

HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

FORMATION RESTREINTE

RAPPORTEUR GENERAL CONTRE M. Eric DUMONT

Dossier n° 2020-03 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 14 octobre 2021 ;

Composée de :

M. Jean-Pierre Zanoto, président,
Mme Dorothee Gallois-Cochet,
M. Gérard Gil ;

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

Statuant, en séance publique, sur la procédure de sanction administrative engagée contre **M. Eric Dumont**, commissaire aux comptes, inscrit sous le numéro 66014686 ;

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 2010 et le 31 décembre 2012 ;

Vu la décision de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels (FCI) du 18 juillet 2019 engageant des poursuites contre M. Eric Dumont et arrêtant à son encontre les griefs ;

Vu la notification des griefs adressée, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception en date du 18 février 2020, à M. Eric Dumont, l'informant du délai dont il disposait pour présenter des observations écrites, ainsi que de sa possibilité de se faire assister de toute personne de son 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 20 mai 2020, par M. Eric Dumont à la suite de la notification des griefs ;

Vu le courrier du 14 août 2020 par lequel le rapporteur général a transmis à M. Dumont et au président de la formation restreinte l'entier dossier de la procédure ;

Vu la convocation adressée le 18 mars 2021 à M. Eric Dumont, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, l'invitant à comparaître le 20 mai suivant 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 ses observations écrites à la formation restreinte et au rapporteur général au plus tard huit jours avant la séance ;

Vu les demandes de renvoi présentées les 10 mai et 30 juin 2021 par le conseil de M. Eric Dumont, auxquelles il a été fait droit en raison, pour la première, de la constitution tardive du conseil de M. Eric Dumont, et, pour la seconde, de l'état de santé de M. Eric Dumont ;

Vu la dernière convocation adressée le 19 juillet 2021 à M. Eric Dumont, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, l'invitant à comparaître le 14 octobre suivant ;

Vu les avis adressés les 22 mars, 20 mai et 19 juillet 2021 au président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Paris (CRCC de Paris) en application des articles L. 824-11 et R. 824-16 du code de commerce ;

Vu les autres pièces du dossier ;

En présence de :

- M. Eric Dumont, né le [...], et domicilié [...], comparaisant assisté de Me Bouvier-Ferranti, avocat au barreau de Paris,
- M. Thierry Ramonatxo, rapporteur général,
- Mme Alice Gallard, superviseur juridique ;

La CRCC de Paris n'est pas représentée. Elle avait fait savoir par courrier du 11 mai 2021 qu'elle n'avait pas d'observation à formuler devant la formation restreinte ;

La formation restreinte a entendu le rapporteur général sur les griefs notifiés à la personne poursuivie et sur les sanctions qu'il souhaitait voir prononcer, puis, M. Eric Dumont et son conseil en leurs explications, M. Eric Dumont ayant eu la parole

Formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes

104, avenue du Président Kennedy – 75016 Paris

Tél. : 33 (0)1 80 40 75 56 – Mél : sec-fr@h3c.org – www.h3c.org

en dernier, et indiqué, à l'issue des débats, que l'affaire était mise en délibéré au 16 décembre 2021 ;

Après en avoir délibéré en la seule présence de M. Zanoto, président, de Mme Gallois-Cochet 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

Agé de 50 ans, M. Dumont est inscrit en qualité de commissaire aux comptes auprès de la CRCC de Paris depuis 2001 et exerce cette activité en nom propre. En 2018, cette activité représentait 7 % de son activité globale.

Selon les déclarations d'activité de l'année 2019, M. Dumont était titulaire de 5 mandats pour des petites entreprises ou des micro-entreprises.

Il est également inscrit, depuis 1999, en qualité d'expert-comptable auprès du conseil régional de l'ordre des experts-comptables d'Ile-de-France (CROEC d'Ile-de-France).

M. Dumont a été le commissaire aux comptes, entre 2007 et 2012, de deux sociétés dirigées par M. A..... B..... : la société Fouché Automobiles SA (la société FA) et la Société Automobiles Argenteuillaise SARL (la société SAA). Les deux mandats ont pris fin avec la liquidation judiciaire des deux sociétés, prononcée en 2014.

Les deux sociétés avaient une activité de concessionnaire automobile.

A partir de 2011, les relations entre M. Dumont et M. B..... se sont détériorées. C'est dans ces circonstances que la société SAA a saisi la commission régionale de discipline près la cour d'appel de Paris (la CRD de Paris), puis le tribunal de grande instance de Paris, afin d'obtenir la restitution des honoraires versés de 2007 à 2013 à M. Dumont.

Parmi les pièces communiquées par les parties dans le cadre de ces procédures, figurait un courrier du 20 janvier 2012, adressé par M. Dumont à M. B....., qui mentionnait notamment des prestations comptables, fiscales et juridiques effectuées par M. Dumont auprès des sociétés FA et SAA ainsi que de M. B..... .

