

**HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES
FORMATION RESTREINTE
PROCEDURES DE SANCTION**

*Dossier n° FR 2023-13 S
Décision du 14 décembre 2023*

La formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes, composée de :

M. Xavier Blanc, président,
Mme Bénédicte François,
M. Gérard Gil,
M. Jean-Jacques Dussutour,

et assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 12 octobre 2023 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

- la société Mazars,
société anonyme (RCS Nanterre 784 824 153),
ayant son siège au 61. rue Henri Regnault, Tour Exaltis, à Courbevoie (92400),
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 66006014,
représentée par M. Jean-Luc Barlet, muni d'un pouvoir, et assistée de Me Florence Vilain,
- la société Ernst & Young et autres,
société par actions simplifiée (RCS Nanterre 438 476 913),
ayant son siège 1-2. place des Saisons, Paris - La Défense 1, à Courbevoie (92400),
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 90090039,
représentée par Mme Descleve-Willm munie d'un pouvoir, et assistée de Me Florence Vilain,
- la société Ernst & Young Audit,
société par actions simplifiée (RCS Nanterre 344 366 315),
ayant son siège 1-2, place des Saisons, Paris - La Défense 1, à Courbevoie (92400),
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 66005932,
représentée par [REDACTED], munie d'un pouvoir, et assistée de Me Florence Vilain,
- la société PricewaterhouseCoopers Audit,
société par actions simplifiée (RCS Nanterre 672 006 483),

ayant son siège au 63, rue de Villiers à Neuilly-sur-Seine (92200),
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro
66006351,
représentée par [REDACTED], muni d'un pouvoir, et assistée de Me
Olivier Hillel.

Vu le code de commerce, et notamment ses articles L. 821-1, I, 7°, L. 821-2, II, L. 821-3, II, L. 824-1 à L. 824-14, R. 821-5, et R. 824-1 à R. 824-27 ;

Après avoir entendu :

- le rapporteur général,
- les représentants des sociétés Mazars, Ernst & Young et autres, Ernst & Young Audit et PricewaterhouseCoopers Audit et leurs conseils, qui ont eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 30 novembre 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus mentionnée, en présence de son secrétaire. Le délibéré a été prorogé au 14 décembre 2023, date à laquelle la décision suivante a été rendue par mise à disposition au secrétariat de la formation restreinte.

Faits et procédure

1. Pour répondre aux exigences des autorités de marché américaines et néerlandaises relatives au rapprochement annoncé en octobre 2019 des groupes PSA et Fiat Chrysler Automobiles, le comité financier et d'audit de la société Peugeot S.A. et le comité d'audit de la société PSA Banque France ont approuvé la fourniture par leurs commissaires aux comptes de divers services autres que la certification des comptes (SACC).

2. Ces deux comités ont plus précisément approuvé, respectivement les 13 décembre 2019 et 25 février 2020, pour les entités relevant de leurs périmètres d'intervention respectifs, les travaux nécessaires pour :

- la réalisation d'un audit des comptes consolidés de chacun des exercices 2017, 2018 et 2019 du groupe PSA et un examen limité des comptes consolidés intermédiaires du premier semestre 2020 de ce groupe, selon les normes d'audit américaines *US GAAS*, applicables aux sociétés non cotées,
- la réalisation de procédures additionnelles relatives à l'audit des comptes consolidés des exercices 2018 et 2019 du groupe PSA selon les normes d'audit américaines *PCAOB*, applicables aux sociétés cotées,
- la réalisation de diligences de revue du prospectus exigé par la *Securities and Exchange Commission* (SEC) américaine et du prospectus UE exigé par l'Autorité néerlandaise des marchés financiers (AFM).

3. Le 23 octobre 2020, le comité financier et d'audit de la société Peugeot SA a ensuite approuvé un audit des comptes consolidés de l'exercice 2020 du groupe PSA selon les normes *PCAOB*.

4. Ces travaux ont été confiés aux commissaires aux comptes des entités concernées, soit la société Mazars, commissaire aux comptes des sociétés Peugeot SA, PSA Banque France et Banque PSA Finance, la société Ernst & Young et autres (la société EY et autres), commissaire aux comptes de la société Peugeot SA, la société Ernst & Young Audit (la société EY Audit), commissaire aux comptes de la société Banque PSA Finance et de la société Faurecia SE, et la société PricewaterhouseCoopers Audit (la société PwC Audit), commissaire aux comptes des sociétés Santander Consumer Banque, PSA Banque France, Credipar et CLV.

