

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

*Dossier n° FR 2022-02 S
Décision du 9 janvier 2023*

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

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

et assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 7 novembre 2022 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

- M. Michel Tamet,
né le [REDACTED] à [REDACTED],
demeurant [REDACTED],
anciennement inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 45000535,
comparant en personne, assisté de Me Bertin ;
- la société MTAS, anciennement Michel Tamet et associés,
société par actions simplifiée (RCS Saint-Etienne 384 208 831),
ayant son siège au 7, allée de l'Informatique à Saint-Etienne (42000),
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 4100000389,
représentée par son président, M. Tamet, et assistée de Me Bertin.

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

Après avoir entendu :

- le rapporteur général,
- M. Tamet, à titre personnel et en qualité de représentant de la société MTAS, qui a eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 5 janvier 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus mentionnée, en présence de son secrétaire. Le délibéré a été prorogé au 9 janvier 2023, date à laquelle la décision suivante a été rendue par mise à disposition au secrétariat de la formation restreinte.

Faits et procédure

1. La société Michel Tamet et associés, devenue MTAS (la société MTAS), est inscrite sur la liste des commissaires aux comptes depuis 2004. Cette société était présidée et détenue à 99,9 % par M. Michel Tamet, lui-même inscrit sur la liste des commissaires aux comptes depuis 1986.

2. La société MTAS était titulaire, en 2020, de 66 mandats non EIP, dont M. Tamet était le signataire, représentant des honoraires d'un montant de [REDACTED] €.

3. Le 19 février 2021, dans le dossier dit « [REDACTED] », la formation restreinte a prononcé, à l'encontre de la société MTAS, une interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant cinq ans, assortie du sursis, et à l'encontre de M. Tamet, la radiation de la liste des commissaires aux comptes. Le 16 avril 2021, la société MTAS et M. Tamet ont formé un recours de plein contentieux à l'encontre de cette décision.

4. La société MTAS était par ailleurs, depuis de nombreuses années, titulaire du mandat de certification des comptes des sociétés [REDACTED] (les sociétés du groupe [REDACTED]).

5. Le 27 décembre 2017, les sociétés du groupe [REDACTED] ont nommé la société [REDACTED] co-commissaire aux comptes titulaire à compter de l'exercice clos le 31 décembre suivant.

6. Les comptes annuels de l'exercice clos le 31 décembre 2019 des sociétés du groupe [REDACTED] ont été certifiés sans réserve le 20 mai 2020 par la société [REDACTED] et le 26 mai 2020 par la société MTAS, sous la signature de M. Tamet.

7. A la suite d'un signalement adressé par le dirigeant des sociétés du groupe [REDACTED], le rapporteur général a ouvert une enquête le 27 juillet 2020 concernant le cabinet Michel Tamet et associés, portant sur les missions de certification légale des sociétés du groupe [REDACTED] au titre de l'exercice 2019. Le 22 juin 2021, le rapporteur général a étendu cette enquête au respect par la société MTAS de ses obligations légales et réglementaires.

8. A l'issue de cette enquête, par une décision du 18 novembre 2021, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de la société MTAS et de M. Tamet, pris en ses qualités de président de cette société et de signataire des mandats des sociétés du groupe [REDACTED], et d'arrêter les griefs suivants :

« - Concernant la société Michel Tamet et Associés

Il est reproché à la société Michel Tamet et Associés, en sa qualité de commissaire aux comptes titulaire des mandats des sociétés du groupe [REDACTED] portant sur la certification des comptes 2019, d'avoir manqué à ses obligations professionnelles, 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 que le commissaire aux comptes était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence d'accomplissements de diligences nécessaires à l'audit de postes comptables très significatifs et de réalisation de revue

croisée des travaux des co-commissaires aux comptes sur des postes comptables très significatifs, ce qui serait susceptible de constituer une violation des articles L. 823-9 al. 1^{er}, L. 821-13 §1, L. 823-15, A. 823-26 §8 et §14 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330) et A. 823-3 §10 à §12 (NEP 100) du code de commerce, et susceptible de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 §1 1^o du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code.