I.2.La procédure

Le 23 mai 2016, le président de la CRCC de Paris a transmis le courrier du 20 janvier 2012, à l'appui d'une plainte disciplinaire à l'encontre de M. Dumont, au ministère public près la CRD de Paris.

Le 29 juin suivant, ce magistrat s'est dessaisi au profit du rapporteur général du Haut conseil à la suite de l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit supprimant la compétence des parquets généraux près les cours d'appel en matière disciplinaire.

A l'issue de l'enquête ouverte, le 25 novembre 2016, par le rapporteur général, la FCI a, le 18 juillet 2019, décidé d'engager des poursuites et arrêté les griefs qui ont été notifiés à M. Dumont par lettre recommandée avec demande d'avis de réception du 18 février 2020.

Au vu des observations faites par ce dernier, le rapporteur général a établi un rapport final, daté du 14 août 2020, qu'il a, le jour même, transmis à M. Dumont et au président de la formation restreinte.

M. Dumont a, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception du 18 mars 2021, été convoqué à se présenter devant la formation restreinte le 20 mai suivant. L'affaire a été renvoyée une première fois au 8 juillet 2021 à la demande du conseil de M. Dumont, compte tenu de sa constitution tardive, puis une seconde fois, au 14 octobre 2021, en raison de l'état de santé de M. Dumont. Chaque fois celui-ci a reçu une nouvelle convocation par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, la dernière étant en date du 19 juillet 2021.

Il est reproché à M. Dumont :

- d'avoir, entre le 23 mai 2010 et le 2 septembre 2011, fourni des prestations de service aux sociétés FA et SAA qui l'ont mis en situation d'auto-révision, en donnant des conseils juridiques relatifs à la rédaction d'actes ou en accomplissant des travaux de secrétariat juridique, en donnant des conseils fiscaux, en établissant des liasses fiscales, en réalisant des travaux de consolidation au bénéfice de la société FA et en assistant M. B..... dans les échanges avec des constructeurs automobiles et des partenaires financiers des sociétés FA et SAA ;
- de s'être trouvé, entre fin mai 2010 et début novembre 2012, dans une situation d'incompatibilité générale, susceptible de générer un conflit d'intérêts, de compromettre son indépendance à l'égard des sociétés FAA et SAA et l'exercice impartial de ses missions de certification ;
- d'avoir certifié sans réserve les comptes annuels 2010 de la société SAA, alors qu'il faisait état d'anomalies non corrigés dans les comptes pour un montant de 142 000 euros ;

- de ne pas avoir révélé au procureur de la République près le tribunal judiciaire de Pontoise la minoration des pertes de la société SAA, l'intégration dans les comptes de cette société de frais personnels à M. B..... et l'existence de travail dissimulé, faits délictueux dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission de certification ;
- de ne pas s'être conformé, entre le 1^{er} août 2010 et le 31 juillet 2011, aux nombreux textes légaux et réglementaires susmentionnés ;
- d'avoir commis, entre le 1^{er} août 2010 et le 31 juillet 2011, des agissements contraires à l'honneur et à la probité.

Lors de la séance du 14 octobre 2021, le rapporteur général a demandé que M. Dumont soit radié de la liste des commissaires aux comptes.

II. MOTIFS DE LA DECISION

II.1 Sur les griefs

II.1.1 Sur le grief de réalisation de prestations interdites

La notification des griefs reproche à M. Dumont d'avoir, entre le 23 mai 2010 et le 2 septembre 2011, établi les états financiers 2010 et 2011 des sociétés FA et SAA, dont il était commissaire aux comptes, donné des conseils juridiques en rédigeant des actes ou en accomplissant des travaux de secrétariat juridiques, donné des conseils fiscaux et établi des liasses fiscales, réalisé des travaux de consolidation au bénéfice de la société FA, assisté M. B..... dans les échanges avec des constructeurs automobiles et des partenaires financiers, établi les comptes de la SCI 108 Jean Allemane gérée et contrôlée par M. B..... et la déclaration d'impôt sur le revenu de ce dernier, en violation des articles L. 822-10 (1^o) et L. 822-11, II, al. 1, du code de commerce, et de l'article 10, al. 1 et 2, du code de déontologie, dans leur version applicable à l'époque des faits.

Au moment où M. Dumont aurait réalisé ces prestations, l'article L. 822-11, II, du code de commerce, dans sa rédaction applicable du 9 septembre 2005 au 17 juin 2016, interdisait au commissaire aux comptes de fournir, à la personne qui l'a chargé de certifier ses comptes ou aux personnes qui la contrôlent, tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles que définies par les normes d'exercice professionnel.

L'article L. 822-11, III, du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi PACTE n° 2019-486, en vigueur depuis le 23 mai 2019, dispose qu'il « *est 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* ».

L'article 10 du code de déontologie, dans sa rédaction issue du décret n° 2010-131 du 10 février 2010 et qui s'est appliquée jusqu'au 1er juin 2017, interdisait notamment au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité dont il certifiait les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlaient ou qui étaient contrôlées par elle :

« 1° A toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ;

2° A la réalisation de tout acte de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants ; [...]