5. Par des lettres des 2, 3, 4, 8 et 21 décembre 2020, les sociétés Mazars, EY et autres et EY Audit ont, « *en application de l'article R. 823-21-2 du code de commerce, [...] sollicit[é] le bureau du H3C au regard du dépassement du plafond d'honoraires prévu à l'article L. 823-18 du code de commerce* », en précisant que le montant des honoraires, facturés ou à venir en 2020, au titre des SACC qui leur avaient été confiés excédaient le seuil prévu par ce dernier article.

6. Par des décisions n^{os} DB 2020-01, DB 2020-02, DB 2020-03, DB 2020-04, DB 2020-05 et DB 2020-06 du 29 décembre 2020, le bureau du Haut conseil a déclaré irrecevables les « *sollicitations* » ainsi adressées par les commissaires aux comptes « *en application de l'article R. 823-21-2 du code de commerce* » et « *au regard du dépassement du plafond prévu à l'article L. 823-18 du code de commerce* ».

7. Le 8 janvier 2021, la présidente du Haut conseil a saisi le rapporteur général des faits portés à la connaissance du bureau du Haut conseil par ces lettres, estimant qu'ils étaient susceptibles de caractériser des manquements aux obligations prévues à l'article L. 823-18 du code de commerce.

8. Le 21 janvier 2021, le rapporteur général a ouvert une enquête « *portant sur le respect des dispositions légales et réglementaires prévues au Titre II du Livre VIII du code de commerce et relatives aux services autres que la certification des comptes pour les sociétés Peugeot SA, Faurecia, PSA Banque France, Banque PSA Finance, Compagnie générale de crédit aux particuliers - Credipar, Compagnie pour la location de véhicules - CLV et Opel Bank ainsi que les personnes qui les contrôlent ou qui sont contrôlées par elles* ».

9. Par une lettre du 8 janvier 2021, la société PwC Audit avait également adressé à la présidente du Haut conseil, « *conformément aux dispositions de l'article L. 823-18-(III) du code de commerce, une demande d'autorisation, à titre exceptionnel, de dépasser le plafond prévu au (II) dudit article* », précisant que le montant des honoraires liés aux SACC qui lui avaient été confiés dépassait le seuil prévu par ces dispositions.

10. Par une décision n^o DB 2021-03 du 26 février 2021, le bureau du Haut conseil a également déclaré cette demande irrecevable.

11. Le même jour, la suppléante de la présidente du Haut conseil, empêchée, a saisi le rapporteur général des faits portés à la connaissance du bureau du Haut conseil par cette lettre, estimant encore que ces faits étaient susceptibles de caractériser des manquements aux obligations prévues par l'article L. 823-18 du code de commerce.

12. Le 22 septembre 2021, le rapporteur général a étendu l'enquête à la société Santander Consumer Banque.

13. A l'issue de cette enquête, par une décision du 10 février 2022, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre des sociétés Mazars, EY et Autres, EY Audit et PwC Audit et a arrêté les griefs suivants :

« - *Concernant la société anonyme Mazars :*

Il est reproché à la société anonyme Mazars, prise en sa qualité de commissaire aux comptes des entités d'intérêt public Peugeot SA, société anonyme immatriculée sous le numéro RCS Versailles 552 100 554, Banque PSA Finance, société anonyme immatriculée sous le numéro RCS Versailles 325 952 224, PSA Banque France, société anonyme immatriculée sous le numéro RCS Versailles 652 034 638 et Compagnie Générale de Crédit aux Particuliers – CREDIPAR, société anonyme immatriculée sous le numéro RCS Versailles 317 425 981 :

- D'avoir, sans y avoir été autorisé par le Haut conseil, fourni aux entités d'intérêt public susvisées ou à des entités qu'elles contrôlent ou [sont] qui sont contrôlées par elles, des services autres que la certification des comptes pour un montant d'honoraires facturés en 2020 très significativement supérieur à 70% de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de ces entités d'intérêt public et des entités qu'elles contrôlent ou qui sont contrôlées par elles (au cas d'espèce 560% pour Peugeot SA, 277% pour Banque PSA Finance et 161% pour PSA Banque France et 161% pour la Compagnie Générale de Crédit aux Particuliers - CREDIPAR), en violation des dispositions des art. L. 823-18, II et III et R. 823-21-2 du code de commerce et de l'art. 4 §2 du règlement (UE) n° 537/2014 :

- De ne pas avoir disposé, en 2019 et 2020, de procédures efficaces lui permettant de respecter le plafond légal d'honoraires de services autres que la certification des comptes pour les entités d'intérêt public, en violation des dispositions des articles R. 822-32, al.1 et R. 822-33 du code de commerce ;

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du code de commerce.