Par ailleurs, en ne communiquant pas au rapporteur général son dossier d'audit des comptes 2019 des sociétés du groupe ██████████, en dépit de demandes répétées et d'une mise en garde formelle concernant une possible poursuite disciplinaire, Michel Tamet et Associés pourrait avoir manqué aux dispositions des articles L. 824-5 1^o R. 821-68 et A. 823-4 §7 (NEP 230) du code de commerce, ce qui serait susceptible de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 §1 1^o du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code.

- Concernant M. Tamet

Il est reproché à la Monsieur Michel Tamet, en sa qualité de commissaire aux comptes signataire des mandats des sociétés du groupe ██████████ portant sur la certification des comptes 2019, d'avoir manqué à ses obligations professionnelles, 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 que le commissaire aux comptes était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence d'accomplissements de diligences nécessaires à l'audit de postes comptables très significatifs et de réalisation de revue croisée des travaux des co-commissaires aux comptes sur des postes comptables très significatifs, ce qui serait susceptible de constituer une violation des articles L. 823-9 al. 1^{er}, L. 821-13 §1, L. 823-15, A. 823-26 §8 et §14 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330) et A. 823-3 §10 à §12 (NEP 100) du code de commerce, et susceptible de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 §1 1^o du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du même code.

Par ailleurs, en ne communiquant pas au rapporteur général son dossier d'audit des comptes 2019 des sociétés du groupe ██████████, en dépit de demandes répétées et d'une mise en garde formelle concernant une possible poursuite disciplinaire, M. Tamet pourrait avoir commis un manquement au sens de l'article L. 824-1 §1 3^o du code de commerce, passible d'une sanction pécuniaire mentionnée à l'article L. 824-3 du même code. »

9. Ces griefs ont été notifiés à la société MTAS et à M. Tamet par des lettres recommandées avec accusé de réception du 20 décembre 2021.

10. Le rapporteur général a transmis le 21 décembre 2021 au président de la formation restreinte une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête, puis lui a remis son rapport final le 29 août 2022.

11. La société MTAS et M. Tamet ont été convoqués pour la séance du 7 novembre 2022 par des lettres recommandées avec accusé de réception du 30 septembre 2022.

12. Avisé le 6 octobre 2022 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application des articles L. 824-11 et R. 824-16 du code de commerce, le président de la

compagnie régionale des commissaires aux comptes de Lyon-Riom a indiqué qu'il ne serait pas présent.

13. Le 20 octobre 2022, la SCP Bertin et Petitjean-Domec a déposé un mémoire dans l'intérêt de la société MTAS et de M. Tamet.

14. Lors de la séance du 7 novembre 2022, le rapporteur général a demandé que soient prononcées :

- contre la société MTAS, la radiation de la liste et une sanction pécuniaire d'un montant de 50 000 € ;
- contre M. Tamet, la radiation de la liste et une sanction pécuniaire d'un même montant.

Motifs de la décision

Sur les moyens de procédure

Sur le moyen pris de l'irrecevabilité de la saisine de la formation restreinte et de l'incompétence de cette formation du fait de la radiation de M. Tamet prononcée le 19 février 2021

15. M. Tamet fait valoir que, dès lors qu'il n'est plus inscrit sur la liste des commissaires aux comptes du fait de la radiation prononcée à son encontre par la décision de la formation restreinte du 19 février 2021, le rapporteur général et la formation restreinte n'auraient plus le pouvoir, ni la compétence, pour le poursuivre et prononcer une sanction.

16. La société MTAS fait valoir quant à elle qu'à la suite de la radiation prononcée à l'encontre de M. Tamet, son associé majoritaire, il appartiendrait au Haut conseil de la radier de la liste des commissaires aux comptes, ce qui interdirait également de la poursuivre devant la formation restreinte, et que son inscription ne saurait être illicitement maintenue pour permettre de valider de telles poursuites.

17. Cependant, si l'article L. 824-10 du code de commerce dispose que la formation restreinte connaît des actions intentées à l'encontre des commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article 822-1 de ce code, rien n'interdit à cette formation, qui connaît également, aux termes de cet article, des actions intentées à l'encontre des personnes autres que les commissaires aux comptes, de statuer sur des poursuites engagées, sur le fondement de l'article L. 824-1 du même code, à l'encontre d'un ancien commissaire aux comptes auquel sont reprochés des fautes disciplinaires ou des manquements prévus par ce texte, quelles que soient les raisons pour lesquelles cette personne ne figure plus sur la liste des commissaires aux comptes à la date de la décision.

