

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

Dossier n° *FR 2022-10 S*
Décision du 25 mai 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 9 mars 2023 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

- Mme Catherine Messin,
née le [REDACTED],
demeurant [REDACTED],
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 66003341,
comparante en personne, assistée de Me Arnaud Péricard,

- M. Jacky Roy,
né le [REDACTED],
demeurant [REDACTED],
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 66004221,
comparant en personne, assisté de Me André-François Bouvier-Ferrenti,

- la société Cabinet Messin,
société par actions simplifiée (RCS Paris 381 205 418),
ayant son siège au 72, rue de Monceau à Paris 8^{ème} (75008),
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 66006395,
représentée par sa présidente, Mme Messin, et assistée de Me Péricard,

- la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca,
société par actions simplifiée (RCS Paris 377 856 141),
ayant son siège au 98, rue de Miromesnil à Paris 8^{ème} (75008),
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 66066312,
représentée par sa présidente, Mme Messin, et assistée de Me Péricard.

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, représenté par M. Mourre, directeur des enquêtes, muni d'un pouvoir,
- