

HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

FORMATION RESTREINTE

RAPPORTEUR GENERAL CONTRE M. Bertrand GRABISCH ET LA SOCIETE CAP AUDIT

Dossier n° 2020-02 S

La formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes (la formation restreinte), réunie à son siège au 104, avenue du Président Kennedy à Paris - 75016, le 30 septembre 2021 ;

Composée de :

M. Jean-Pierre Zanoto, président,
Mme Fabienne Degrave,
M. Gérard Gil ;

Assistée de **M. David Chiappini**, secrétaire de séance ;

Statuant, en séance publique, sur la procédure de sanction administrative engagée contre **M. Bertrand Grabisch**, commissaires aux comptes, inscrit sous le numéro 48000138, **et la société Cap Audit**, société de commissariat aux comptes, inscrite sous le numéro 4100053587 ;

Vu les dispositions législatives et réglementaires du Livre VIII, titre II, du code de commerce, notamment les articles L. 824-1 à L. 824-14 et R. 824-1 à R. 824-27, dans leurs versions applicables entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2017 ;

Vu la décision de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels (FCI) du 28 novembre 2019 engageant des poursuites contre M. Bertrand Grabisch et la société Cap Audit et arrêtant à leur encontre les griefs ;

Vu la notification des griefs adressée à ces personnes, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception en date du 30 décembre 2019, les informant du délai de deux mois dont elles disposaient pour présenter des observations écrites, ainsi que de leur possibilité de se faire assister de toute personne de leur choix et de prendre connaissance des pièces du dossier dans les locaux du Haut conseil ou par voie électronique ;

Vu les observations écrites formulées, le 6 mars 2020, par M. Bertrand Grabisch et la société Cap Audit à la suite de la notification des griefs ;

Vu le courrier du 3 août 2020 par lequel le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte l'entier dossier de la procédure ;

Vu les courriers du 3 août 2020 par lesquels le rapporteur général a transmis à M. Bertrand Grabisch et à la société Cap Audit le rapport final et ses annexes ;

Vu les convocations adressées le 12 juillet 2021 à M. Bertrand Grabisch et à la société Cap Audit, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception, les invitant à comparaître le 30 septembre 2021 devant la formation restreinte sur la base des griefs notifiés et mentionnant la composition de celle-ci, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil ainsi que l'obligation de faire parvenir leurs observations écrites à la formation restreinte et au rapporteur général au plus tard huit jours avant la séance ;

Vu l'avis adressé le 1^{er} septembre 2021 au président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes Est (CRCC Est) en application des articles L. 824-11 et R. 824-16 du code de commerce ;

Vu le mémoire de Me Delhomme, adressé le 20 septembre 2021, dans les intérêts de M. Grabisch et de la société Cap Audit ;

Vu les autres pièces du dossier ;

En présence de :

- M. Bertrand Grabisch, né le [...] à [...], et domicilié [...], et de la société Cap Audit, sis, 1, rue de Sarre à Metz (57000), et immatriculée au Registre du commerce et des sociétés de Metz, sous le numéro SIREN 518 291 331, représentée par son co-gérant, M. Bertrand Grabisch, comparaissants, assistés de Maître Delhomme, avocat au barreau de Paris,
- M. Thierry Ramonatxo, rapporteur général,
- Mme Alice Gallard, superviseur juridique,

La CRCC Est n'est pas représentée et a fait savoir, par courriel du 22 septembre 2021, qu'elle n'avait pas d'observation particulière à transmettre et ne souhaitait pas être entendue ;

Après avoir entendu les mis en cause et leur avocat sur les moyens de nullité soulevés par ceux-ci, puis le rapporteur général, et en avoir délibéré, en la seule présence de M. Zanoto, président, de Mme Degrave et de M. Gil, ainsi que de M. Chiappini, secrétaire de séance, la formation restreinte a décidé de joindre au fond les incidents de procédure ;

Elle a, ensuite, poursuivi les débats par l'examen des différents griefs en entendant successivement le rapporteur général, les mis en cause et le conseil de ces derniers, les personnes mises en cause ayant eu la parole en dernier ;

A l'issue des débats, l'affaire a été mise en délibéré au 16 décembre 2021 ;

Après en avoir délibéré en la seule présence de M. Zanoto, président, de Mme Degrave et de M. Gil, membres de la formation restreinte, ainsi que de M. David Chiappini, secrétaire de séance, la formation restreinte a rendu la décision suivante :

I. FAITS ET PROCEDURE

I.1. Les faits

Âgé de 53 ans, M. Grabisch exerce à titre principal, les activités de commissaire aux comptes et d'expert-comptable. Pour cela, il est inscrit depuis 1998 auprès de la CRCC de Metz (devenue CRCC Est) et du conseil régional de l'ordre des experts-comptables (CROEC) de Lorraine.

Il est par ailleurs inscrit sur la liste des experts judiciaires de la cour d'appel de Metz, de la cour administrative d'appel de Nancy et de la cour supérieure de Luxembourg.

M. Grabisch et M. X..... ont fondé en 2009 les sociétés Cap Décision et Cap Audit qui sont à l'origine du réseau Céliance, lequel réalise près de 1,5 M€ de chiffre d'affaires dans les domaines de l'expertise indépendante, du conseil et de l'audit et emploie 20 salariés.

Ce réseau comprend notamment :

- La SARL Cap Décision, société de droit luxembourgeois, dont l'activité est le conseil. MM. Grabisch et X....détenient chacun 48 % du capital social et en ont été les co-gérants, de 2009 à fin 2011, avant que Mme K.....H..... et Mme R..... Grabsich, épouse de M. Grabisch, leur succèdent dans ces fonctions.
- La SARL Cap Audit, société de droit français, dont l'objet social est le commissariat aux comptes, l'expertise comptable, le conseil, l'expertise judiciaire et la formation. M. Grabisch et X..... détiennent chacun 40 % du capital social et en sont les co-gérants. En 2018, cette société a réalisé

883 K€ de chiffre d'affaires, dont 184 K€ provenant du commissariat aux comptes. En 2018, elle détenait 33 mandats non EIP, dont les mandats du Centre privé de radiothérapie de Metz (CPRM), depuis 2010, et de l'Unité de radiothérapie république (U2R), depuis 2014. M. Grabisch est l'associé signataire des rapports de certification des comptes au nom de la société Cap Audit.

A titre personnel, M. Grabisch détient trois mandats non EIP.

