

HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES
FORMATION RESTREINTE
PROCEDURES DE SANCTION

Dossier n° FR 2022-07 S
Décision du 9 février 2023

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

M. Xavier Blanc, président,
M. Thierry Vught,
Mme Bénédicte François,

et assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 15 décembre 2022 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Pierre Sardet,
né le [REDACTED] à [REDACTED],
demeurant [REDACTED],
comparant en personne, assisté de Me Maisonneuve et Me de Bellescize.

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. Sardet, qui a eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 9 février 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus mentionnée, en présence de son secrétaire, puis rendu la décision suivante par mise à disposition à son secrétariat.

Faits et procédure

1. M. Pierre Sardet, qui est âgé de [REDACTED], était inscrit sur la liste des commissaires aux comptes depuis 1981. Associé de la société Mazars depuis 1995, il y a occupé diverses fonctions au sein du conseil de surveillance et du comité exécutif.

2. Il a été retiré de la liste des commissaires aux comptes, à sa demande, le 19 juin 2017, puis a fait valoir ses droits à la retraite en 2018.

3. Le 19 février 2021, la formation restreinte a prononcé sa radiation de la liste des commissaires aux comptes et une sanction pécuniaire d'un montant de 100 000 euros au titre de divers manquements commis en qualité de signataire des rapports de certification

des comptes des exercices 2012 à 2015 de sociétés du groupe Agripole. M. Sardet a formé un recours contre cette décision.

4. M. Sardet était en effet, au cours de cette période et jusqu'au mois d'octobre 2016, le commissaire aux comptes signataire, pour le compte de la société Mazars, du mandat de certification des comptes de la société Agripole et de ses principales filiales, dont la société Financière Turenne Lafayette (la société FTL).

5. En septembre 2015, la société Mazars a réalisé une prestation de *due diligences* financières et fiscales, sous la responsabilité de M. Sardet, dans le cadre du projet de cession de la société Som'Baker par son actionnaire unique, la société PhD'Croissance, à la société FTL.

6. En mai et juin 2016, la société Mazars, toujours sous la responsabilité de M. Sardet, a réalisé une seconde prestation de *due diligences* concernant le calcul du prix d'acquisition de la société Som'Baker retenu dans le protocole d'accord conclu le 11 décembre 2015.

7. Le 19 mars 2019, la société PhD'Croissance a déposé une plainte dénonçant des faits d'escroquerie commis, selon elle, à l'occasion de cette cession par la société Mazars, M. Sardet et la société FTL, pour avoir notamment dissimulé les difficultés financières de cette dernière ayant conduit au défaut de paiement du complément de prix de cession. Aux termes de cette plainte, la société PhD'Croissance soutenait en particulier que la société Mazars était intervenue en qualité de conseil de la société FTL, en méconnaissance de l'interdiction alors édictée par l'article L. 822-11 du code de commerce.

8. Le 3 avril 2019, la société PhD'Croissance a signalé ces faits au rapporteur général.

9. Le même jour, le rapporteur général a ouvert une enquête concernant toute mission réalisée par la société Mazars, son réseau ou ses associés dans le cadre de l'acquisition en 2015 de la société Som'Baker par la société FTL.

10. A l'issue de cette enquête, par une décision du 13 janvier 2022, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Sardet et a arrêté le grief suivant :

« Il est reproché à M. Sardet, commissaire aux comptes signataire des rapports de certification des comptes de la société par actions simplifiée Agripole et de ses principales filiales dont la société par actions simplifiée Financière Turenne Lafayette, holding animatrice du groupe Agripole, de s'être trouvé, sans avoir mis en œuvre des mesures de sauvegarde, dans une situation compromettant son indépendance, pour avoir, entre le 24 juillet 2015 et fin octobre 2016, conseillé la société Financière Turenne Lafayette dans le cadre des négociations ayant porté d'une part sur les modalités notamment financières, juridiques et fiscales de l'acquisition de la société Som'Baker par la société Financière Turenne Lafayette et d'autre part sur le complément de prix d'acquisition de la société Som'Baker par la société Financière Turenne Lafayette, en violation des dispositions de l'article L. 822-11 III du code de commerce et des articles 5-II et III et 19-I et II du code de déontologie.