4° A la rédaction des actes ou à la tenue du secrétariat juridique ; [...]

6° A la tenue de la comptabilité, à la préparation et à l'établissement des comptes, à l'élaboration d'une information ou d'une communication financière ; [...]

11° A la fourniture de toute prestation de service, notamment de conseil en matière juridique, financière, fiscale ou relative aux modalités de financement [...]

13° A la défense des intérêts des dirigeants ou à toute action pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ».

Le code de déontologie, dans sa rédaction issue du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, ne vise plus des services expressément interdits pour un commissaire aux comptes titulaire d'un mandat non EIP, mais son article 5, II, précise que l'indépendance du commissaire aux comptes « *garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêt, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects [...] et l'absence de risque d'auto-révision [...]* ».

L'article 34, I, du même code définit les liens professionnels comme ceux existant entre deux personnes liées par un contrat de travail ou une relation d'affaires qui n'est pas une opération courante conclue à des conditions habituelles de marché.

Enfin, l'article 17 du code de déontologie et l'article 59 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971, auquel le premier renvoie, en obligeant le commissaire aux comptes à respecter les monopoles des autres professions, lui interdisent notamment de donner des consultations juridiques ou de rédiger des actes qui ne relèvent pas de son activité principale.

Au regard de ce rappel des textes applicables, il apparaît que l'établissement des états financiers des sociétés FA et SAA, ainsi que l'établissement des liasses fiscales, de la fourniture de conseils fiscaux, de la réalisation de travaux de consolidation au bénéfice de la société FA plaçaient manifestement M. Dumont en situation d'auto-révision.

Par ailleurs, l'établissement de la déclaration d'impôt sur le revenu de M. B..... et des comptes de la SCI personnelle de celui-ci doit être analysé comme ayant porté atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes au regard des liens professionnels qu'il témoignait entre celui-ci et le dirigeant des sociétés contrôlées. En effet, ces deux prestations ne peuvent être considérées ni comme des opérations courantes dès lors que, au moment où elles ont été accomplies, elles étaient interdites, ni comme ayant été conclues à des conditions habituelles de marché compte tenu qu'elles n'ont pas fait l'objet d'un contrat et qu'elles ont été dissimulées sous une fausse facturation.

Quant à la rédaction d'actes, qui était expressément interdite par l'article 10 du code de déontologie à la date des faits, elle est toujours interdite à un commissaire aux comptes lorsqu'elle ne relève pas de son activité principale, que celle-ci soit donnée au bénéfice de l'entité dont il certifie les comptes ou de la personne qui la contrôle. Par conséquent, la rédaction des statuts et les travaux de secrétariat juridique pour le compte des sociétés FA et SAA, qui ne relevaient pas de l'activité principale du commissaire aux comptes, étaient protégés par le monopole des avocats.

Enfin, en proscrivant toute immixtion dans la gestion, l'article L. 823-10 du code de commerce, dont la rédaction est restée inchangée depuis la date des faits, interdisait à M. Dumont d'assister M. B..... dans les échanges avec des constructeurs automobiles et des partenaires financiers.

Après avoir longtemps contesté devant le rapporteur général avoir réalisé des prestations interdites, M. Dumont a admis, lors de sa comparution devant la formation restreinte, avoir effectué toutes celles visées dans sa lettre du 20 janvier 2012, expliquant que « M. B..... le consultait sur tout » et qu'il n'avait « pas eu la force de caractère de s'opposer ». Il a notamment reconnu à l'audience avoir accompagné M. B..... une fois chez le concessionnaire Hyundai.

En tout état de cause, la lettre qu'il a adressée le 20 janvier 2012 à M. B..... et qui récapitule les travaux accomplis, comme les mails échangés entre eux courant 2010 et 2011, sont sans ambiguïté sur la réalisation des travaux litigieux.

Par ailleurs, l'ancienne comptable de la société FA, Mme C....., a indiqué que M. Dumont avait participé à l'établissement des états financiers de la société SAA entre 2007 et 2011 compte tenu que la comptable de cette société travaillait à temps partiel. Elle a ajouté que M. Dumont l'avait aidée à établir les annexes de la société FA entre 2007 et 2012, qu'il vérifiait ses écritures et qu'il avait effectué la consolidation des comptes de FA. Elle a déclaré encore que le dossier complet de la SCI 108 Jean Allemane avait été remis à M. Dumont en fin d'exercice pour l'établissement des déclarations fiscales annuelles et que celui-ci avait assisté M. B..... dans ses démarches avec le constructeur automobile Hyundai.

Enfin, l'examen des factures d'honoraires établies par M. Dumont révèle l'incohérence du montant des honoraires facturés aux sociétés FA et SAA sous le libellé de « travaux de commissariat aux comptes ». Ainsi, il a facturé 80 000 euros

hors taxe à la société SAA, pour l'exercice 2010, représentant 150 heures d'audit légal et 50 heures de diligences directement liées, ce qui correspond à un taux horaire de 400 euros. Pour l'exercice 2011, le montant de la facturation s'est élevé à la somme de 78 000 euros hors taxe pour 186 heures d'audit légal, soit un taux horaire de 419 euros.