I.2.La procédure

Destinataire les 8 mars, 10 mai, 8 et 11 juillet 2016 de courriers des docteurs Y..... et Z....., associés de la société CPRM, dénonçant des agissements de M. Grabisch susceptibles de porter atteinte au principe d'indépendance du commissaire aux comptes, le président de la CRCC de Metz a, le 11 octobre 2016, transmis ces signalements au rapporteur général du Haut conseil qui a, le 14 février 2017, ordonné une enquête sur ces faits.

A l'issue de celle-ci, portant sur les mandats CPRM et U2R, la FCI a, le 28 novembre 2019, décidé d'engager des poursuites et arrêté les griefs à l'encontre de M. Grabisch et de la société Cap Audit, qui leur ont été notifiés par lettres recommandées avec demande d'avis de réception du 30 décembre 2019.

Au vu des observations faites par ces derniers, le 6 mars 2020, le rapporteur général a établi un rapport final, daté du 31 juillet 2020, qu'il a, le 3 août suivant, transmis à M. Grabisch, à la société Cap Audit et au président de la formation restreinte.

M. Grabisch et la société Cap Audit ont, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception du 12 juillet 2021, été convoqués à se présenter devant la formation restreinte le 30 septembre suivant.

Il leur est reproché, dans l'exercice des mandats de commissariat aux comptes des sociétés CPRM et U2R :

- De s'être, entre mars 2013 et mars 2016, mis dans une situation d'auto-révision consistant à se prononcer sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'ils avaient contribué à élaborer ;
- De s'être, entre mai 2015 et juillet 2017, placés dans des situations de conflits d'intérêts susceptibles de compromettre l'indépendance qui s'impose aux commissaires aux comptes, en raison des multiples prestations d'ordre administratif, comptable et relevant des ressources humaines accomplies par Mme Grabisch, épouse de M. Grabisch, pour le compte des sociétés du groupe CPRM et du groupe luxembourgeois OVTH, détenues par les associés de la société CPRM ;

- D'avoir manqué, dans le cadre de leurs missions légales de certification des comptes 2013 à 2016 de la société CPRM et des comptes 2014 à 2016 de la société U2R, à leurs obligations professionnelles, prévues par le code de commerce et par les dispositions des normes d'exercice professionnel (NEP), en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors qu'ils n'étaient pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés leur permettant d'obtenir une assurance élevée quant à l'absence d'anomalies significatives au niveau de ces comptes ;
- De ne pas avoir, entre mars 2014 et avril 2017, révélé au procureur de la République près le tribunal judiciaire de Metz, les flux financiers significatifs non justifiés ou insuffisamment justifiés dans les comptes entre les sociétés du groupe CPRM-U2R et celles du groupe luxembourgeois OVTH, dont ils ont eu connaissance dans le cadre de la mission de certification.

Il est, en outre, reproché à M. Grabisch seul d'avoir, en 2017, adopté un comportement contraire à l'honneur et à la probité en faisant de fausses déclarations au rapporteur général du Haut conseil quant à sa participation à une mission d'évaluation susceptible de le placer en risque d'auto-révision.

II. MOTIFS DE LA DECISION

II.1. Les moyens de procédure

II.1.1. La régularité de la saisine de la Formation restreinte

M. Grabisch et la société CAP AUDIT soulèvent la nullité de la saisine de la formation restreinte en l'absence de second examen de l'opportunité des poursuites par la FCI. Ils font valoir que la notification de griefs du 30 décembre 2019 et les observations qu'ils ont déposées, le 6 mars 2020, sont intervenues à une époque où l'article R. 824-12 du code de commerce prévoyait un second passage du dossier d'enquête devant la FCI à l'issue duquel celle-ci décidait ou non de poursuivre au vu des observations des personnes mises en cause. Pour eux, peu importe que ces dispositions aient été remplacées postérieurement par de nouvelles modalités de saisine de la formation restreinte, l'omission de cette phase essentielle de la procédure entacherait de nullité la saisine de la formation restreinte et l'empêcherait d'examiner cette affaire sur le fond.

Le rapporteur général conclut au rejet de ce moyen de procédure.

Sur ce, la formation restreinte :

Il convient, tout d'abord, de rappeler que depuis l'ordonnance n° 2017-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes, le collège du Haut conseil du commissariat aux comptes contient deux formations : l'une, appelée formation du collège statuant sur les individuels (FCI), chargée d'examiner les dossiers d'enquête établis par le service du rapporteur général et de décider des suites à leur donner, l'autre, dénommée formation restreinte, appelée à statuer sur les dossiers qui lui sont renvoyés.

Les modalités de poursuite devant la formation restreinte ont été modifiées par l'article 24 de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (loi PACTE) qui a été publiée au Journal officiel de la République française le 24 mai 2019 et dont le décret d'application, en date du 21 mars 2020, est entré en vigueur le 25 mars 2020.

Il résulte de ces textes que la formation restreinte est désormais saisie dès la notification des griefs, que le dossier d'enquête n'est plus examiné une seconde fois par la FCI et que la suppression des commissions régionales de discipline rend la formation restreinte seule compétente pour examiner les poursuites engagées par la FCI.

En l'espèce, l'arrêté des griefs par la FCI le 28 novembre 2019, leur notification aux personnes mises en cause le 30 décembre suivant et la transmission du rapport final au président de la formation restreinte le 3 août 2020 sont intervenus après l'entrée en vigueur de la loi PACTE. Ouverte sous l'empire de la loi nouvelle, la présente procédure de sanction est donc régie par celle-ci.

Les mis en cause ne sauraient valablement invoquer l'ancien article R. 824-12 du code de commerce qui prévoyait un second passage du dossier devant la FCI afin de délibérer au vu du rapport final du rapporteur général. En effet, ce texte a été abrogé par l'article 48 du décret du 21 mars 2020, entré en vigueur le 25 mars suivant, avant l'élaboration du rapport final en date du 3 août 2020, de sorte qu'une seconde délibération de la FCI au vu du rapport final n'a jamais été envisageable.

En tout état de cause, l'ancien article R. 824-12 du code de commerce, s'il a continué jusqu'au 25 mars 2020 à figurer dans l'ordonnancement juridique, a, dès l'entrée en vigueur de la loi PACTE le 24 mai 2019, été privé de base légale par l'abrogation des dispositions législatives auxquelles il se référait.

Par ailleurs, les personnes mises en cause ne démontrent aucun préjudice puisque les griefs leur ont été régulièrement notifiés et qu'à partir de ce stade de la procédure elles ont normalement accédé au dossier et exercé pleinement leurs droits.

C'est donc valablement que la formation restreinte a été saisie de la présente procédure.