18. Au surplus, et en tout état de cause, la radiation prononcée à l'encontre de M. Tamet, bien qu'exécutoire, n'est pas définitive du fait du recours formé par ce dernier contre la décision du 19 février 2021, ce dont il résulte que cette radiation ne peut avoir pour effet de faire échapper, ni M. Tamet, ni la société MTAS, aux poursuites disciplinaires engagées à leur encontre.

19. Le moyen pris d'une irrecevabilité de la saisine de la formation restreinte ou d'une incompétence de cette formation du fait de la radiation de M. Tamet de liste des commissaires aux comptes est donc écarté.

Sur le moyen pris d'irrégularités affectant l'enquête concernant M. Tamet

20. M. Tamet fait valoir, en premier lieu, que l'enquête n'aurait été ouverte qu'à l'encontre du « *Cabinet Michel Tamet et associés* », et non contre lui-même, à titre personnel, que les demandes de communication des dossiers de travail n'ont été adressées qu'à la société MTAS, de même que les deux convocations pour audition, de sorte que son audition du 13 septembre 2021, à titre personnel, serait irrégulière.

21. Cependant, d'une part, dès lors que la décision d'ouverture d'enquête visait les missions de certification légale des sociétés du groupe [REDACTED] au titre de l'exercice 2019 réalisées par la société MTAS, personne morale titulaire de ces mandats, cette enquête visait nécessairement, en outre, la personne physique, signataire des rapports de certification des comptes, ayant effectué ces missions pour le compte de la société.

22. D'autre part, dès lors que M. Tamet a été destinataire d'une convocation, certes adressée au siège de la société MTAS mais « *à son attention* », cependant qu'une seconde convocation était adressée à la société MTAS, représentée par M. Tamet, ce dernier n'a pu se méprendre sur le fait que la première convocation devait permettre son audition à titre personnel.

23. M. Tamet fait valoir, en second lieu, que les conditions de cette audition le 13 septembre 2021 auraient été directement attentatoires à ses droits de la défense, faute pour le rapporteur général d'avoir porté à sa connaissance, avant cette audition, l'acte de saisine énonçant les faits qui lui étaient reprochés et les éléments sur lesquels il a été entendu.

24. Toutefois, si, lorsqu'elle est saisie d'agissements pouvant donner lieu aux sanctions prévues par le code de commerce, la formation restreinte doit être regardée comme décidant du bien-fondé d'accusations en matière pénale au sens des stipulations de l'article 6, § 3, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, le principe de la contradiction, et notamment l'accès au dossier de la procédure, qui résulte de l'article 6, § 1, de cette convention, tel que précisé par son article 6, § 3, s'applique seulement à la procédure de sanction ouverte par la notification de griefs et la saisine de la formation restreinte, et non à l'enquête menée préalablement par le rapporteur général, sous réserve, toutefois, que cette enquête se soit déroulée dans des conditions garantissant qu'il n'a pas été porté une atteinte irréversible aux droits de la défense des personnes auxquelles des griefs ont été notifiés.

25. M. Tamet, qui a eu accès au dossier d'enquête dès la notification de griefs et a pu faire valoir ses observations sur ces griefs, préalablement à la rédaction de son rapport final par le rapporteur général puis lors de la séance de la formation restreinte, n'établit pas que les conditions de son audition, réalisée précédemment, aient porté une atteinte irréversible à ses droits de la défense.

26. Le moyen pris d'irrégularités affectant l'enquête concernant M. Tamet sera donc également écarté.

Sur le bien-fondé des griefs

Sur l'entrave à l'enquête

27. L'article L. 824-1 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1er décembre 2016, dispose :

« I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 824-2, les commissaires aux comptes à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent.

Constitue une faute disciplinaire :

1° Tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ; [...] ».

28. L'article L. 824-1, II, 3°, du code de commerce, dans sa rédaction issue de la même ordonnance, dispose ensuite :

« II.-Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 824-3 à raison des manquements suivants :

1° Les associés, salariés du commissaire aux comptes, toute autre personne participant à la mission de certification ou les personnes qui sont étroitement liées au commissaire aux comptes au sens de l'article 3, paragraphe 26, du règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014, du fait des manquements aux dispositions de l'article L. 822-11-3 ainsi qu'aux dispositions du code de déontologie relatives aux liens personnels, professionnels ou financiers ; [...]