S'agissant de la société FA, le montant des honoraires pour l'exercice 2010 a représenté 59 000 euros hors taxe pour 150 heures d'audit légal et 50 heures de diligences directement liées, ce qui correspond à un taux horaire de 295 euros. Pour l'exercice 2011, les honoraires ont été de 60 000 euros hors taxe pour 195 heures d'audit légal, soit un taux horaire de 308 euros.

Les taux horaires qu'aurait appliqué M. Dumont pour la certification des comptes des exercices 2010 et 2011 ne sont pas vraisemblables quand on relève, comme le fait le rapporteur général, que le taux horaire moyen de la profession ressortait en 2017 à 101 euros et que les déclarations d'activité adressées par M. Dumont à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes pour l'année 2018 font état d'un taux horaire moyen de 66 euros.

Il est donc manifeste, et c'est d'ailleurs reconnu par M. Dumont devant la formation restreinte, que la facturation établie en 2010 et 2011 à l'égard des sociétés FA et SAA dissimulait en partie, sous le couvert de travaux de commissariat aux comptes, des prestations de toute autre nature. M Dumont a bien conscience que cette facturation contribue à établir la réalité des prestations interdites, puisqu'il a soutenu à l'audience pratiquer un taux moyen de facturation de 250 euros, en contradiction totale avec la déclaration d'activité adressée à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes pour l'année 2018.

Si on applique aux honoraires facturés par M. Dumont aux sociétés de M. B..... le taux horaire moyen de 101 euros pratiqué par la profession en 2017, les honoraires d'audit auraient représenté :

- pour la société SAA,
 - * en 2010, $101 \times 200 \text{ h} = 20\,200$ euros, soit 25 % de la facturation totale,
 - * en 2011, $101 \times 186 \text{ h} = 18\,786$ euros, soit 24 % de la facturation totale,
- pour la société FA,
 - * en 2010, $101 \times 200 \text{ h} = 20\,200$ euros, 34 % de la facturation totale,
 - * en 2011, $101 \times 195 \text{ h} = 19\,695$ euros, 33 % de la facturation totale.

En appliquant le taux horaire moyen de 66 euros pratiqué par M. Dumont en 2018, la part des honoraires d'audit dans la facturation globale serait encore plus faible.

A supposer même que l'on retienne le taux moyen de 250 euros invoqué par M Dumont, la part des travaux d'audit correspondant à la facturation ci-dessus serait

d'environ 60 % pour la société SAA (respectivement de 62,5% 2010 et 59,6% 2011 pour SAA) et d'environ 80 % pour la société FA (respectivement de 85 % et 81 %).

Quelle que soit la part d'approximation contenue dans ces approches, il est certain que le volume des prestations interdites réalisées en 2010 et 2011 a été particulièrement important.

En conséquence, le grief relatif à l'accomplissement de prestations interdites est caractérisé, sous réserve, toutefois, d'écarter l'établissement des états financiers 2011 des sociétés FAA et SAA, l'arrêté des comptes de cet exercice n'étant intervenu qu'au printemps 2012, soit à une période qui se situe en dehors de la prévention.

Ce manquement constitue une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, puis de l'article L. 824-1, I, (1°) du même code qui s'applique désormais.

II.1.2 Sur le grief d'atteinte à l'indépendance

Il est reproché à M. Dumont de s'être trouvé, entre fin mai 2010 et début novembre 2012, dans une situation d'incompatibilité générale, susceptible de générer un conflit d'intérêts, de compromettre son indépendance à l'égard des sociétés FAA et SAA et l'exercice impartial de ses missions de certification.

Le grief est tiré de la violation des articles L. 822-10 (1°) du code de commerce et des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie dans leur version applicable à l'époque des faits.

L'article L. 822-10 (1°) du code de commerce, dont la rédaction est inchangée depuis 2003, dispose que « *les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles... avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance* ».

Aux termes de l'article 4 du code de déontologie, dans sa rédaction issue du décret n° 2010-131 du 10 février 2010 et qui s'est appliquée jusqu'au 1er juin 2017 :

« Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité ».

L'article 5 du même code prévoyait :

« Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.

L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi ».

L'article 6, toujours du même code, énonçait :

« Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts.

Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission ».

Enfin, l'article 5 du code déontologie actuellement en vigueur, dans sa rédaction issue du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, oblige toujours le commissaire aux comptes à veiller à son indépendance par rapport à la personne ou à l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il lui enjoint également d'éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation, tout en précisant que *« l'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence ».*

La seule différence entre l'article 5 actuel du code de déontologie et les articles 4, 5 et 6 du code de déontologie qui s'appliquaient à la date des faits reprochés à M. Dumont tient aux mesures de sauvegarde appropriées que le commissaire aux comptes doit aujourd'hui prendre immédiatement s'il se trouve exposé à des situations à risques, en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée.