Par ailleurs, comme le relève le Conseil d'Etat, la nouvelle rédaction de l'article L. 824-8 du code de commerce issue de l'article 24 de la loi du 22 mai 2019 « *n'a pas supprimé une possibilité de renoncer aux poursuites que ne prévoyait pas l'ancienne rédaction de l'article L. 824-8 du code de commerce, la seconde délibération du Haut conseil alors prévue par ce texte ayant pour seule finalité de choisir, au vu du rapport final du rapporteur général, la formation disciplinaire compétente et non pour objet de décider du maintien ou de l'abandon des griefs précédemment notifiés* » (C.E., 15 oct. 2021, n° 451785 QPC).

Il s'ensuit que M. Grabisch et la société Cap Audit sont mal fondés à soulever la nullité de la saisine de la formation restreinte.

II.1.2. La demande de sursis à statuer dans l'attente de l'issue définitive de la procédure pénale en cours

M. Grabisch et la société CAP AUDIT sont mis en examen depuis le 18 décembre 2020, pour confirmation d'informations mensongères, non révélation de faits délictueux, exercice des fonctions de commissaire aux comptes nonobstant les incompatibilités légales et complicité de blanchiment de fraude fiscale.

Ils demandent qu'il soit sursis à statuer jusqu'à l'issue définitive de la procédure pénale les concernant. Pour cela, ils font valoir que les griefs relatifs à la violation des règles d'incompatibilité applicables au commissaire aux comptes, à l'audit des charges externes et du chiffre d'affaires des sociétés CPRM et U2R, ainsi qu'au défaut de révélation de faits délictueux au procureur de la République, s'appuient sur des extraits de la procédure pénale en cours que le rapporteur général a obtenus de manière non contradictoire. Il en résulterait, selon eux, une atteinte au droit à un procès équitable et au respect des droits de la défense.

Le rapporteur général s'oppose à la demande en objectant que les griefs se fondent principalement sur les règles déontologiques et les NEP applicables aux commissaires aux comptes, ainsi que sur les dossiers d'audit des personnes poursuivies.

Sur ce, la formation restreinte :

Aucune disposition législative ou réglementaire, ni aucun principe général de droit ne prévoit les conditions dans lesquelles la formation restreinte serait tenue de surseoir à statuer, dans l'attente d'une décision du juge pénal. Un sursis à statuer peut toutefois être ordonné lorsque cela paraît utile à la qualité de l'instruction de l'instance dont elle est saisie ou à la bonne administration de la justice.

1) Les griefs d'auto-révision, d'atteinte à l'indépendance, à la probité et à l'honneur, ainsi que ceux relatifs à l'audit du chiffre d'affaires des sociétés CPRM et U2R ;

Ces griefs peuvent être appréciés indépendamment de l'issue de la procédure pénale en cours au vu des éléments versés au dossier par les parties. L'appréciation de leur bien-fondé ne dépend pas des résultats de la procédure pénale.

Dès lors, il n'y a pas lieu de faire droit aux conclusions aux fins de sursis à statuer à propos de ces griefs.

2) Les griefs relatifs à l'audit des charges externes des sociétés CPRM et U2R et à la non-révélation des faits délictueux au procureur de la République

Les notifications des griefs retiennent que, pour les exercices 2013 à 2016 de la société CPRM, n'apparaissent pas justifiées les charges suivantes facturées par les sociétés du groupe OVTH :

- les charges externes de crédit-bail et de maintenance du logiciel Oncorus, compte tenu notamment que ce logiciel « *est, selon toute apparence, strictement identique au logiciel de gestion Onchronos, financé par CPRM depuis au moins 2011, mis en place par CPRM en mars 2011 et toujours utilisé par CPRM* » ;

- les prestations d'une maintenance dématérialisée « à distance », compte tenu que le fabricant des appareils d'irradiation assure la maintenance sur site et la facture à CPRM ;

- les charges de dosimétrie à distance de l'irradiation, faute d'éléments probants dans les dossiers d'audit des commissaires aux comptes.

A propos de la société U2R, les notifications des griefs retiennent que, pour les exercices 2014 à 2016, n'apparaissent pas justifiées les charges suivantes facturées par les sociétés du groupe OVTH :

- les charges relatives à l'utilisation de la licence Onchronos/Oncorus, car Onchronos est la propriété de la société CPRM ;

- les charges relatives au contrôle de la « *qualité du faisceau des appareils d'irradiation [...] dans la mesure où ce contrôle qualité, qui ne peut pas être effectué à distance, est déjà réalisé par des physiciens de U2R sur place en interne* ».

Par ailleurs, le rapport final du rapporteur général laisse entendre que la société CPRM aurait été facturée deux fois pour les mêmes prestations de maintenance des appareils d'irradiation.

Enfin, il est fait grief aux personnes mises en cause de ne pas avoir révélé au procureur de la République les « *flux financiers significatifs* » entre les sociétés du groupe CPRM et celles du groupe OVTH qui ne « *comportent pas de justification ou comportent des justifications partielles et apparaissent comme des charges possiblement fictives* ».

Il ressort, tant des griefs que du rapport final, qu'il est reproché aux personnes mises en cause, non seulement un manque de documentation de leur dossier de travail à propos de ces charges externes, mais également une absence ou une insuffisance d'esprit critique ne leur ayant pas permis de mettre en évidence le caractère non fondé des factures adressées par les sociétés du groupe OVTH aux sociétés CPRM et U2R.

Or, les pièces issues de la procédure pénale suivie au tribunal judiciaire de Metz, communiquées par le procureur de la République de cette juridiction à la demande du rapporteur général, font apparaître que les investigations conduites par le juge d'instruction portent, d'une part, sur le bien-fondé des factures adressées par les sociétés du groupe OVTH aux sociétés CPRM et U2R relatives au logiciel Onchronos/ Oncorus et à la maintenance des appareils d'irradiation, d'autre part, sur la propriété de ce logiciel.

Dès lors, compte tenu de l'influence que l'issue de l'instance pénale en cours aura sur la procédure de sanction, il paraît utile, pour pouvoir mieux apprécier les charges pesant sur les personnes mises en cause, de surseoir à statuer jusqu'à ce qu'une décision définitive soit prise par la juridiction pénale compétente.

L'appréciation de ces griefs sera donc disjointe et leur examen sera repris, à l'initiative du rapporteur général, lorsqu'une décision définitive aura été prise par la juridiction pénale compétente.