Les manquements susvisés seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction applicable à l'époque

des faits antérieurs au 17 juin 2016, puis de l'article L. 824-1 I 1° du même code, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 822-8 dudit code dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016 et à l'article L. 824-2 du code de commerce pour la partie des manquements ayant perduré après le 17 juin 2016. »

11. Ce grief a été notifié à M. Sardet par une lettre recommandée avec accusé de réception du 7 avril 2022.

12. Le rapporteur général a transmis le 8 avril 2022 au président de la formation restreinte une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête, puis lui a adressé son rapport final le 8 juillet 2022.

13. M. Sardet a été convoqué pour la séance du 15 décembre 2022 par une lettre recommandée avec accusé de réception du 25 octobre 2022.

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

15. Le 2 décembre 2022, Me Maisonneuve a déposé un mémoire aux fins d'annulation de la procédure, un mémoire aux fins de sursis à statuer et un mémoire au fond dans l'intérêt de M. Sardet.

16. Lors de la séance du 15 décembre 2022, le rapporteur général a demandé que soient prononcés la radiation de M. Sardet de la liste des commissaires aux comptes, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 50 000 €.

Motifs de la décision

Sur les textes applicables

17. L'article L. 824-1, I, 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 ;

2° Toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur. [...] ».

18. L'article R. 822-32 de ce code, dans sa rédaction antérieure à celle issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, disposait auparavant :

« Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8. »

19. L'article L. 822-10, 1°, de ce code dispose par ailleurs, depuis sa création par la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003, que les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance.

20. L'article L. 822-11, II, du même code disposait ensuite, depuis sa création par cette même loi et jusqu'au 17 juin 2016, qu'il était interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité qui l'avait chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlaient ou qui étaient contrôlées par celle-ci au sens des I et II de l'article L. 233-2, tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles étaient définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1.

21. A ces dernières dispositions ont été substituées, s'agissant des commissaires aux comptes de personnes ou d'entités n'étant pas une entité d'intérêt public, les dispositions du III du même article, créées par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 et demeurées en vigueur jusqu'au 24 mai 2019, selon lesquelles il était interdit au commissaire aux comptes d'une telle personne ou entité de fournir directement ou indirectement à celle-ci et aux personnes ou entités qui la contrôlaient ou qui étaient contrôlées par elle et dont le siège social était situé dans l'Union européenne les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui étaient définis par le code de déontologie. Cette même interdiction s'appliquait également aux commissaires aux comptes des entités d'intérêt public, conformément aux dispositions du II, dans sa rédaction issue de la même ordonnance.

22. L'article 10 du code de déontologie, dans sa rédaction en vigueur du 13 février 2010 au 1^{er} juin 2017, disposait alors :

« Situations interdites

Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel.

A ce titre, il lui est interdit de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes : [...]

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

23. Il résultait ensuite des articles 5, 6, 11 et 12 de ce code, en vigueur au cours de la même période, qu'au-delà de ces situations expressément interdites, le commissaire aux comptes devait :

- être indépendant de la personne ou de l'entité dont il était appelé à certifier les comptes, cette indépendance se caractérisant notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et compétences conférés à lui par la loi ;
- éviter toute situation de conflit d'intérêts, c'est-à-dire toute situation, tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, 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 ;

- identifier les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission, en tenant compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau ainsi que des situations d'autorévision le conduisant à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau ;
- lorsqu'il se trouvait exposé à des situations à risque, prendre 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 la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celles du code de déontologie ; il devait alors justifier avoir procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il avait pris les mesures appropriées et ne pas accepter la mission ou y mettre fin si celle-ci ne pouvait s'accomplir dans des conditions conformes aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'à celles du code de déontologie.