Il résulte donc de la comparaison de ces différents textes qu'il est toujours possible aujourd'hui de poursuivre les atteintes à l'indépendance qui auraient été commises entre 2010 et 2012.

L'existence d'une relation amicale entre MM. Dumont et B....., soutenue par le rapporteur général, n'apparaît pas suffisamment caractérisée pour être retenue. Selon le rapporteur général, les liens d'amitié entre ces deux personnes sont établis par les déclarations de M. B..... et de Mme C....., ainsi que par la participation de M. Dumont au mariage d'un des fils de M. B..... .

Tout d'abord, M. Dumont conteste tout lien amical avec M. B..... .

Ensuite, les déclarations de ce dernier, même corroborées par celles de l'ancienne comptable de la société FA, apparaissent trop partiales, au regard du vif conflit qui oppose aujourd'hui M. Dumont et M. B..... , pour être retenues.

Enfin, la présence de M. Dumont au mariage d'un des fils de M. B..... apparaît insuffisante pour établir un lien amical.

Si ces éléments n'établissent pas des liens d'amitié entre MM. Dumont et B....., les courriers échangés entre eux témoignent, en revanche, d'une grande familiarité et font part d'une confiance et d'une fidélité dans les relations professionnelles réciproques qui ne sont pas compatibles avec la mission du commissaire aux comptes, lequel doit, en toutes circonstances, rester indépendant et impartial vis-à-vis de l'entité dont il contrôle les comptes, ainsi que de ses dirigeants, et faire en sorte que son indépendance et son impartialité soient perceptibles en apparence.

Le tutoiement auquel MM. Dumont et B..... ont eu recours dans les nombreux écrits professionnels qu'ils ont échangés, associé à l'utilisation de leur prénom précédé de « *Mon cher* » et à des expressions comme « *amitiés, bisous* », ou, pire, « *salut connnnar...* » ou « *bon à nib* », traduisent une familiarité qui fait raisonnablement craindre que M. Dumont ait été bienveillant à l'égard des comptes qui lui ont été soumis.

S'il est exact que les expressions les plus triviales émanent de M. B....., force est de constater que M. Dumont n'a pas su s'y opposer et a laissé s'installer avec le dirigeant de l'entité contrôlée une relation de proximité mal venue au regard des devoirs qui pèsent sur un commissaire aux comptes.

Dans la lettre du 20 janvier 2012 qu'il a adressée à M. B....., M. Dumont fait référence à la « *confiance absolue* » qu'il avait en lui et indique avoir « *fidèlement* » rendu une prestation.

En fondant sa relation avec le dirigeant des entités qu'il contrôlait sur une confiance absolue et en se plaçant en situation de fidélité par rapport à lui, M. Dumont a porté atteinte à son indépendance et à l'exercice impartial de sa mission de certification. Dès lors, qu'il avait une confiance absolue dans le dirigeant et qu'il estimait devoir lui être fidèle, M. Dumont n'était plus en mesure de faire preuve d'esprit critique, donc d'indépendance et d'impartialité.

En conséquence, en acceptant, dans des échanges professionnels répétés, l'utilisation d'expressions aussi familières, voire vulgaires, M. Dumont a porté atteinte à l'apparence de son indépendance et de son impartialité au sens de l'article L. 821-10 (1°) du code de commerce et des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie, dans leur version applicable à l'époque des faits.

Ce manquement constitue une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, puis de l'article L. 824-1, I, (1°) du même code qui s'applique désormais.

II.1.3 Sur le grief d'émission d'une opinion erronée sur les comptes 2010 de la société SAA

Il est reproché à M. Dumont d'avoir certifié sans réserve les comptes annuels 2010 de la société SAA, alors qu'il faisait lui-même état d'anomalies non corrigées dans les comptes pour un montant significatif de 142 000 euros, en violation des articles L. 821-13, al. 1, L. 823-9, al. 1, et L. 823-10, al.1, du code de commerce et de la NEP 700, § 11 et 12 ou 15, dans leur version applicable à l'époque des faits.

Les comptes annuels de la société SAA clos le 31 décembre 2010 présentent une perte de 108 000 euros. Ils ont été certifiés sans réserve le 7 juin 2011 par M. Dumont.

Le grief a pour origine le courrier adressé, le 20 janvier 2012, par M. Dumont à M. B..... et dans lequel le commissaire aux comptes indique : *« par ailleurs, à toutes fins utiles, je te rappelle que le bilan de SAA au 31 décembre 2010 que tu m'as demandé de valider affiche des pertes largement minorées (108 000 € en lieu et place de pertes réelles de 250 000 €) et je te laisse le soin de le qualifier, sans parler des frais personnels intégrés dans les comptes (la fête était réussie !) ou du travail dissimulé pour une certaine période ou d'une signature bancaire sans délégation »*.

Le rapporteur général interprète cette lettre comme étant la reconnaissance écrite que M. Dumont avait sciemment certifié des comptes annuels inexacts.