II.1.3. L'invocation de la règle « *non bis in idem* »

Au détour de la demande de sursis à statuer, le conseil des mis en cause invoque la règle « *non bis in idem* » qui, selon lui, pourrait être violée si le juge disciplinaire décidait de prononcer une sanction contre ses clients alors qu'il « *ne s'agit pas de faits pour lesquels le fondement des procédures pénale et disciplinaire est différent* ».

Le rapporteur général réplique que, s'agissant en l'espèce de sanctions de nature différente, la règle « *non bis in idem* » ne saurait trouver à s'appliquer.

Sur ce, la formation restreinte :

Il est de jurisprudence constante que le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature différente en application de corps de règles distincts, sous réserve que le

montant global des sanctions prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues (C.E., 27 janvier 2016, n° 383514 ; C.E., 3 octobre 2018, n° 422290 ; C.E., 18 mars 2019, n° 424610 et 426458 ; C. cass., 1° Civ., 11 avril 2019, n° 19-40.006).

Il convient donc de rejeter le moyen tiré de la violation de la règle « *non bis in idem* ».

II.1.4 Les exceptions de nullité tirées de l'atteinte grave aux droits de la défense et au principe de loyauté

M. Grabisch et la société Cap Audit soutiennent que :

- « *le fait d'avoir quasiment obligé le juge d'instruction à les mettre en examen, en lui occultant les arguments à décharge que ceux-ci avaient déjà produits, invalide la présente procédure pour manque de loyauté* ». A ce propos, le conseil des mis en cause fait valoir que, sur réquisitions du juge d'instruction, le rapporteur général a transmis son rapport d'enquête le 20 mars 2020, puis son rapport final le 23 septembre 2020, en omettant à chaque fois d'y joindre les observations adressées par M. Grabisch, qu'il détenait pourtant depuis le 6 mars 2020 ;

- le fait que le rapporteur général n'enquête pas à charge et à décharge constitue une autre atteinte aux droits de la défense, en reprochant à celui-ci de ne pas avoir entendu des personnes qui auraient pu apporter une vision plus objective des faits, ou de citer une décision de police sanitaire du 9 juillet 2019, en omettant de s'enquérir auprès de l'organisme concerné des suites qui y ont été données ;

- le fait que le rapporteur général « *ne veille pas, lors des auditions auxquelles il les soumet, à ce que les personnes poursuivies aient, d'une part, le droit de garder le silence, d'autre part, le droit de ne pas s'incriminer elles-mêmes, constitue une atteinte à la notion de procès équitable consacrée par l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme ainsi que par l'article 7 de la directive 2016/343 du 9 mars 2016* ». A ce propos, il est fait reproche au rapporteur général d'avoir tiré des premières déclarations de M. Grabisch un grief d'atteinte à l'honneur, malgré le changement de position spontané de la personne poursuivie lors de la seconde audition ;

- Le fait que la notification de griefs, établie le 30 décembre 2019, soit plus de deux ans après la dernière audition de la personne poursuivie, le 19 décembre 2017, fasse état d'un grief totalement nouveau relatif aux diligences d'audit en matière de reconnaissance du chiffre d'affaires, jamais évoqué lors des auditions de M. Grabisch, constitue un défaut de loyauté invalidant la procédure. Ils soulignent que cela nuit tout particulièrement aux droits de la défense des intéressés qui n'ont pas été mise en mesure, en temps utile, de préserver des éléments de preuve à décharge qu'ils n'étaient plus à même de fournir lorsque le

grief leur a été notifié compte tenu du changement du logiciel de la société Cap Audit d'audit au cours de la période contrôlée ;

- Enfin, en l'absence de second examen par la FCI, les observations adressées au rapporteur général apparaissent avoir été recueillies et utilisées dans des conditions déloyales. A ce sujet, il est relevé que ces observations ont été sollicitées alors même que leur destinataire savait qu'elles n'étaient pas susceptibles d'être examinées par la FCI et, surtout, cette collecte d'observations a donné lieu à la fois à une dé-crédibilisation des arguments de la défense dans le rapport final du rapporteur général ainsi qu'à de nouvelles investigations de sa part. Les personnes poursuivies en concluent à une atteinte au principe de l'égalité des armes.

Pour sa part, le rapporteur général conclut au rejet de l'ensemble des exceptions de nullité soulevées par le conseil des mis en cause.

Sur ce, la formation restreinte :

1) S'il est exact que le devoir de loyauté qui pèse sur le rapporteur général et son service doit être respecté dès l'ouverture de l'enquête pour ne pas compromettre irrémédiablement les droits de la défense, la déloyauté ne se présume pas et il appartient au mis en cause qui s'en prévaut d'en rapporter la preuve.

Sous la critique de manque de loyauté, il est reproché, en l'espèce, au rapporteur général d'avoir transmis au juge d'instruction son rapport d'enquête et son rapport final en omettant d'y joindre les observations adressées par les personnes mises en cause le 6 mars 2020.

Il sera, tout d'abord, observé que, selon le mémoire du conseil des personnes mises en cause, le rapporteur général a transmis les deux rapports sur réquisition du juge d'instruction et non de sa propre initiative.

Ensuite, la loyauté du rapporteur général doit s'apprécier par rapport à la présente procédure disciplinaire dont est saisie la formation restreinte et non par rapport à la procédure pénale en cours qui relève de l'autorité judiciaire et pour laquelle la formation restreinte n'a aucune compétence. Dans la première, il n'est pas démontré, ni même allégué, que le rapporteur général aurait retenu des documents ou contourné des règles propres à la procédure disciplinaire de nature à compromettre les droits de la défense. Les observations en réponse aux notifications des griefs, transmises le 6 mars 2020, ont été versées sans retard et intégralement au dossier disciplinaire et la formation restreinte a pu en prendre connaissance comme de l'ensemble des pièces réunies par le rapporteur général ou adressées par les personnes mises en cause.

Enfin, soutenir que le rapporteur général a « *quasiment obligé le juge d'instruction à les mettre en examen* », est méconnaître que le juge d'instruction apprécie, en fonction de pouvoirs qui lui sont propres, la suite à donner aux documents qu'il reçoit de tiers.

2) Il ne saurait être sérieusement reproché au rapporteur général de ne pas enquêter à charge et à décharge dès lors que les exigences d'impartialité et d'indépendance édictées par l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme sont applicables aux seules autorités de jugement, ce qui n'est pas le cas du rapporteur général qui est chargé de conduire l'enquête et d'élaborer un rapport final (notamment CE, 2^o et 7^o ch. réunies, 21 avr. 2021, n^o 443043). L'enquête doit seulement être loyale afin de ne pas compromettre irrémédiablement les droits de la défense.

