professionnel.
64. La conclusion de la note de synthèse à laquelle fait référence M. Dahan est ainsi libellée :
« Il n'existe pas d'incertitude significative portant sur la continuité de l'exploitation. Cependant, compte tenu des éléments évoqués dans cette note, une mention sera faite

dans notre rapport sur les comptes annuels dans la partie "Fondement du refus de certifier" et ce afin de présenter au lecteur la situation de la société ».

65. Par ailleurs, certains des éléments relevés par M. Dahan 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, l'absence de levée de fonds et ainsi que le chiffre d'affaires de l'entreprise ne pouvait être certain. M. Dahan a, de plus, souligné devant la commission, que la société subissait *« une absence de contrôle interne, de suivi des chantiers et une grande désorganisation ».*
66. Ces éléments doivent être mis en perspective avec le courriel que M. Dahan a adressé à la dirigeante de la société L2V, certes après sa démission mais évoquant les constats résultant de son audit et témoignant de la situation de l'entreprise au moment où il en était le commissaire aux comptes, qui est ainsi rédigé : *« Je me réjouis que votre entreprise soit saine et en plein développement. C'est une chance en ces temps difficile. Aussi, les rapports vous ayant été transmis à la fin du mois de février 2020 je m'étonne que notre facture de commissariat aux comptes relative à l'exercice clos le 31 décembre 2018 ne soit pas réglée à ce jour. Cette attitude ne témoigne en aucun cas l'excellente santé financière d'une entreprise. Le collège des commissaires aux comptes a émis son opinion en toute bonne foi et dans le respect des normes professionnelles qui régissent la profession, à savoir un refus de certifier motivé par :*
- *Le fait que des opérations enregistrées dans la comptabilité ne correspondent pas à l'objet social de votre société ;*
 - *L'insuffisance des procédures de contrôle interne ;*
 - *La non-communication de l'ensemble des pièces justificatives des chantiers demandées, dont les procès-verbaux de réception des chantiers ;*
 - *L'insuffisance des procédures de suivi des chantiers entraînant l'impossibilité de valider l'affectation analytique des charges par chantier ;*
 - *L'impossibilité de valider la réalité de la dette d'URSSAF de 432 151 euros ;*
 - *Une incertitude sur la capacité de la société à faire face à ses engagements en présence d'une trésorerie nette négative de l'ordre de -0,1 million d'euros, des créances à un an au plus de 11 619 772 euros et des dettes à un an au plus de 16 442 553 euros ;*
 - *Des comptes annuels ne présentant pas une information comparative entre le 31 décembre 2018 et le 31 décembre 2017, au bilan et au compte de résultat, et une annexe ne comprenant par ailleurs pas toutes les informations obligatoires.*

L'ensemble des sujets ont été évoqués avec vous lors d'une réunion à mon cabinet en présence du confrère et de son collaborateur. Les demandes de documents et pièces justificatives vous ont été adressées par le collège et nous avons bien évidemment conservé l'ensemble des demandes et échanges avec vous et vos équipes ou prestataires.

Je m'étonne finalement du contenu de votre courrier qui témoigne une nouvelle fois que vous n'avez pas compris la gravité du contenu de notre rapport de commissaire aux comptes ».

67. 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 avaient 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.

68. Le grief notifié est ainsi caractérisé.

Sur les sanctions

69. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n°2003-706 du 1^{er} août 2003 pour partie applicable, 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. La sanction de l'interdiction temporaire peut être assortie du sursis. 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

70. L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 du même code, reprend les mêmes sanctions, en y ajoutant, outre la publication d'une déclaration visée au II, 1°, la possibilité de prononcer, d'une part, une interdiction, pour une durée limitée à 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, d'autre part, 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. Pour une personne morale, le montant de la sanction pécuniaire ne peut excéder la plus élevée des sommes suivantes : -un million d'euros ; -lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par le commissaire aux comptes, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise.

71. 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. »

72. 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.
73. Les faits reprochés à M. Dahan et à la société Exelmans sont d'une gravité certaine en ce qu'ils ont entretenu une ambiguïté certaine quant au titulaire exact du mandat de commissariat aux comptes de la société L2V et que le commissariat aux comptes étant une profession réglementée, le régulateur et les tiers doivent être correctement et précisément informés de l'identité du commissaire aux comptes. Cette connaissance était d'autant plus importante que la société L2V connaissait des difficultés tant financières que d'organisation. Par ailleurs, 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.
74. M. Dahan a justifié percevoir un revenu de l'ordre de [...] euros en 2023 et le chiffre d'affaires du groupe Exelmans s'est élevé à [...] euros.
75. Ces éléments justifient qu'un blâme et une sanction pécuniaire de 50 000 euros soient prononcés à l'encontre de M. Dahan et qu'un blâme soit prononcé à l'encontre de la société Exelmans.
76. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A, à M. Dahan et à la société Exelmans. 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. Dahan et la société Exelmans 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. Dahan a commis une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, et de l'article L. 824-1, I, du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} 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 n'ayant pas exercé sa mission de commissaire aux comptes titulaire au titre des exercices 2015 à 2018, alors qu'il avait été désigné en cette qualité par l'assemblée générale des associés de la société L2V Ascenseurs du 30 mai 2014. Il n'a pas établi de rapport relatifs à ces comptes en qualité de commissaire aux comptes titulaire de ce mandat et n'a pas déclenché de procédure d'alerte alors qu'il avait relevé dans le cadre de ses diligences relatives à l'exercice 2018 des incertitudes 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 des négligences graves et une violation des dispositions de l'article L. 823-9, al. 1^{er}, et des articles L. 234-1, alinéa 1^{er}, L. 234-2, alinéa 1^{er}, et R. 234-5 du code de commerce,

PRONONCE un blâme à l'encontre de M. Dahan ainsi qu'une sanction pécuniaire de 50 000 euros.

DIT que la société Exelmans Audit et Conseil, devenue Exelmans Advisory, a commis une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, et de l'article L. 824-1, I, du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} 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 certifiant les comptes de la société L2V Ascenseurs, au titre des exercices 2015 à 2016, en constatant qu'elle était dans l'impossibilité de certifier les comptes au titre de l'exercice 2017 et en refusant de certifier les comptes au titre de l'exercice 2018 alors qu'elle n'avait pas été désignée en cette qualité par l'assemblée générale des associés, ce qui constitue des négligences graves et une violation des dispositions de l'article L. 823-9, al. 1^{er}, du code de commerce,

PRONONCE un blâme à l'encontre de la société Exelmans Audit et Conseil, devenue Exelmans Advisory.

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, à M. Dahan et à la société Exelmans Audit et Conseil, devenue Exelmans Advisory. 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.