3° Les personnes ou entités soumises à l'obligation de certification de leurs comptes, leurs gérants, administrateurs ou membres du directoire ou du conseil de surveillance, ainsi que les personnes mentionnées au 1°, lorsqu'elles s'opposent de quelque façon que ce soit à l'exercice des fonctions confiées aux agents du Haut conseil du commissariat aux comptes en matière de contrôles et d'enquêtes par les dispositions du présent chapitre, de la section 2 du chapitre Ier, et de l'article 23 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ; [...] ».

29. L'article L. 824-5 de ce code, dans sa rédaction issue de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019, dispose par ailleurs :

« Le rapporteur général procède à une enquête. Il peut désigner des enquêteurs pour l'assister.

Le rapporteur général et les enquêteurs peuvent à cet effet :

1° Obtenir du commissaire aux comptes, sans que celui-ci puisse opposer le secret professionnel, tout document ou information, sous quelque forme que ce soit ; ils peuvent en exiger une copie ; [...] ».

30. L'article R. 821-68 de ce code dispose enfin :

« Les dossiers et documents établis par le commissaire aux comptes en application de l'article R. 823-10 sont conservés pendant six ans, même après la cessation des fonctions. Ils sont, pour les besoins des contrôles et des enquêtes, tenus à la disposition des autorités de contrôle, qui peuvent requérir du commissaire aux comptes les explications et les justifications qu'elles estiment nécessaires concernant ces pièces et les opérations qui doivent y être mentionnées. »

31. En l'espèce, par des lettres des 1^{er} et 24 juin 2021, le rapporteur général a demandé à la société MTAS, représentée par M. Tamet, de lui communiquer les dossiers d'audit des comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 des sociétés du groupe [REDACTED], la seconde lettre reprenant les dispositions, précitées, de l'article L. 824-5, 1°, du code de

commerce et informant la société MTAS qu'à défaut de réponse, elle serait susceptible d'être poursuivie pour violation de ces dispositions.

32. En dépit de ces demandes, les dossiers d'audit en cause n'ont pas été communiqués au rapporteur général.

33. La société MTAS fait valoir que, lorsque ces demandes lui ont été faites par le rapporteur général, M. Tamet n'était plus inscrit sur la liste des commissaires aux comptes, du fait de la radiation prononcée le 19 février 2021, de sorte que les conditions n'étaient plus réunies pour qu'elle-même exerce son activité et qu'en conséquence, elle ne relevait plus de la juridiction disciplinaire.

34. Cependant, comme cela a été indiqué au point 17, le fait qu'un commissaire aux comptes ne soit plus inscrit sur la liste des commissaires aux comptes ne fait pas obstacle à ce qu'il soit poursuivi devant la formation restreinte, de sorte que la société MTAS ne pouvait se prévaloir de la radiation de M. Tamet, et encore moins de ce que les conditions d'exercice de son activité n'étaient plus réunies, pour se soustraire à l'obligation, résultant des articles L 824-5 et R. 821-68 du code de commerce, de communiquer au rapporteur général les dossiers établis dans le cadre d'un mandat de certification des comptes.

35. Par ailleurs, la société MTAS ne peut utilement justifier cette absence de communication des dossiers en cause en faisant valoir, en premier lieu, que M. Tamet aurait considéré qu'il pouvait refuser de répondre aux demandes du rapporteur général, dès lors qu'il avait étroitement collaboré à l'enquête dans l'affaire ayant néanmoins conduit à sa radiation et, en second lieu, dans son mémoire déposé pour la séance et de manière au demeurant contradictoire, que, sauf à s'auto-incriminer, M. Tamet ne pouvait répondre qu'il ne communiquerait pas les documents demandés par le rapporteur général, « *faute de dossier d'audit formalisé* ».

36. Il résulte de ces éléments que, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, en ne communiquant pas au rapporteur général ses dossiers d'audit des comptes de l'exercice 2019 des sociétés du groupe ██████████, en dépit de demandes répétées et d'une mise en garde formelle concernant une possible poursuite disciplinaire, la société MTAS s'est soustraite à l'obligation édictée par les articles L. 824-5, 1°, et R. 821-68 du code de commerce, ce qui constitue une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce.