M. Dumont a toujours contesté cette version et a maintenu, sur ce point, ses dénégations devant la formation restreinte. Il soutient que la société SAA a accepté et passé les ajustements qu'il demandait, de sorte que la perte provisoirement évaluée à 250 000 euros a été réduite, avant ses travaux d'audit, à 108 000 euros. C'est ailleurs, bien ce montant qui apparaît dans les comptes certifiés par le commissaire aux comptes.

A l'appui de ses explications, il fait verser aux débats par son conseil la liste des ajustements demandés par lui et acceptés par la société :

- 53 K€ de valorisation du site internet et de la refonte du logiciel de suivi de stock,
- 64 K€ de valorisation du stock de pièces détachées,
- 13 K€ de remise en état des véhicules d'occasion,
- 4 K€ de remise en état des véhicules de démonstration,
- 16 K de reprise d'amortissement sur véhicule de démonstration,

Soit un total de 150 000 euros.

Le conseil de M. Dumont produit également la justification des coûts internes immobilisés à propos de la valorisation du site internet et de la refonte du logiciel de suivi de stock, ainsi que des échanges de courriels avec les prestataires à propos de la valorisation du stock de pièces détachées, pièces extraites du dossier de travail du commissaire aux comptes.

Par ailleurs, la note de synthèse des comptes 2010 de la société SAA apporte des précisions à propos de la valorisation du site internet et de la refonte du logiciel de suivi de stock et de la correction de la valeur des stocks de pièces de rechange. Le même document indique que « *tous les ajustements proposés sont acceptés et passés par la société* ». Le fait pour une entité de réaliser des ajustements à la demande du commissaire aux comptes après lui avoir fourni des comptes provisoires est une pratique courante. Les explications fournies en séance par M. Dumont et son conseil, à l'appui des documents précités, ne permettent pas de douter du bien-fondé comptable de ces ajustements.

Face à ces ajustements correspondant à une réalité comptable, le rapporteur général, qui a limité ses investigations à une lecture de la lettre du 20 janvier 2012 rédigée par M. Dumont et n'a, par principe, accordé aucun crédit au dossier d'audit du commissaire aux comptes dès lors que celui-ci se trouvait en situation d'auto-révision, ne démontre pas que la perte de l'exercice 2010 de 108 000 euros a été volontairement minorée.

En conséquence, le grief est écarté.

II.1.4 Sur le grief de non-révélation des faits délictueux au procureur de la République

Il est reproché à M. Dumont de ne pas avoir révélé au procureur de la République près le tribunal judiciaire de Pontoise la minoration des pertes de la société SAA, l'intégration dans les comptes de cette société de frais personnels à M. B..... et l'existence de travail dissimulé, autant de faits délictueux dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission de certification.

Le grief est tiré de la violation de l'article L. 823-12 du code de commerce qui prévoit que « *les commissaires aux comptes révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation* ».

Là encore, le grief trouve son origine dans la lettre du 20 janvier 2012 ci-dessus évoquée dans laquelle, selon le grief, M. Dumont ferait référence à une minoration des pertes de l'exercice 2010 de la société SAA, à l'intégration dans les comptes de cette société des frais liés au mariage d'un des fils de M. B..... et à l'existence de travail dissimulé.

A partir du moment où le grief relatif à la minoration des pertes de l'exercice 2010 a été écarté, pour les raisons exposées ci-avant, il ne peut être retenu contre M.

Dumont un manquement relatif à la non-révélation de ces faits au procureur de la République.

Il reste donc à examiner le bien-fondé des deux autres faits délictueux qu'il est reproché à M. Dumont de ne pas avoir révélés.

S'agissant tout d'abord des frais personnels, M. B..... a indiqué avoir marié son fils fin mai 2010 et que les « *coûts correspondants ont été passés sur [son] compte courant* », ajoutant « *M. Dumont indiquait qu'il était possible de passer ces frais en charges* ».

Pour sa part, M. Dumont soutient que le mariage a eu lieu le 28 mai 2011, et non fin mai 2010.

Il précise, en outre, qu'il avait demandé et obtenu le reclassement de ces frais de nature personnelle, initialement comptabilisés en charge, au débit du compte courant de M. B....., qui restait créditeur après l'opération.

M. Dumont verse aux débats la facture du traiteur et un extrait du compte courant de M. B.....dans la société FA.

Il convient déjà de relever que, pour M. B....., comme pour M. Dumont, les frais relatifs au mariage ont été imputés au compte courant de M. B..... et non pas en charge.

Il ressort, ensuite, des pièces produites par M. Dumont que la facture du traiteur mentionne une réception qui a eu lieu le 28 mai 2011 et non fin mai 2010. Par ailleurs, cette facture est adressée à la société FA et non à la société SAA. Enfin, elle porte la mention manuscrite « *à reclasser c/c* », ce qui laisse entendre qu'elle n'avait pas initialement été comptabilisée au compte courant de M. B..... .

Quant à l'extrait du compte courant de M. B..... dans la société FA, remis par M. Dumont, il fait état de l'imputation au débit, à la date du 31 décembre 2011, du montant de la facture susvisée et le solde du compte courant est resté créditeur après cette opération.