- Concernant la société par actions simplifiée à capital variable Ernst & Young et Autres :

Il est reproché à la société par actions simplifiée à capital variable Ernst & Young et Autres, prise en sa qualité de commissaire aux comptes de l'entité d'intérêt public Peugeot SA, société anonyme immatriculée sous le numéro RCS Versailles 552 100 554 :

- D'avoir, sans y avoir été autorisé par le Haut conseil, fourni à l'entité d'intérêt public susvisée ou à des entités qu'elle contrôle, des services autres que la certification des comptes pour un montant d'honoraires facturés en 2020 très significativement supérieur à 70% de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de cette entité d'intérêt public

et des entités qu'elle contrôle (au cas d'espèce 450%), en violation des dispositions des art. L. 823-18, II et III et R. 823-21-2 du code de commerce et de l'art. 4 §2 du règlement (UE) n° 537/2014 :

- De ne pas avoir disposé, en 2019 et 2020, de procédures efficaces lui permettant de respecter le plafond légal d'honoraires de services autres que la certification des comptes pour les entités d'intérêt public, en violation des dispositions des articles R. 822-32, al.1 et R. 822-33 du code de commerce :

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du code de commerce.

- Concernant la société par actions simplifiée à capital variable Ernst & Young Audit :

Il est reproché à la société par actions simplifiée à capital variable Ernst & Young Audit, prise en sa qualité de commissaire aux comptes des entités d'intérêt public Faurecia SE, société européenne immatriculée sous le numéro RCS Nanterre 542 005 376 et Banque PSA Finance, société anonyme immatriculée sous le numéro RCS Versailles 325 952 224 :

- D'avoir, sans y avoir été autorisé par le Haut conseil, fourni aux entités d'intérêt public susvisées ou à des entités qu'elles contrôlent ou [sont]qui sont contrôlées par elles, des services autres que la certification des comptes pour un montant d'honoraires facturés en 2020 très significativement supérieur à 70% de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de ces entités d'intérêt public et des entités qu'elles contrôlent ou qui sont contrôlées par elles (au cas d'espèce 1 076% pour Faurecia SE et 779% pour Banque PSA Finance), en violation des dispositions des art. L. 823-18, II et III et R. 823-21-2 du code de commerce et de l'art. 4 §2 du règlement (UE) n° 537/2014 ;

- De ne pas avoir disposé, en 2019 et 2020, de procédures efficaces lui permettant de respecter le plafond légal d'honoraires de services autres que la certification des comptes pour les entités d'intérêt public, en violation des dispositions des articles R. 822-32, al.1 et R. 822-33 du code de commerce :

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du code de commerce.

- Concernant la société par actions simplifiée PricewaterhouseCoopers Audit :

Il est reproché à la société par actions simplifiée PricewaterhouseCoopers Audit, prise en sa qualité de commissaire aux comptes des entités d'intérêt public Santander Consumer Banque, société anonyme immatriculé sous le numéro RCS Nanterre 803 732 130, PSA Banque France, société anonyme immatriculée sous le numéro RCS Versailles 652 034 638, Compagnie Générale de Crédit aux Particuliers – CREDIPAR, société anonyme immatriculée sous le numéro RCS Versailles 317 425 981 et Compagnie pour la Location de Véhicules, société anonyme immatriculée sous le numéro RCS Versailles 682 004 056 :

- D'avoir, sans y avoir été autorisé par le Haut conseil, fourni à ces entités d'intérêt public ou à des entités qu'elles contrôlent ou [sont] qui sont contrôlées par elles, des services autres que la certification des comptes pour un montant d'honoraires facturés en 2020 très significativement supérieur à 70% de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de ces entités d'intérêt public et des entités qu'elles contrôlent ou qui sont contrôlées par elles (au cas d'espèce 216% pour chacune des entités d'intérêt public Santander Consumer Banque, PSA Banque France, Compagnie Générale de Crédit aux Particuliers - CREDIPAR, et Compagnie pour la Location de Véhicules), en violation des dispositions des art. L. 823-18, II et III et R. 823-21-2 du code de commerce et de l'art. 4 §2 du règlement (UE) n° 537/2014 ;

- De ne pas avoir disposé, en 2020, de procédures efficaces lui permettant de respecter le plafond légal d'honoraires de services autres que la certification des comptes pour les entités d'intérêt public, en violation des dispositions des articles R. 822-32, al.1 et R. 822-33 du code de commerce ;

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du code de commerce ».

14. Ces griefs ont été notifiés aux sociétés poursuivies par des lettres recommandées avec accusé de réception du 4 avril 2022.

15. Le même jour, le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête, puis lui a adressé son rapport final le 4 novembre 2022.

16. Les personnes poursuivies ont été convoquées pour la séance du 12 octobre 2023 par des lettres recommandées avec accusé de réception du 12 juin 2023.