37. Il résulte également de ces éléments que, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, M. Tamet, associé de la société MTAS auquel il était demandé, en sa qualité de représentant légal de cette société, de communiquer les dossiers d'audit établis par cette dernière, a refusé de le faire et s'est ainsi opposé à l'exercice des fonctions confiées au rapporteur général en matière d'enquêtes par les dispositions du chapitre IV du titre II du livre VIII du code de commerce, ce qui constitue un manquement au sens de l'article L. 824-1, II, 3°, de ce code.

Sur la certification des comptes annuels de l'exercice clos le 31 décembre 2019 des sociétés du groupe [REDACTED]

38. Comme cela a été rappelé au point 27, l'article L. 824-1 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1er décembre 2016, dispose :

« I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 824-2, les commissaires aux comptes à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent.

Constitue une faute disciplinaire :

1° Tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ; [...] ».

39. L'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, dispose que les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.

40. L'article L. 821-13, I, du même code, dans sa rédaction issue de la même ordonnance, dispose par ailleurs qu'en l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission européenne, le commissaire aux comptes se conforme aux normes adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice.

41. La norme d'exercice professionnelle (NEP) 700, figurant à l'article A. 823-26 du code de commerce, prévoit notamment en son point 8 que *« le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée, par convention, d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives ».*

42. La NEP 330, figurant à l'article A. 823-8, prévoit également en son point 26 que, *« si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires »* et que *« s'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier ».*

43. Enfin, s'agissant de la certification des comptes réalisée par plusieurs commissaires aux comptes, si l'article L. 823-15 du code de commerce ne s'applique qu'à l'hypothèse où l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, et si la NEP 100, figurant à l'article A. 823-3 du code de commerce, cite partiellement, en son point 2, les dispositions de cet article, cette norme est néanmoins d'application générale à tout audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, que la désignation de cette pluralité de commissaires aux comptes résulte d'une obligation légale ou d'un choix de l'entité contrôlée.

44. Sont donc applicables à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, quelles que soient les circonstances de leurs désignations, les dispositions des points 10 et 11 de la NEP 100, aux termes desquels chaque commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes, cette

revue lui permettant d'apprécier, d'abord, si les travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes et, ensuite, si les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes. Le point 12 de cette NEP ajoute que chaque commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes.

45. En l'espèce, il résulte du signalement du 29 juin 2020 adressé au rapporteur général par le vice-président de la société [REDACTED], des courriels échangés entre M. Tamet et M. [REDACTED], associé de la société [REDACTED], en avril et mai 2020 et des propres déclarations de M. Tamet lors de la séance du 7 novembre 2022 que, s'agissant des comptes annuels de l'exercice clos le 31 décembre 2019 des sociétés du groupe [REDACTED], la société MTAS n'a pas collecté des éléments suffisants et appropriés pour confirmer les postes significatifs achats et dettes fournisseurs, de même que les postes significatifs immobilisations et dettes financières, qu'elle était chargée d'auditer, en méconnaissance des dispositions de la NEP 330. Il résulte de ces mêmes éléments que la société MTAS n'a pas effectué de revue croisée des travaux de la société [REDACTED] concernant les postes significatifs chiffre d'affaires, créances clients, stocks et capitaux propres, audités par cette dernière, en méconnaissance des dispositions de la NEP 100.

46. En outre, en certifiant ces comptes sans réserve, cependant qu'elle n'avait pas mis en œuvre les diligences lui permettant d'obtenir l'assurance élevée qu'ils ne comportaient pas d'anomalies significatives, faute d'avoir collecté des éléments suffisants et appropriés concernant les postes très significatifs qu'elle était chargée d'auditer et d'avoir effectué une revue croisée des travaux de son co-commissaire aux comptes concernant d'autres postes très significatifs audités par ce dernier, la société MTAS a méconnu les dispositions de l'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce et de la NEP 700.

47. Ces manquements, imputables à la société MTAS en qualité de titulaire du mandat de certification des comptes annuels des sociétés du groupe [REDACTED], sont également imputables à M. Tamet, en sa qualité de signataire du rapport de certification des comptes, auquel il incombait, à ce titre, de ne formuler une certification sans réserve qu'après avoir mis en œuvre les diligences nécessaires à la collecte d'éléments suffisants et appropriés pour obtenir l'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

48. La société MTAS et M. Tamet, qui ne contestent pas les carences qui leur sont reprochées, ne peuvent les justifier par le fait que, selon eux, toutes les parties prenantes auraient su que leurs rapports n'avaient pas vocation à être utilisés, ni à être déposés au greffe, ni par le fait que la société [REDACTED] aurait réalisé les travaux supposés leur incomber, ce qui, à supposer ces faits avérés, ne les autorisait pas pour autant à formuler, eux-mêmes, une certification des comptes sans réserve sans avoir effectué les diligences nécessaires.