En l'espèce, l'ensemble des éléments recueillis par les enquêteurs ont été annexés au rapport d'enquête et les personnes mises en cause ont été en mesure d'en prendre connaissance, de les analyser et de discuter le contenu et la portée des conclusions du rapport d'enquête et du rapport final établis par le rapporteur général.

3) S'agissant du droit au silence et de ne pas s'auto-incriminer, force est de constater que le code de commerce ne fait pas obligation au rapporteur général de signifier à la personne auditionnée qu'elle a le droit de se taire lors de son audition.

En tout état de cause, la personne auditionnée ne peut être contrainte et son audition repose sur son bon vouloir.

Quant à la directive 2016/343 du 9 mars 2016 visée dans les conclusions en défense, elle s'applique, selon son article 2, aux personnes physiques poursuivies dans le cadre des procédures pénales.

Enfin, il sera relevé que les deux auditions de M. Grabisch se sont, chaque fois, déroulées avec l'accord de l'intéressé et en présence de son conseil. M. Grabisch n'a fait état, par ailleurs, d'aucune forme de pression réalisée à son encontre.

4) A propos de la cinquième exception de nullité, il sera rappelé, comme indiqué plus haut (cf. II.1.1) que, lorsque les personnes mises en cause ont, le 6 mars 2020, rédigé leurs observations aux notifications des griefs, le second passage devant la FCI avait été supprimé par la loi PACTE entrée en vigueur le 24 mai 2019 et que, par contrecoup l'ancien article R. 824-12 du code de commerce était privé de base légale par l'abrogation des dispositions législatives auxquelles il se référait, de sorte qu'il ne peut être sérieusement soutenu que les observations des mis en cause ont été sollicitées, recueillies et exploitées dans des conditions déloyales.

Quant au fait que le rapporteur général aurait procédé à de nouvelles investigations après les observations des personnes poursuivies, celles-ci n'en rapportent pas la preuve.

Dès lors, les quatre moyens de procédure ci-dessus doivent être écartés comme inopérants.

5) En revanche, s'agissant des griefs relatifs à l'audit du chiffre d'affaires des sociétés CPRM et U2R, il est exact que ni M. Grabisch, ni la société Cap Audit n'ont été interrogés sur ces faits pendant l'enquête.

Pourtant, l'article L. 824-8, al. 1, du code de commerce, dans sa rédaction antérieure, comme postérieure, à la loi PACTE, prévoit que « *à 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* ».

Il résulte de ce texte une obligation pour le rapporteur général de procéder à l'audition de la personne mise en cause avant l'établissement du rapport d'enquête. Il importe peu, au regard des droits de la défense, que la personne mise en cause ait pu ensuite faire valoir ses observations utiles sur les griefs qui lui ont été notifiées, tant dans sa réponse écrite qu'au cours de sa comparution devant la formation restreinte.

En conséquence, le grief relatif à l'audit du chiffre d'affaires des sociétés CPRM et U2R ne peut qu'être écarté.

II.2. Examen au fond des griefs

II.2.1 Sur le grief d'auto-révision

Il est reproché à M. Grabisch et à la société Cap Audit de s'être, entre mars 2013 et mars 2016, mis dans une situation d'auto-révision consistant à se prononcer, à propos des missions de certification des comptes 2013 à 2015 de la société CPRM, sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'ils avaient contribué à élaborer.

Le grief est tiré tant d'une violation des articles L. 822-11, II, du code de commerce et 10 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits, que des articles L. 822-11, III, du code de commerce et 10-1 du code de déontologie, applicables entre le 17 juin 2017 et le 22 mai 2019, et de l'article L. 822-11, III, du code de commerce issu de la loi n° 2019-486, dite loi PACTE.

Le rapporteur général expose que les sociétés Cap Décision et Cap Audit ont réalisé, entre octobre et novembre 2012, pour le compte de la société luxembourgeoise Deuxtec, dirigée par un associé de CPRM, une mission d'évaluation financière d'un logiciel de gestion administrative médicale, nommé Oncorus. Ce rapport aurait ensuite servi de référence à la valorisation du contrat de crédit-bail entre CPRM et CM CIC Bail en vertu duquel CM CIC Bail a acquis de Deuxtec, pour la somme de 1,2 M€, les droits d'auteur portant sur ce logiciel, qu'elle a ensuite donné en crédit-bail à CPRM pour un montant total de loyers de 1,23 M€ HT, pour les années 2013 à 2015. Pour le rapporteur général, le rapport d'évaluation financière du logiciel a influé de manière significative sur la valeur des postes comptables figurant dans les comptes annuels 2013 à 2015 de la société

CPRM, dont la société Cap Audit était le commissaire aux comptes et M. Grabisch l'associé signataire.

M. Grabisch conteste avoir participé à la mission d'évaluation du logiciel et, par conséquent, rejette toute accusation d'auto-révision. Il soutient qu'aucun mot, aucun chiffre du rapport n'a été écrit par lui. Cette évaluation aurait été faite, selon lui, par un consultant en stratégie, M. A....., et par un collaborateur de Cap Audit expérimenté en évaluation financière, M. B....., mis à disposition de Cap Décision, ce qui aurait ôté, de sa part, tout pouvoir de supervision sur celui-ci. Il admet être « *resté à proximité de cette mission* » en raison de l'impact direct qu'elle allait avoir sur les comptes qu'il était chargé d'auditer et reconnaît que les mesures de sauvegarde mises en place n'ont pas été suffisantes et appropriées.

Le conseil des mis en cause fait également valoir que lorsque la société CPRM a été dissoute compte tenu de la mésentente des associés, le logiciel Oncorus a, le 11 juin 2019, été revendu à un tiers pour un montant de 1 143 675,90 euros, soit à peu de choses près le montant de l'évaluation de 2012. Il en déduit que le prix auquel était parvenue l'évaluation financière de 2012 était le prix du marché.

Sur ce, la formation restreinte :

L'article L. 822-11, III, du code de commerce « *interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'auto-révision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre* ».

C'est à juste titre que le rapporteur général soutient que ce texte, issu de la loi PACTE, doit être analysé comme étant plus doux que les textes applicables à l'époque des faits (article L. 822-11, II, du code de commerce, applicable jusqu'au 17 juin 2016, puis l'article L. 822-11, III, du code de commerce applicable entre le 17 juin 2016 et le 23 mai 2019), en ce sens qu'il donne une définition des services interdits moins restrictive que les textes antérieurs, dès lors qu'il ne vise plus de services expressément interdits.