17. Avisé de la séance en application des articles L. 824-11 et R. 824-16 du code de commerce, le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Versailles et du Centre a indiqué qu'il ne souhaitait pas être entendu.

18. Le 26 septembre 2023, Me Vilain a adressé à la formation restreinte, d'une part, un mémoire dans l'intérêt de la société Mazars et, d'autre part, un mémoire dans l'intérêt des sociétés EY et autres et EY Audit.

19. Le 3 octobre 2023, Me Hillel a adressé à la formation restreinte un mémoire dans l'intérêt de la société PwC Audit.

20. Lors de la séance du 12 octobre 2023, le rapporteur général a demandé que soient prononcées un blâme à l'encontre de chacune des personnes morales poursuivies, ainsi que des sanctions pécuniaires d'un montant d'un million d'euros à l'encontre de chacune des sociétés Mazars, EY et autres et EY Audit et d'un montant de 100 000 € à l'encontre de la société PwC Audit.

21. Lors de cette séance, le président de la formation restreinte a invité le rapporteur général et les personnes poursuivies à présenter leurs observations sur un éventuel sursis à

statuer dans l'attente d'une décision définitive des juridictions administratives statuant sur les recours formés par les personnes poursuivies contre les décisions du bureau du Haut conseil des 29 décembre 2020 et 26 février 2021 ayant déclaré irrecevables leurs demandes présentées en application des articles L. 823-18, III, et R. 823-21-2 du code de commerce. Le rapporteur général et les personnes poursuivies ont tous indiqué qu'ils n'étaient pas favorables à ce qu'il soit sursis à statuer et demandé à la formation restreinte de se prononcer sur les poursuites en l'état.

Motifs de la décision

Sur les moyens de procédure

Sur le moyen pris de la méconnaissance du droit à un tribunal indépendant et impartial

22. La société PwC Audit soutient que, du fait de sa composition et de l'organisation de la procédure disciplinaire suivie devant lui, le Haut conseil serait à la fois autorité de poursuite et autorité de jugement, dans la mesure où son collège, dans sa formation statuant sur les cas individuels, décide d'une éventuelle notification de griefs puis, dans sa formation restreinte, juge du bien-fondé des poursuites ainsi engagées.

23. Selon elle, l'indépendance et l'impartialité objectives de la formation restreinte seraient ainsi atteintes, au moins en apparence, de la même manière que seraient atteintes, au moins en apparence, l'indépendance et l'impartialité d'une société de commissariat aux comptes et d'expertise comptable désignée à la fois pour la présentation des comptes d'une entité et la certification de ces comptes, quand bien même son organisation distinguerait un département « commissariat aux comptes » et un département « expertise comptable ».

24. La société PwC Audit en conclut que la procédure disciplinaire suivie devant le Haut conseil, conçue de telle sorte que cette personne morale engage les poursuites puis juge les personnes poursuivies, méconnaît le droit de toute personne à ce que sa cause soit entendue par un tribunal indépendant et impartial, qui constitue une composante du procès équitable au sens de l'article 6, § 1, de la Convention européenne des droits de l'homme.

25. Cependant, contrairement à ce que soutient la société PwC Audit, le fait qu'une autorité publique indépendante dotée d'un pouvoir de sanction pour assurer la discipline d'une profession, tel le Haut conseil en vertu du 7° de l'article L. 821-1, I, du code de commerce, comprenne, en son sein, deux organes chargés, pour l'un, d'engager des poursuites disciplinaires et, pour l'autre, de statuer sur ces poursuites n'est pas de nature, à lui seul, à compromettre l'indépendance et l'impartialité objectives de cet organe de jugement, dès lors qu'est assurée une stricte séparation fonctionnelle entre celui-ci et l'organe de poursuite.

26. En l'espèce, la formation restreinte du Haut conseil est instituée par l'article L. 821-2, II, du code de commerce, qui lui attribue compétence pour prononcer les sanctions dont sont passibles, en vertu du I de l'article L. 824-1 de ce code, les commissaires aux comptes du fait des fautes disciplinaires qu'ils commettent, ainsi que les personnes, autres que les commissaires aux comptes, mentionnées au II de cet article du fait des manquements visés par ce texte.

27. L'article L. 824-8 du code de commerce dispose que les poursuites disciplinaires sont engagées par une décision du collège, qui arrête les griefs reprochés aux personnes

poursuivies après en avoir délibéré hors la présence des membres de la formation restreinte, soit dans sa composition usuellement désignée comme constituant la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels.

28. La mise en œuvre de ces dispositions, au sein du Haut conseil, conduit à ce que les membres de la formation restreinte ne participent pas aux délibérations conduisant à l'engagement de poursuites aux fins de sanction, tandis que les membres de la formation statuant sur les cas individuels ne participent pas aux délibérations statuant sur de telles poursuites.