24. Depuis l'entrée en vigueur, le 24 mai 2019, de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019, dite loi Pacte, le III de l'article L. 822-11 du code de commerce dispose :

« 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'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre. »

25. Ce texte ne faisant plus référence à des services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui seraient définis par le code de déontologie, les dispositions précitées de l'article 10 du code de déontologie ont été abrogées par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020.

26. L'article 5 de ce code, dans sa version issue de ce décret, dispose néanmoins :

« Indépendance et prévention des conflits d'intérêts.

I. - Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également 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. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice.

Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission ou de la prestation est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au présent article.

II. - L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle 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, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation. Elle garantit également l'absence de risque d'autorévision 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, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation.

III. - Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, 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 suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du présent code.

Lorsque les mesures de sauvegarde sont insuffisantes à garantir son indépendance, il met fin à la mission ou à la prestation. »

27. L'article 17 de ce code, dans sa rédaction issue du même décret et qui figure dans la section 5 intitulée « *Limitations et interdictions* », dispose ensuite :

« Article 17

Monopoles des autres professions - Consultations juridiques et rédaction d'actes.

I. - Le commissaire aux comptes respecte les monopoles des autres professions.

II. - Il ne peut notamment donner de consultations juridiques et rédiger des actes sous seing privé que dans les conditions prévues par l'article 59 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971. [...] »

28. Et l'article 19 de ce code, toujours dans sa rédaction issue du même décret, dispose, s'agissant plus particulièrement des commissaires aux comptes exerçant une mission de certification des comptes :

« Identification et traitement des risques. [...]

I. - Le commissaire aux comptes identifie les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal, qu'il certifie les comptes d'une entité d'intérêt public ou ceux d'une autre entité.

Son appréciation porte notamment sur les risques d'atteinte à l'intégrité, à l'impartialité, à l'indépendance. Elle porte également sur les risques de conflits d'intérêts ou d'auto-révision, ainsi que sur ceux qui résultent de liens personnels, professionnels ou financiers. [...]

II. - Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées conformément aux dispositions du III de l'article 5 du présent code.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

Il ne peut accepter une mission de contrôle légal ou la poursuivre que s'il est en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal ne sont pas affectés. »

29. Ainsi, avant l'entrée en vigueur de la loi du 22 mai 2019, le commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité n'étant pas une entité d'intérêt public ne pouvait lui fournir, quelles que soient les circonstances, une prestation de conseil ne relevant pas des diligences directement liées à sa mission de certification des comptes, et notamment une prestation de conseil en matière juridique, financière ou fiscale.

30. Depuis l'entrée en vigueur de cette loi et du décret du 21 mars 2020, la fourniture d'une telle prestation n'est plus interdite, sous réserve qu'elle ne relève pas du monopole d'une autre profession et qu'elle ne méconnaisse pas la réglementation relative aux consultations juridiques et à la rédaction d'actes, et à la condition que le commissaire aux comptes ait mis en œuvre les mesures de sauvegarde permettant, le cas échéant, d'écartier tout risque que son indépendance soit affectée par l'acceptation et la réalisation de ladite prestation.

31. En application du principe de la rétroactivité de la loi répressive plus douce, il ne peut donc plus être reproché à un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article 10, ancien, du code de déontologie, la seule fourniture d'une prestation visée par cet article à une entité dont il certifiait les comptes, ce comportement ne constituant plus, en lui-même, une faute disciplinaire.

32. La fourniture d'une telle prestation est en revanche susceptible d'avoir placé le commissaire aux comptes dans une situation portant atteinte à son indépendance. Dans ce cas, il peut lui être reproché de s'être placé dans cette situation sans avoir pris les mesures de sauvegarde permettant d'écarter tout risque que son indépendance soit affectée par l'acceptation et la réalisation de ladite prestation, et ce en méconnaissance des dispositions des articles L. 822-10, 1^o, du code de commerce et 5, 6, 11 et 12, anciens, du code de déontologie, ce comportement constituant toujours une faute disciplinaire en application des dispositions du premier de ces textes, demeuré inchangé, et des dispositions des articles L. 822-11, III, du code de commerce et 5 et 19 du code de déontologie, dans leur rédaction en vigueur à ce jour.