Il résulte de la rédaction de l'article L. 822-11, III, issue de la loi PACTE, que, lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risques, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette l'acceptation ou la poursuite de la mission. A défaut de pouvoir mettre en place de telles mesures, le commissaire aux comptes ne peut accepter ou poursuivre la mission de certification des comptes.

Par ailleurs, la bonne pratique relative à l'auto-révision diffusée, en novembre 2011, par le Haut conseil et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) définit la situation d'auto-révision comme étant « *la situation conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de missions ou de prestations fournies par lui-même, la société*

à laquelle il appartient ou un membre de son réseau ou tout autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation ».

Le grief a pour origine le rapport intitulé « *évaluation financière d'une solution logicielle assimilable à un espace de travail numérique collaboratif pour unités de radiothérapie* », transmis en novembre 2012 par M. Grabisch au Dr C....., co-gérant de la société CPRM.

Ce document, qui ne porte ni en-tête, ni signature, ni date, présente le logiciel et décrit la démarche suivie pour parvenir à une estimation de la licence pour trois machines, comprise entre 1 215 000 et 1 485 000 euros.

En l'espèce, il n'est pas contesté que ce rapport a bien servi de référence à la valorisation du contrat de crédit-bail entre les sociétés CPRM et CM CIC Bail. En effet, M. Grabisch a confirmé aux cours des débats que, à sa connaissance, le crédit-bailleur n'avait pas fait réaliser d'autre estimation du logiciel se contentant de la caution des associés de la société CPRM. Il a expliqué, et cela ressort également du mémoire de son conseil, que le Dr C..... avait fixé une valeur comprise dans une fourchette allant de 1 à 1,2 M€ et qu'il s'était assuré que cette valorisation était crédible.

Chargée par la société luxembourgeoise Deuxtec de réaliser cette mission, la société Cap Décision, dont M. Grabisch détenait à l'époque 40 % du capital et dont sa femme était co-dirigeante, a, le 26 septembre 2012, conclu avec la société Cap Audit un contrat de prestation de service, signé par M. Grabisch en tant que représentant de la société Cap Audit, aux termes duquel la société Cap Décision confiait à la société Cap Audit « *l'étude relative à l'approche financière* ».

Cette prestation a été accomplie, pour le compte de la société Cap Audit, par M. B..... qui a été embauché à cette occasion par la société Cap Audit, le 1^{er} octobre 2012, l'approche marketing étant assurée par M. A....., pour le compte de la société Cap Décision.

Comme il l'a indiqué lui-même et comme cela ressort des mails que lui a adressés M. A..... tout au long des travaux, M. Grabisch a suivi de près la mission.

Enfin, c'est M. Grabisch qui a personnellement, par courriel du 16 novembre 2012 expédié à partir d'une adresse électronique de la société Cap Décision, transmis au dirigeant de la société CPRM, la version définitive du rapport en indiquant : « *Bonjour M. C....., je vous communique par la présente notre version modifiée de notre rapport-argumentaire pour l'évaluation de l'espace de travail numérique dédié à un service de radiothérapie. Les modifications apportées sont les suivantes : [...] Nous restons à votre disposition. J'attends votre accord pour lancer les impressions définitives* ».

Il ressort de l'ensemble de ces éléments factuels que M. Grabisch s'est non seulement tenu informé des travaux visant à donner une valeur au logiciel, mais qu'il a eu un rôle actif dans l'accomplissement de la mission puisque celle-ci a été réalisée par des sociétés qu'il dirigeait ou dans lesquelles il était intéressé

directement et indirectement et qu'il a transmis lui-même le rapport définitif au client au lieu et place de la société Cap Décision dans laquelle il n'était, à l'époque, qu'un associé sans fonction ni mandat social. En outre, la rédaction du message de transmission tend à montrer son implication dans l'exécution de la mission.

En tout état de cause, il importe peu que M. Grabisch n'ait pas écrit un mot ou un chiffre de ce rapport comme il le soutient. Il suffit que ce document résulte d'une prestation fournie par la société à laquelle il appartient pour que le risque d'auto-révision existe, comme le rappelle la bonne pratique relative à l'auto-révision ci-dessus rappelée, que M. Grabisch ne pouvait ignorer en tant que professionnel.

Face à ce risque d'auto-révision que M. Grabisch a lui-même contribué à créer, force est de constater que la mesure de sauvegarde mise en place par la société Cap Audit, à savoir le recrutement de M. B..... pour mener à bien cette mission, s'est avérée très vite inappropriée pour deux raisons principales. D'une part, le contrat passé entre les sociétés Cap Décision et Cap Audit ne prévoyait pas la mise à disposition de M. B..... et il n'est produit aucun document accréditant cette allégation ; M. B..... est donc juridiquement resté subordonné à M. Grabisch pendant toute l'exécution de la mission. D'autre part, il est établi par les dossiers d'audit de la société Cap Audit que ce collaborateur a également participé à l'audit des comptes 2013 à 2015 de la société CPRM, de sorte qu'il n'y a pas eu d'étanchéité entre l'estimation financière du logiciel et l'audit des comptes de la société CPRM.

Dans ces conditions, le risque d'auto-révision, au sens de l'article L. 822-11, III, du code de commerce, se trouve caractérisé, peu important que l'évaluation du logiciel ait été par la suite confirmée par le marché. La question de la juste évaluation est indifférente à l'appréciation du risque d'auto-révision. L'objectif poursuivi est d'éviter que le commissaire aux comptes se trouve devoir apprécier des éléments résultant de prestations de services fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau.

En conséquence, le grief d'auto-révision est fondé à l'égard de M. Grabisch et de la société Cap Audit.

II.2.2 Sur le grief d'atteinte à l'indépendance

Il est reproché à M. Grabisch et à la société Cap Audit de s'être, entre mai 2015 et juillet 2017, placés dans des situations de conflits d'intérêts susceptibles de compromettre l'indépendance qui s'impose aux commissaires aux comptes, en raison des multiples prestations d'ordre administratif, comptable et relevant des ressources humaines accomplies par Mme Grabisch, épouse de M. Grabisch, pour le compte des sociétés du groupe CPRM et du groupe luxembourgeois OVTH, détenues par les associés de la société CPRM, en violation de l'article L. 822-10 (1°) du code de commerce.

Ce grief a pour origine les multiples prestations d'ordre administratif, comptable et dans le domaine des ressources humaines accomplies par Mme R....., épouse Grabisch, pour les sociétés des groupes CPRM et OVTH, alors que M. Grabisch était co-dirigeant de Cap Audit, commissaire aux comptes des sociétés CPRM et U2R, et signataire des rapports de certification.