29. Plus généralement, l'organisation du Haut conseil est conçue de telle sorte qu'indépendamment de l'engagement d'éventuelles poursuites disciplinaires, toute question impliquant l'appréciation de la situation particulière d'un commissaire aux comptes n'a vocation à être soumise qu'à une formation du Haut conseil ne comprenant aucun des membres de la formation restreinte.

30. Cette séparation fonctionnelle permet de garantir l'impartialité objective de la formation restreinte, peu important que les membres de celle-ci et les membres de la formation statuant sur les cas individuels soient amenés, par ailleurs, à se réunir pour constituer la formation plénière du collège du Haut conseil, afin d'exercer les missions, autres que disciplinaires, confiées à cette autorité par l'article L. 821-1 du code de commerce, lors de délibérations ne portant pas sur des situations individuelles.

31. Par ailleurs, au-delà des dispositions procédurales applicables au Haut conseil et des modalités de fonctionnement mises en œuvre au sein de celui-ci, l'indépendance de la formation restreinte est également garantie par le statut dont relèvent ses membres, en tant que membre du collège du Haut conseil, en vertu de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes et des autorités publiques indépendantes, dont il résulte notamment que leur mandat n'est pas révocable et qu'ils sont soumis à des règles déontologiques prévoyant diverses incompatibilités et leur imposant d'exercer leurs fonctions avec dignité, probité et intégrité, de faire cesser immédiatement tout conflit d'intérêts et de ne recevoir ni solliciter d'instruction d'aucune autorité dans l'exercice de leurs attributions.

32. Il s'en déduit que le pouvoir de sanction confié au Haut conseil est organisé dans des conditions qui n'opèrent aucune confusion entre, d'une part, la fonction de poursuivre et, d'autre part, la fonction de juger et qui permettent d'assurer l'indépendance et l'impartialité de la formation restreinte.

33. Le moyen pris d'une méconnaissance du droit à être jugé par un tribunal indépendant et impartial est donc écarté.

Sur les moyens pris d'une absence d'audition sur les faits reprochés aux termes du premier grief et d'une méconnaissance du principe de loyauté de l'enquête

34. La société PwC Audit soutient que ses droits ont été irrémédiablement compromis au stade de l'enquête, dans la mesure où aucune question ne lui aurait été posée sur les faits constituant le premier grief retenu contre elle. Elle expose que la seule question qui lui a alors été posée sur ce qui donnera lieu à la notification de ce grief a consisté à lui demander si elle souhaitait faire un commentaire sur le fait qu'il ressortait du courrier qu'elle avait adressé le 8 janvier 2021 au bureau du Haut conseil que le montant total des honoraires

facturés en 2020 au titre des SACC en cause représentait environ 236 % de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices aux entités concernées, au titre du contrôle légal des comptes, ce à quoi elle a répondu par la négative.

35. Cette société fait valoir que, si le constat de ce dépassement n'était pas contestable, ce qui explique sa réponse, le rapporteur général aurait dû l'interroger sur les circonstances particulières de l'opération ayant nécessité l'accomplissement des SACC en cause, sur la surveillance par le Haut conseil de l'indépendance du commissaire aux comptes fournissant de tels SACC, sur la temporalité de la demande d'autorisation de dépassement du plafond et sur les motifs de son recours contentieux contre la décision du bureau déclarant cette demande irrecevable.

36. La société PwC Audit fait valoir qu'en conséquence, la procédure ayant conduit à la notification du premier grief, de même que la procédure consécutive à cette notification, méconnaissent les dispositions de l'article L. 824-8 du code de commerce, dès lors que la formation statuant sur les cas individuels s'est prononcée sans disposer des réponses que cette société aurait pu apporter sur ces faits, et en déduit que ces procédures doivent être annulées.

37. Les sociétés Mazars, EY et autres et EY Audit font également valoir qu'à aucun moment de leurs auditions, leurs représentants n'ont été interrogés sur l'absence d'autorisation du bureau, alléguée par le premier grief, et plus précisément sur la prétendue tardiveté de la demande d'autorisation présentée au bureau, sur le contexte de cette demande et notamment sur les contraintes opérationnelles de l'accomplissement des SACC en cause, pas plus que sur les procédures qu'elles ont engagées devant le tribunal administratif pour contester cette prétendue tardiveté.