Il se déduit donc de ces déclarations et constats que les comptes 2010 et 2011 de la société SAA n'ont jamais été affectés par les frais de mariage de l'un des fils de M. B..... .

S'agissant, enfin, de l'existence de travail dissimulé, M. Dumont indique qu'il avait fait une erreur en croyant que l'un des fils de M. B..... travaillait sans être déclaré dans la société SAA, ignorant qu'il était régulièrement embauché par la société FA et mis à disposition de la société SAA.

M. Dumont verse aux débats la facture adressée, le 28 décembre 2011, par la société FA à la société SAA pour la mise à disposition du personnel ainsi que les bulletins de salaire 2011 des personnes concernées et les rapports spéciaux 2011 des sociétés FA et SAA mentionnant la refacturation.

Le rapporteur général écarte ces documents au motif qu'ils concernent l'exercice 2011 et non l'exercice 2010 de la société SAA visé dans la lettre du 20 janvier 2012.

Pour autant, M. Dumont a très bien pu, lorsqu'il a rédigé son courrier du 20 janvier 2012, avoir des doutes sur l'existence de travail dissimulé au cours de l'exercice 2010 et ne disposer des éléments attestant de la régularité des emplois que postérieurement.

Comme précédemment, le grief se trouve fragilisé par un manque d'investigations de la part du rapporteur général dont l'analyse repose uniquement sur le courrier du 20 janvier 2012 rédigé par M. Dumont sans autre vérification. La recherche de la date du mariage et l'examen de la comptabilité des sociétés FA et SAA auraient permis d'établir sans contestation possible si ces frais personnels avaient ou non été supportés par l'une des deux sociétés.

En conséquence, le grief est écarté en totalité.

II.1.5 Sur le grief de violation des textes légaux et réglementaires

Il est reproché à M. Dumont d'avoir violé l'article 2 du code de déontologie en ne se conformant pas, entre le 1er août 2010 et le 31 juillet 2011, aux textes légaux et réglementaires susmentionnés qui fondent les griefs précédents.

L'article 2 du code de déontologie, inchangé depuis la date des faits énonce que « *le commissaire aux comptes doit se conformer aux lois et règlements ainsi qu'aux dispositions du présent code* ».

Autrement dit, il est fait grief à M. Dumont d'avoir, en réalisant des prestations interdites, en entretenant une relation de proximité avec M.B....., en émettant une opinion erronée sur les comptes 2010 de la société SAA et en ne révélant pas les faits délictueux au procureur de la République, violé les textes qui sont ceux qui sont retenus par la notification des griefs pour asseoir ces griefs.

Le conseil de M. Dumont soulève la règle « *non bis in idem* », soutenant qu'en l'absence d'éléments matériels distinct, il ne peut être prononcé, pour ce grief, une déclaration de culpabilité complémentaire.

Il convient tout d'abord de relever, au vu des développements précédents, que le grief est devenu sans objet à propos de l'émission d'une opinion erronée et de la non-révélation des faits délictueux au procureur de la République puisque ces deux derniers griefs ont été écartés.

Ensuite, il convient, à juste titre, de s'interroger sur l'application du principe « *non bis in idem* », le grief ne reposant sur aucun fait matériel distinct et le rapporteur général ne soutenant pas qu'il existerait une atteinte à des valeurs ou intérêts différents.

Lorsqu'une action disciplinaire fait l'objet d'une poursuite unique sous plusieurs qualifications, comme c'est le cas dans l'affaire soumise, la règle « *non bis in idem* » exclut le cumul de celles-ci chaque fois qu'elles présentent un caractère redondant. En pareil cas, le cumul des qualifications apparaît inutile et donc disproportionné.

Au cas présent, le cumul de qualifications pour les mêmes faits n'a pas pour objet d'appréhender les manquements reprochés à M. Dumont dans tous leurs aspects ou de protéger un intérêt au sens large auquel les manquements auraient porté atteinte. En tout état de cause, cela n'est pas démontré par le rapporteur général, ni même invoqué.

Le cumul des qualifications apparaît ici totalement redondant.

En conséquence, le grief sera écarté.

II.1.6 Sur le grief d'atteinte à l'honneur et à la probité

Il est reproché à M. Dumont d'avoir commis, entre le 1^{er} août 2010 et le 31 juillet 2011, des agissements contraires à l'honneur et à la probité, en violation de l'article 3 du code de déontologie.

Sous cette qualification est visée l'attitude qu'a pu avoir l'intéressé à l'occasion des mêmes faits que précédemment, c'est-à-dire la réalisation de prestations interdites, l'entretien d'une relation de proximité avec M. B....., l'émission d'une opinion erronée sur les comptes 2010 de la société SAA et la non-révélation de faits délictueux au procureur de la République.

L'article 3 du code de déontologie, inchangé depuis l'époque des faits, prévoit que « *le commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité* ».

Le conseil de M. Dumont, comme pour le grief précédent, soulève la règle « *non bis in idem* ».