Le rapporteur général souligne les difficultés qu'il a rencontrées, en cours d'enquête, pour obtenir des renseignements sur les prestations accomplies par Mme Grabisch.

M. Grabisch soutient que son épouse n'a pas participé à des missions d'organisation à caractère administratif ou comptable pour la société CPRM et qu'elle n'a eu, au sein du groupe OVTH, qu'un rôle d'exécutante. Il conteste qu'elle ait exercé les fonctions d'administratrice déléguée du groupe OVTH et avoir dissimulé au rapporteur général des informations sur son épouse.

Sur ce, la formation restreinte :

Le grief est tiré de la violation de l'article L. 822-10 (1°) du code de commerce, inchangé depuis les faits, qui dispose que : *« les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance »*.

Cet article pose un principe général d'indépendance du commissaire aux comptes, laquelle présente non seulement un aspect interne, en ce qu'elle vise à garantir à l'entité contrôlée la fiabilité du contrôle effectué par le contrôleur légal des comptes en charge de celui-ci, mais également un aspect externe, en ce qu'elle vise à préserver la confiance des tiers, tels que les créanciers et les investisseurs, dans la fiabilité de ce contrôle. Les contrôles légaux des comptes doivent donc non seulement être fiables, mais également être perçus comme tels par les tiers.

Le groupe luxembourgeois OVTH, composé notamment des sociétés Untec et Deuxtec, est détenu par les associés de la société CPRM et constitue l'un des principaux prestataires de services des sociétés CPRM et U2R. Il facture à ces dernières notamment des prestations de maintenance du logiciel Oncorus et des appareils de radiothérapie qu'elles utilisent.

Il ressort du dossier que Mme Grabisch a réalisé de multiples prestations pour les sociétés des groupes CPRM et OVTH au titre des exercices 2015 à 2017. Ainsi, a-t-elle participé, en juin 2015, au recrutement de la responsable comptable de la société civile de moyens Pôle de cancérologie et de radiodiagnostic (société SCM), filiale de la société CPRM, qui facturait tous les mois les sociétés CPRM et U2R pour des prestations de contrôle qualité du rayonnement émis par les appareils d'irradiation.

Selon le courriel adressé le 21 mai 2015 par l'avocat de la société CPRM, Mme Grabisch a réalisé des missions d'organisation des activités comptables et administratives de la société CPRM et de ses filiales. D'autres courriels qu'elle a échangés, courant 2015, avec l'ex-responsable comptable de la société CPRM

tendent à montrer qu'elle intervenait dans l'organisation comptable de cette société. Le dossier d'audit des comptes 2016 de la société CPRM mentionne d'ailleurs qu'elle a été, jusqu'à la mi-septembre 2016, habilitée à utiliser le logiciel comptable de cette société.

Elle a, par ailleurs, selon son contrat de travail et son profil LinkedIn, exercé la fonction de responsable administratif, financier et comptable au sein du groupe OVTH, entre avril 2015 et juillet 2017. Son contrat de travail, signé par elle, précise même qu'elle a exercé à cette époque les fonctions d'administratrice déléguée du groupe OVTH, même si elle le conteste.

Il découle de ces constats que les fonctions de Mme Grabisch au sein des sociétés du groupe OVTH l'ont amenée à établir des factures qui ont ensuite été comptabilisées par les sociétés CPRM et U2R, dont la société Cap Audit était le commissaire aux comptes et M. Grabisch le signataire des rapports de certification. L'interférence de Mme Grabisch était suffisamment forte pour soulever des doutes raisonnables quant au risque que M. Grabisch n'exerçât pas sa mission en toute indépendance.

Au regard de ce qui est attendu depuis plus de vingt ans du commissaire aux comptes en termes d'indépendance, il est évident que la situation créée par les conjoints Grabisch n'était pas, dans la période 2015/2017, conforme aux règles de la profession. Quelle que soit l'indépendance dont M. Grabisch a pu faire preuve dans la conduite de ses travaux d'audit, il demeure que, vu de l'extérieur, celle-ci était affaiblie par les responsabilités et les interventions répétées de son épouse dans l'organisation comptable et administrative des principaux prestataires des sociétés CPRM et U2R. A tout le moins, M. Grabisch et la société Cap Audit n'ont pas intégré l'importance que revêt aujourd'hui la dimension objective de la notion d'indépendance du commissaire aux comptes.

La nécessité de paraître indépendant a pour conséquence l'interdiction pour le commissaire aux comptes de se trouver dans une situation de conflit d'intérêts. Il doit, en toutes circonstances, éviter qu'un intérêt privé vienne, directement ou indirectement, influencer ou paraître influencer l'exercice indépendant, impartial et objectif de ses fonctions.

En conséquence, le grief est retenu à l'égard de M. Grabisch et de la société Cap Audit.

II.2.3 Sur le grief d'atteinte à l'honneur et à la probité notifié à M. Grabisch

Il est reproché à M. Grabisch d'avoir, en 2017, adopté un comportement contraire à l'honneur et à la probité en faisant de fausses déclarations au rapporteur général quant à sa participation à une mission d'évaluation susceptible de le placer en risque d'auto-révision et d'avoir ainsi violé l'article L. 824-1, I, (2°) du

code de commerce qui prévoit que constitue une faute disciplinaire « *toute négligence grave et tout fait contraire à la probité et à l'honneur* ».

Ces faits ont pour support les déclarations faites par l'intéressé lors de son audition du 29 juin 2017 par le rapporteur général et son service.

Le rapporteur général relève que M. Grabisch a, tout d'abord, déclaré ne pas avoir participé à la mission d'évaluation du logiciel Oncorus et ne pas avoir eu de contact avec la direction de la société CPRM à propos de cette mission, avant de reconnaître le contraire lorsque le courriel du 16 novembre 2012, par lequel il a adressé la version finale du rapport d'évaluation au Dr C..... lui a été présenté.

M. Grabisch soutient qu'il n'a pas cherché à dissimuler ce courriel, mais qu'il ne s'en souvenait plus car, selon les procédures du cabinet, les courriels étaient détruits au bout de deux ans. Il fait également valoir l'état de sidération et de confusion dans lequel il était lors de sa première audition.

Sur ce, la formation restreinte :

Aux termes de l'article L. 824-1, I, 2° du code de commerce, « *constitue une faute disciplinaire [...] toute négligence grave et tout fait contraire à la probité et à l'honneur* ».