38. Ces sociétés exposent que le rapporteur général s'est contenté de les inviter à commenter le contenu des lettres qu'elles avaient adressées au bureau du Haut conseil, et donc sur le constat factuel d'un dépassement du ratio prévu à l'article L. 823-18, II, du code de commerce, et non sur la prétendue absence d'autorisation préalable du bureau pour fournir les SACC en cause pour un montant facturé supérieur à ce ratio, ce qui constitue pourtant le fait fondant le premier grief. Elles ajoutent qu'il ne leur appartenait pas, en réponse à cette unique question, de soulever d'initiative la question de l'absence d'autorisation préalable délivrée par le bureau, et donc d'anticiper le grief qui pourrait leur être notifié.

39. Elles soutiennent que le rapporteur général a ainsi mis en œuvre un procédé déloyal et trompeur, puisqu'au lieu de poser des questions directes et précises sur l'absence d'autorisation désormais reprochée, les décisions contestées du bureau et l'existence de procédures administratives en cours, il a choisi, à dessein, de poser une question circonscrite au seul dépassement du ratio de 70 %, tout en collectant de manière officieuse et non transparente, auprès d'autres services du Haut conseil, des informations sur les recours exercés contre les décisions du bureau par les personnes mises en cause, sans que celles-ci n'aient été invitées à s'exprimer sur leur teneur.

40. Les sociétés Mazars, EY et autres et EY Audit, concluent que, dès lors qu'elles n'ont pas été mises en mesure de s'expliquer avant l'établissement du rapport d'enquête sur les faits qui leur sont reprochés et que les auditions ont été conduites en violation manifeste des droits de la défense et du principe de loyauté de la preuve, privant ainsi la formation

statuant sur les cas individuels de la possibilité d'être dûment informée avant d'engager les poursuites de manière éclairée, la procédure doit être annulée.

41. Cela étant exposé, l'article L. 824-8, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dispose :

« 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. »

42. Il résulte de ce texte que le rapporteur général doit procéder avant l'établissement du rapport d'enquête à l'audition de la personne mise en cause, afin de permettre à celle-ci de s'expliquer sur les faits susceptibles de lui être reprochés et de convaincre, le cas échéant, le rapporteur général puis la formation statuant sur les cas individuels qu'il n'y a pas lieu de la poursuivre.

43. En l'espèce, les personnes poursuivies ont été convoquées par le rapporteur général pour être entendues après que, d'une part, leurs demandes adressées au bureau du Haut conseil concernant le dépassement du seuil prévu par l'article L. 823-18 du code de commerce ont été déclarées irrecevables au motif, notamment, que le bureau aurait été dépourvu de toute compétence pour accorder *a posteriori* l'autorisation de dépasser ce seuil, et après que, d'autre part, elles ont formé des recours contre ces décisions. Elles ont reçu communication, avant leur audition, des décisions d'ouverture et d'extension de l'enquête portant sur « *le respect des dispositions légales et réglementaires prévues au titre II du livre VIII du code de commerce et relatives aux services autres que la certification des comptes* », puis ont été entendues sur le contenu des demandes adressées au bureau et leurs procédures internes d'acceptation des SACC, en lien notamment avec le respect du seuil précédemment évoqué.

44. En cet état, les personnes poursuivies ne peuvent utilement soutenir qu'elles n'ont pas été mises en mesure de s'expliquer sur les faits qui leur sont reprochés aux termes du premier grief, soit d'avoir fourni les SACC en cause sans avoir préalablement obtenu l'autorisation prévue au III de l'article L. 823-18 du code de commerce. Au demeurant, le représentant de la société PwC Audit a lui-même indiqué, au cours de son audition par le rapporteur général, qu'il comprenait alors que celui-ci envisageait de faire grief à cette société d'avoir sollicité du Haut conseil l'autorisation de dépasser le seuil prévu par ce texte, non pas préalablement à la réalisation des SACC, mais postérieurement, et a exposé ensuite les raisons pour lesquelles, selon lui, aucune atteinte au principe d'indépendance, que ces dispositions tendent à préserver, ne pouvait être reprochée à la société PwC Audit. Ainsi, cette société, comme les autres personnes poursuivies, quand bien même ne l'ont-elles pas fait, ont été mises en mesure de s'expliquer sur les faits qui ont, ensuite, fait l'objet du premier grief. Il s'en déduit, *a fortiori*, que les conditions de réalisation de ces auditions ne caractérisent aucune déloyauté de l'enquête.

45. Les moyens pris d'une absence d'audition des personnes poursuivies par le rapporteur général sur les faits visés par le premier grief et, de ce fait, d'une déloyauté de l'enquête, sont donc écartés.