Comme indiqué ci-avant, le grief est devenu sans objet à propos de l'émission d'une opinion erronée et de la non-révélation des faits délictueux au procureur de la République.

Mais contrairement au grief précédent, l'article 3 du code de déontologie tend à protéger des valeurs distinctes, comme l'honnêteté, la droiture, l'honneur et la probité. Ici, le cumul de qualifications est justifié car il permet, au-delà de la violation proprement dite du texte, de protéger un intérêt auquel la faute disciplinaire a porté atteinte.

La fourniture de prestations interdites constitue un manquement aux textes qui la prohibent. Le comportement du commissaire aux comptes à l'occasion de la

réalisation de cette prestation peut constituer une faute disciplinaire au regard de l'article 3 du code de déontologie.

Au cas présent, en dissimulant les prestations accomplies en violation des textes sous la fausse qualification de travaux d'audit ou de diligences directement liées, M. Dumont a manqué à ses obligations d'honnêteté, de droiture, d'honneur et de probité.

Le cumul des qualifications ne heurte pas ici le principe « *non bis in idem* » dès lors qu'il permet seul de saisir le comportement global de l'intéressé en faisant apparaître la pluralité des interdits méconnus.

En revanche, le cumul de qualification apparaît redondant à propos du grief relatif aux règles d'indépendance.

En conséquence, le grief est seulement retenu au regard du comportement adopté par M. Dumont lors de la réalisation des prestations interdites.

II.2 Sur la sanction

Le rapporteur général demande que soit prononcée à l'encontre de M. Dumont la radiation disciplinaire.

Le conseil de ce dernier souligne le caractère disproportionné de cette sanction en faisant observer l'ancienneté des faits et l'absence d'antécédent de son client. Il indique que celui-ci fait actuellement l'objet d'un contrôle qualité et demande que la formation restreinte attende les résultats de celui-ci avant de se prononcer sur la sanction.

La faute disciplinaire retenue à l'encontre de M. Dumont a été commise avant le 17 juin 2016, date d'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

Il convient de rappeler que l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction antérieure à cette ordonnance, prévoyait comme sanctions l'avertissement, le blâme, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, assortie ou non du sursis total ou partiel, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat. Il énonçait, en outre, que l'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire pouvaient être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus.

L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 17 mars 2016, reprend les mêmes sanctions, en y ajoutant, outre la publication d'une déclaration visée au II, 1°, la possibilité de prononcer, d'une part, une interdiction, pour une durée limitée à trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public, d'autre part, une sanction pécuniaire.

En conséquence, M. Dumont encourt l'une des sanctions maintenues par l'article L. 824-2 précité, à l'exception des sanctions nouvellement introduites qui n'étaient pas prévues à l'époque des faits ;

Pour déterminer la sanction à prononcer contre M. Dumont, l'article L. 824-12 du code de commerce qui énonce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 1^{er} décembre 2016, 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).

Faute de se rattacher à aucun des critères énumérés à l'article L. 824-12 susvisé, les résultats du contrôle qualité dont M. Dumont fait actuellement l'objet et que son avocat voudrait voir pris en compte au cours du délibéré, ne peuvent être retenus dans la détermination de la sanction.

La sanction sera donc arrêtée à partir des critères énumérés par cet article, à l'exception de ceux visés au 3° et 7° qui sont sans objet au regard des circonstances de l'espèce.

Il résulte de ce qui précède que le nombre de fautes disciplinaires retenu à l'encontre de M. Dumont est nettement moins important que celui des griefs notifiés à l'intéressé. Parmi les manquements retenus, le fait, pour un commissaire aux comptes, de fournir aux sociétés qu'il contrôle des prestations interdites et, de surcroît, de les dissimuler dans les factures qu'il établit sous de faux libellés est particulièrement grave, surtout lorsqu'il s'agit d'un professionnel qui prête serment de respecter la loi et qui a pour mission de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes qu'il contrôle.

Par ailleurs, ces faits, qui se sont déroulés sur deux années et qui recouvrent un volume de prestations important, traduisent à la fois l'implication de M. Dumont dans leur réalisation et sa volonté de persévérer dans la transgression des lois et règlements qui régissent la profession.

Les gains que M. Dumont en a tirés sont également à prendre en considération.

Enfin, l'ancienneté des faits, qui ont été commis entre 2010 et 2012, et l'absence d'antécédent disciplinaire seront également pris en considération.

Dès lors, en tenant compte de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, il y a lieu de prononcer à l'encontre de M. Dumont l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant trois ans, dont deux ans assortis du sursis ;

III. PAR CES MOTIFS

Prononce à l'encontre de **M. Eric DUMONT** l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant trois ans, dont deux ans assortis du sursis ;

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 ;

Si dans le délai de cinq ans à compter du prononcé de la présente décision, M. Dumont commet une faute entraînant le prononcé d'une nouvelle sanction, celle-ci entraînera, sauf décision motivée, l'exécution de la première sanction sans confusion possible avec la seconde, conformément aux dispositions de l'article L. 824-2, III, du code de commerce.

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