Lors de la seconde audition de M. Grabisch, le 19 décembre 2017, les enquêteurs ont rappelé à celui-ci ses précédentes déclarations selon lesquelles il soutenait ne pas avoir eu de contact avec la direction de la société CPRM à propos de l'évaluation du logiciel Oncorus, alors que le courriel du 16 novembre 2012 qu'il a adressé au Dr C....., co-gérant de cette société, pour lui transmettre le rapport définitif témoignait du contraire.

A la question « *nous avez-vous menti ?* », M. Grabisch a répondu par cette phrase : « *oui, je n'étais pas à l'aise ce jour-là* ».

Le mensonge que M. Grabisch a reconnu avoir commis traduit sa volonté de cacher sa participation à l'évaluation financière du logiciel. Cette dissimulation de la part d'un professionnel soumis à des règles déontologiques et qui a prêté serment « *de remplir les devoirs de sa profession avec honneur, probité et indépendance, respecter et faire respecter les lois* », constitue une atteinte à l'honneur et à la probité.

Dès lors que M. Grabisch reconnaît avoir menti, l'état de sidération ou de confusion dans lequel il prétend avoir été lors de la première audition ne peut être retenu.

En conséquence, le grief est caractérisé à l'égard de M. Grabisch.

II.2 Sur la sanction

Aux termes de ses conclusions, le rapporteur général demande que soient prononcées à l'encontre de :

- M. Grabisch, la radiation disciplinaire assortie d'une sanction pécuniaire de 200 000 euros et de l'interdiction 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 pendant pendant 3 ans ;

- la société Cap Audit, la radiation disciplinaire assortie d'une sanction pécuniaire de 700 000 euros.

Le conseil des personnes mises en cause a dénoncé le caractère disproportionné des sanctions demandées au regard de l'absence d'antécédents disciplinaire de ses clients et des circonstances qui font de ceux-ci les otages d'un conflit entre les associés des sociétés des groupe CPRM et OVTH.

Sur ce, la formation restreinte :

Toutes les fautes disciplinaires retenues ont été commises, à l'exception de la situation d'auto-révision, avant et après l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit, le 17 juin 2016, de sorte que les nouvelles sanctions prévues par l'article L. 824-2 du code de commerce sont applicables.

Pour déterminer la sanction à prononcer contre M. Grabisch et la société Cap Audit, il faut tenir compte de l'article L. 824-12 du code de commerce qui énonce que les sanctions doivent être « *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 1er 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* ».

Par un arrêt récent, le Conseil d'Etat, statuant sur le recours formé contre une décision rendue par la formation restreinte, a considéré que l'article L. 824-12 précité s'applique rétroactivement aux situations antérieures à son entrée en vigueur et que l'interprétation de ce texte à la lumière de l'article 30 ter de la

directive n° 2014/56/UE du 16 avril 2014, dont il assure la transposition en droit interne, induit que seuls les critères explicitement énoncés peuvent être pris en compte, tout en autorisant, toutefois, la formation restreinte à se fonder sur les seuls critères pertinents au regard des faits de l'espèce (C.E., 12 novembre 2020, n° 425701).

La sanction sera donc déterminée à partir des critères énumérés par cet article, à l'exception de celui visé au 7° qui sont sans objet au regard des circonstances de l'espèce.

Il résulte de ce qui précède que l'implication de M. Grabisch dans la commission des faits est acquise et que sa coopération au cours de l'enquête ne peut être retenue dans la mesure où il reconnaît avoir menti et que certaines informations le concernant ou concernant son épouse n'ont pas été données spontanément aux enquêteurs.

Toutefois, plusieurs éléments doivent être pris en considération.

Premièrement, le nombre de fautes disciplinaires retenu à l'encontre de M. Grabisch et de la société Cap Audit est nettement moins important que celui des griefs notifiés aux intéressés compte tenu de la décision de surseoir à statuer concernant l'examen de certains griefs et de l'exception de nullité accueillie.

Deuxièmement, la gravité des manquements aux règles d'auto-révision et d'indépendance doit être tempérée par le fait que ces deux situations représentaient des risques, dont il n'est pas établi qu'ils se sont avérés. Ainsi, il n'est pas démontré que l'évaluation litigieuse ait été erronée et que les prestations accomplies par Mme Grabisch aient eu des conséquences sur les comptes des sociétés CPRM et U2R.

Troisièmement, les gains réalisés par M. Grabisch et la société Cap Audit à l'occasion de l'évaluation litigieuse, d'un montant de l'ordre de 9 000 euros, restent modestes.

Enfin, aucun des deux mis en cause n'a d'antécédent disciplinaire.

Dès lors, en tenant compte de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que des éléments financiers fournis par les intéressés, dont il ne sera pas fait publiquement état dans la présente décision, mais que la formation restreinte a pu examiner, il y a lieu, dans le respect du principe de proportionnalité et du principe de l'individualisation des peines, de prononcer à l'encontre de :

- M. Grabisch, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant 12 mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 10 000 euros ;
- la société Cap Audit, un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 40 000 euros.

III. PAR CES MOTIFS

Dit que la formation restreinte est valablement et régulièrement saisie ;

Ordonne la disjonction sur les griefs relatifs à l'audit des charges externes des sociétés CPRM et U2R et à la non-révélation des faits délictueux au procureur de la République ;

Dit y avoir lieu de surseoir à statuer sur lesdits griefs ;

Rejette la demande de sursis à statuer concernant les griefs d'auto-révision, d'atteinte à l'indépendance, à la probité et à l'honneur, ainsi que ceux relatifs à l'audit du chiffre d'affaires des sociétés CPRM et U2R ;

Rejette les exceptions de nullité, à l'exception de celle relative à l'absence d'audition des personnes mises en cause sur les griefs concernant l'audit du chiffre d'affaires des sociétés CPRM et U2R qui leur ont été notifiés et écarte ces griefs ;

Prononce à l'encontre de :

- **M. Bertrand Grabisch**, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant 12 mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 10 000 euros ;

- **la société Cap Audit SARL**, un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 40 000 euros.

Constate que la présente décision sera publiée de manière non anonyme sur le site internet du Haut conseil du commissariat aux comptes, conformément à l'article L. 824-13 du code de commerce ; vu l'article R. 824-22 du même code, fixe à cinq ans la durée de la publication à compter de la notification de la décision à la Présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes ;

Conformément aux articles L. 824-14 et R. 824-23 du code de commerce et R. 811-2 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.

Fait à Paris, le 16 décembre 2021.

Le Secrétaire de séance

Le Président

David Chiappini

Jean-Pierre Zanoto