Sur le moyen pris d'une incertitude quant à la nature de la faute disciplinaire reprochée

46. La société PwC Audit fait valoir que la lettre de notification des griefs évoque des « manquements » sans préciser si ceux-ci lui sont reprochés sur le fondement du 1° ou du 2° de l'article L. 824-1, I, du code de commerce. Selon elle, à supposer que le grief se fonde sur le 1° de cet article, celui-ci se borne à viser les manquements aux conditions légales d'exercice de la profession, ce qui devrait s'entendre des conditions d'accès à la profession et des conditions requises pour exercer la profession, et non des conditions légales d'accomplissement de leurs missions par les commissaires aux comptes. Elle soutient qu'à la différence de ce que prévoyait l'ancien R. 822-32 du code de commerce, un manquement aux conditions légales d'accomplissement de la mission ne devrait être sanctionné que sur le fondement du 2° de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, mais, dès lors, uniquement en cas de négligence grave.

47. La société PwC Audit en conclut que l'incertitude quant à la nature de la faute disciplinaire qui lui est reprochée constitue une atteinte au droit à un procès équitable, et plus précisément une méconnaissance de l'article 6, § 3, de la Convention européenne des droits de l'homme, qui garantit à tout accusé le droit d'être informé, d'une manière détaillée, de la nature et de la cause de l'accusation portée contre lui.

48. Cependant, en visant un manquement qu'aurait commis la société PwC audit en fournissant des SACC pour un montant d'honoraires supérieur au seuil fixé par l'article L. 823-18, II, du code de commerce, sans y avoir été autorisée conformément aux dispositions des articles L. 823-18, III, et R. 823-21-2 de ce code, le premier grief reproche à l'évidence à cette société, en l'absence de toute référence à une éventuelle négligence, d'avoir manqué aux prescriptions imposées par ce texte, nécessairement envisagées comme constituant des conditions légales d'exercice de la profession de commissaire aux comptes, au sens du 1° de l'article L. 824-1, I, du même code.

49. A cet égard et contrairement à ce que soutient la société PwC Audit, ces conditions légales d'exercice de la profession de commissaire aux comptes visées par le 1° de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, s'entendent, non seulement des conditions requises pour exercer cette profession, mais également des conditions dans lesquelles cette profession doit s'exercer.

50. En effet, le rapport au président de la République relatif à l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes, dont l'article L. 824-1 du code de commerce est issu, indique au sujet de cet article : « *Les commissaires aux comptes sont passibles de sanctions en raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. La définition de la faute disciplinaire actuellement en partie réglementaire du code de commerce est réécrite et transférée en partie législative, pour une plus grande lisibilité de la norme.* »

51. Ce rapport fait ainsi référence à l'article R. 822-32 du code de commerce, alors en vigueur, qui définissait la faute disciplinaire comme « *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* », ainsi que « *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* ».

52. Les travaux préparatoires à la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la transparence de la vie économique, dont l'article 130 a procédé à la ratification de l'ordonnance du 17 mars 2016, ne permettent pas plus de considérer que le législateur ait entendu, par cette réécriture de la définition de la faute disciplinaire, en modifier le contenu.

53. Au demeurant, limiter le contrôle disciplinaire des conditions dans lesquelles la profession de commissaire aux comptes doit s'exercer à la seule sanction des négligences graves sur le fondement du 2° du I de l'article L. 824-1 du code de commerce, comme le suggère la société PwC Audit, aurait pour conséquence d'interdire de sanctionner les manquements volontaires à ces conditions d'exercice, ce qui n'était manifestement pas l'intention du législateur.

54. Par conséquent, c'est en vain que la société PwC Audit soutient qu'il résulterait de la formulation du premier grief une atteinte à ses droits de la défense résultant d'une incertitude quant à la nature de la faute disciplinaire qui lui est reprochée.

55. Le moyen pris de l'existence d'une telle atteinte est donc écarté.

Sur le bien-fondé des griefs

56. L'article L. 823-18 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, dispose :

« I.-Les honoraires du commissaire aux comptes sont supportés par la personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes.

Ces honoraires sont fixés selon des modalités déterminées par décret en Conseil d'Etat.

II.-Lorsque le commissaire aux comptes fournit à une entité d'intérêt public dont il est chargé de certifier les comptes, ou à la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, des services autres que la certification des comptes, le total des honoraires facturés pour ces autres services se limite à 70 % de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de l'entité d'intérêt public et, le cas échéant, de la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle.

Les services autres que la certification des comptes qui sont requis par la législation de l'Union ou par une disposition législative ou réglementaire sont exclus de ce calcul.

Le commissaire aux comptes respecte en outre les dispositions du paragraphe 3 de l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

III.-Le Haut conseil peut, à la demande du commissaire aux comptes, autoriser ce dernier, à titre exceptionnel, à dépasser le plafond prévu au II pendant une période n'excédant pas deux exercices. »

57. L'article 4, paragraphe 2, du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 dispose :
« 2. Lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fournit à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle, pour une période de trois exercices consécutifs ou plus, des services autres que d'audit, autres que ceux visés à l'article 5, paragraphe 1, du présent règlement, le total des honoraires pour ces services se limite à 70 % maximum de la moyenne des honoraires versés au cours des trois derniers exercices consécutifs pour le contrôle légal des comptes de l'entité contrôlée et, le cas échéant, de son entreprise mère, des entreprises qu'elle contrôle, et des états financiers consolidés de ce groupe d'entreprises.

Aux fins des limites précisées au premier alinéa, les services autres que d'audit, autres que ceux visés à l'article 5, paragraphe 1, requis par la législation de l'Union ou la législation nationale sont exclus.

Les États membres peuvent prévoir qu'une autorité compétente peut, à la demande du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, à titre exceptionnel, permettre que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit soit dispensé de respecter les exigences prévues au premier alinéa à l'égard d'une entité contrôlée pour une période de deux exercices maximum. »

58. Il résulte de l'article R. 823-21-2 du code de commerce, créé par le décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, que le commissaire aux comptes qui, en application du III de l'article L. 823-18, demande à être autorisé à dépasser le plafond d'honoraires prévu au II du même article adresse au bureau du Haut conseil une demande comprenant notamment un exposé de la nature et du montant des prestations envisagées qui entraîneraient un dépassement du plafond et un exposé des raisons qui justifient qu'à titre exceptionnel ces prestations doivent être fournies par le commissaire aux comptes, le bureau devant se prononcer par une décision motivée dans le délai d'un mois à compter de la réception du dossier.

59. En l'espèce, aux termes du premier grief qui leur a été notifié, les sociétés Mazars, EY et autres, EY Audit et PwC Audit se voient reprocher d'avoir fourni des SACC pour un montant d'honoraires facturé en 2020 dépassant le seuil fixé à l'article R. 823-18 du code de commerce, sans y avoir été autorisées par le Haut Conseil.

60. Saisi des recours formés par les personnes poursuivies contre les décisions du bureau du Haut conseil ayant déclaré irrecevables les demandes que celles-ci lui avaient adressées en application de l'article R. 823-21-2 du code de commerce, au motif qu'à supposer que ces demandes doivent être interprétées ainsi, il était incompétent pour autoriser, *a posteriori*, un dépassement du seuil fixé à l'article L. 823-18 de ce code, le tribunal administratif pourrait être amené à statuer sur la possibilité qu'auraient les commissaires aux comptes d'obtenir l'autorisation prévue au III de cet article après s'être engagé à fournir un SACC représentant un montant d'honoraires dépassant le seuil prévu au II, après avoir fourni ce SACC, après avoir facturé les honoraires dus au titre de ce SACC, voire après les avoir perçus.

61. Sans préjuger des conséquences qui pourront en être tirées, la décision à venir du tribunal administratif pourrait être déterminante pour la caractérisation du premier grief reproché aux personnes poursuivies.

62. Dans la mesure où il n'apparaît pas opportun de disjoindre les poursuites pour statuer, en l'état, sur le seul second grief reproché aux personnes poursuivies, et bien qu'il appartienne en principe au juge disciplinaire de se prononcer sans attendre sur les poursuites dont il est saisi, il sera sursis à statuer sur l'ensemble des griefs dont est saisie la formation restreinte, jusqu'à ce qu'une décision de la juridiction administrative statuant sur les recours formés par les personnes poursuivies contre les décisions du bureau des 29 décembre 2020 et 26 février 2021 ait acquis un caractère définitif.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Sursoit à statuer jusqu'à ce qu'une décision de la juridiction administrative statuant sur les recours formés par les sociétés Mazars, Ernst & Young et autres, Ernst & Young Audit et PricewaterhouseCoopers Audit contre les décisions n^{os} DB 2020-01, DB 2020-02, DB 2020-03, DB 2020-04, DB 2020-05, DB 2020-06 et DB 2021-03 du bureau du Haut conseil des 29 décembre 2020 et 26 février 2021 ait acquis un caractère définitif ;

Dit que les sociétés Mazars, Ernst & Young et autres, Ernst & Young Audit et PricewaterhouseCoopers Audit seront alors reconvoquées devant la formation restreinte ;

Dit qu'en application des articles L. 824-13 et R. 824-22 du code de commerce, la présente décision sera publiée, sous forme non anonyme, sur le site internet du Haut conseil du commissariat aux comptes, pour une durée de cinq ans à compter de sa notification au président du Haut conseil.

Fait à Paris, le 14 décembre 2023.

Le secrétaire

Le président

Conformément aux articles L. 824-14 et R. 824-23 du code de commerce et 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 de sa notification.