49. La société MTAS et M. Tamet ne peuvent pas plus justifier ces carences par le contentieux les opposant aux dirigeants du groupe [REDACTED] s'agissant de leurs

honoraires, ni par le fait que ceux-ci aient nommé un second commissaire aux comptes à compter de l'exercice 2017 et refusé de payer les honoraires réclamés pour la certification des comptes de cet exercice et de l'exercice 2018, ce qu'ils auraient perçu comme une volonté de les évincer de leur mandat. A supposer que telle ait été l'intention des dirigeants du groupe ██████████, cela n'autorisait pas plus la société MTAS et M. Tamet à formuler une certification sans réserve sans avoir effectué les diligences nécessaires.

50. Il résulte de ces éléments que la société MTAS et M. Tamet ont, l'une et l'autre, commis le manquement qui leur est reproché en leurs qualités respectives de commissaires aux comptes titulaire et signataire des mandats des sociétés du groupe ██████████ portant sur la certification des comptes de l'exercice 2019, pour avoir certifié 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 ces sociétés à la fin de l'exercice, alors qu'ils étaient manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence d'accomplissements de diligences nécessaires à l'audit de postes comptables significatifs et de réalisation de revue croisée des travaux des co-commissaires aux comptes sur des postes comptables significatifs, en méconnaissance des dispositions des articles L. 823-9, alinéa 1^{er}, L. 821-13, I, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 330, 100 et 700, figurant respectivement aux articles A. 823-8, A. 823-3 et A. 823-26 du code de commerce, ce qui constitue des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I, 1^o, du code de commerce.

Sur les sanctions

51. L'article L. 824-12 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 1^{er} décembre 2016, dispose :

« Les sanctions sont déterminées en tenant compte :

1^o De la gravité et de la durée de la faute ou du manquement reprochés ;

2^o De la qualité et du degré d'implication de la personne intéressée ;

3^o 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^o 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^o Du degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre de l'enquête ;

6^o Des manquements commis précédemment par la personne intéressée ;

7^o Lorsque la sanction est prononcée en raison de manquement aux dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, elle est en outre déterminée en tenant compte, le cas échéant, de l'importance du préjudice subi par les tiers. »

52. Si les sanctions ne peuvent être déterminées qu'au regard des seuls critères que cet article énumère, la formation restreinte peut toutefois ne se fonder que sur ceux de ces critères qui sont pertinents au regard des faits de l'espèce.

53. Dès lors, d'une part, qu'il n'apparaît pas possible d'évaluer des gains ou des avantages qu'auraient procurés à la société MTAS et à M. Tamet les fautes qui leur sont reprochées, pas plus que des pertes ou des coûts que ces fautes leur auraient évités, et, d'autre part, que ces fautes ne concernent pas des obligations relatives à la lutte contre le

blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, les sanctions prononcées seront déterminées au regard des critères énumérés par l'article L. 824-12 du code de commerce, précité, à l'exception de ceux prévus par les 4° et 7° de ce texte.

54. En premier lieu, les fautes reprochées à la société MTAS et à M. Tamet, dont ils sont seuls responsables, sont d'une particulière gravité. D'abord, en certifiant sans réserve les comptes annuels de trois sociétés, en toute connaissance de ce qu'ils n'avaient pas mis en œuvre les diligences nécessaires pour formuler une telle appréciation, et en prétendant qu'il était acquis que leurs rapports n'avaient pas vocation à être utilisés, ni déposés au greffe, ont porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes. Ensuite, en refusant de communiquer les dossiers d'audit concernant ces mandats, la société MTAS et M. Tamet se sont soustraits à une obligation essentielle à l'exercice par le Haut conseil de sa mission de régulation.

55. En deuxième lieu, l'attitude de M. Tamet au cours de l'enquête, en tant que représentant de la société MTAS comme à titre personnel, n'apparaît pas de nature à atténuer les sanctions prononcées, dès lors qu'il a refusé de répondre à l'essentiel des questions qui lui ont été posées au cours de l'enquête.

56. Dès lors, sans qu'il soit nécessaire d'évoquer les manquements retenus à leur rencontre aux termes de la décision du 19 février 2021, laquelle fait actuellement l'objet d'un recours devant le Conseil d'Etat, la gravité des fautes reprochées à la société MTAS et à M. Tamet dans le cadre de la présente procédure, ainsi que leur attitude au cours de l'enquête, justifient que soit prononcée à l'encontre de chacun d'eux la radiation de la liste des commissaires aux comptes.

57. A cet égard, la radiation prononcée à l'encontre de M. Tamet par la décision du 19 février 2021, laquelle, bien qu'exécutoire, n'est pas définitive du fait du recours dont elle fait l'objet, ne fait pas obstacle à ce qu'une telle sanction soit également prononcée par la présente décision.

58. La gravité des fautes retenues à l'encontre de la société MTAS et de M. Tamet, ainsi que leur attitude au cours de l'enquête, justifient en outre que soit prononcée à l'encontre de chacun d'eux une sanction pécuniaire, dont les montants seront fixés à hauteur, respectivement, de 30 000 € et 20 000 €, compte tenu des honoraires perçus par la société MTAS en 2020 et des revenus dont M. Tamet a fait état lors de la séance du 7 novembre 2022.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que la société Michel Tamet et associés, devenue MTAS, en sa qualité de commissaire aux comptes titulaire des mandats des sociétés du groupe [REDACTED] portant sur la certification des comptes de l'exercice 2019, a commis des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce :

- pour avoir manqué à ses obligations professionnelles 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'elle était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence d'accomplissements de diligences nécessaires à l'audit de postes comptables significatifs et de réalisation de revue croisée des travaux des co-commissaires aux comptes sur des postes comptables significatifs, en méconnaissance des dispositions des articles L. 823-9, alinéa

1er, L. 821-13, I, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 330, 100 et 700, figurant respectivement aux articles A. 823-8, A. 823-3 et A. 823-26 du code de commerce ;

- pour n'avoir pas communiqué au rapporteur général son dossier d'audit des comptes de l'exercice 2019 des sociétés du groupe ██████████, en dépit de demandes répétées et d'une mise en garde formelle concernant une possible poursuite disciplinaire, en méconnaissance des dispositions des articles L. 824-5, 1°, et R. 821-68 du code de commerce ;

Dit que M. Michel Tamet :

- en sa qualité de commissaire aux comptes signataire des mandats des sociétés du groupe ██████████ portant sur la certification des comptes de l'exercice 2019, a commis des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce pour avoir manqué à ses obligations professionnelles 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'elle était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence d'accomplissements de diligences nécessaires à l'audit de postes comptables très significatifs et de réalisation de revue croisée des travaux des co-commissaires aux comptes sur des postes comptables très significatifs, en méconnaissance des dispositions des articles L. 823-9, alinéa 1er, L. 821-13, I, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 330, 100 et 700, figurant respectivement aux articles A. 823-8, A. 823-3 et A. 823-26 du code de commerce ;

- en tant qu'associé de la société MTAS, auquel il était demandé, en sa qualité de représentant légal de cette société, de communiquer les dossiers d'audit établis pour la certification des comptes de l'exercice 2019 des sociétés du groupe ██████████, a commis un manquement au sens de l'article L. 824-1, II, 3°, de ce code pour avoir refusé de le faire et s'être ainsi opposé à l'exercice des fonctions confiées au rapporteur général en matière d'enquêtes par les dispositions du chapitre IV du titre II du livre VIII du code de commerce ;

Prononce à l'encontre de la société MTAS la radiation de la liste des commissaires aux comptes et une sanction pécuniaire d'un montant de 30 000 € ;

Prononce à l'encontre de M. Michel Tamet la radiation de la liste des commissaires aux comptes et une sanction pécuniaire d'un montant de 20 000 € ;

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

Fait à Paris, le 9 janvier 2023,

Le secrétaire

Le président

Conformément aux articles L. 824-14 et R. 824-23 du code de commerce et R. 421-1 du code de justice administrative, la présente décision peut faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat, dans les deux mois de sa notification.