33. La caractérisation d'une telle faute impose toutefois d'établir, non pas que la prestation fournie relevait des dispositions de l'article 10, ancien, du code de déontologie, mais qu'en fournissant cette prestation, le commissaire aux comptes s'est placé dans une situation portant atteinte à son indépendance sans qu'il n'ait pris aucune mesure permettant de l'éviter.

Sur la régularité de la procédure

34. L'article L. 824-8, alinéa 1^{er}, du code de commerce dispose :
« A l'issue de l'enquête et après avoir entendu la personne intéressée, le rapporteur général établit un rapport d'enquête qu'il adresse au Haut conseil. Lorsque les faits justifient l'engagement d'une procédure de sanction, le Haut conseil délibérant hors la présence des membres de la formation restreinte arrête les griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne intéressée. La notification expose les faits passibles de sanction. Elle est accompagnée des principaux éléments susceptibles de fonder les griefs. La personne intéressée peut consulter le dossier et présenter ses observations. Elle peut se faire assister par un conseil de son choix à toutes les étapes de la procédure. Le rapporteur général établit un rapport final qu'il adresse à la formation restreinte avec les observations de la personne intéressée. »

35. Il résulte de ce texte que le rapporteur général doit procéder avant l'établissement du rapport d'enquête à l'audition de la personne mise en cause, afin de permettre à celle-ci de s'expliquer sur les faits susceptibles de lui être reprochés, et qu'il doit ensuite indiquer dans la lettre de notification des griefs les principaux éléments de droit et de fait permettant de fonder ceux-ci, afin de mettre la personne mise en cause en mesure de présenter utilement sa défense.

36. En l'espèce, il est reproché à M. Sardet de s'être trouvé, en conseillant, entre juillet 2015 et octobre 2016, la société FTL dans le cadre des négociations ayant porté sur les modalités financières, juridiques et fiscales de l'acquisition de la société Som'Baker et sur le complément de prix de cette acquisition, alors qu'il était le commissaire aux comptes signataire des rapports de certification des comptes de la société Agripole et de ses

principales filiales, dont la société FTL, dans une situation compromettant son indépendance sans avoir mis en œuvre des mesures de sauvegarde appropriées.

37. Cependant, en premier lieu, comme il le fait valoir dans son mémoire aux fins d'annulation de la procédure, M. Sardet n'a pas été invité à s'expliquer au cours de son audition du 29 juillet 2021, pas plus qu'aux termes du questionnaire qui lui a été adressé le 11 octobre suivant, sur l'atteinte à son indépendance qui aurait résulté de la fourniture des prestations en cause ou sur les mesures de sauvegarde qu'il aurait mises en œuvre, le cas échéant, pour prévenir une telle atteinte.

38. En deuxième lieu, ni la lettre de notification du grief ni, au demeurant, le rapport final n'exposent en quoi la fourniture de ces prestations aurait placé M. Sardet dans une situation portant atteinte à son indépendance, en particulier dans l'exercice de sa mission de certification des comptes des sociétés du groupe Agripole.

39. Enfin, s'agissant des textes susceptibles de fonder le grief et applicables à l'époque des faits, la lettre de notification se borne à se référer à l'article L. 822-11, II puis III, du code de commerce et à l'article 10 du code de déontologie, sans mentionner les textes, précédemment cités, dont résultait alors l'interdiction pour un commissaire aux comptes de se placer dans une situation portant atteinte à son indépendance.

40. Il résulte de l'ensemble de ces éléments que M. Sardet n'a pas été mis en mesure, d'abord, de s'expliquer avant l'établissement du rapport d'enquête sur les faits qui lui sont reprochés et, ensuite, de présenter utilement sa défense sur le grief qui lui a été notifié.

41. M. Sardet sera en conséquence mis hors de cause, sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres moyens de procédure ou sur la demande de sursis à statuer.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Met hors de cause M. Pierre Sardet ;

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 février 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.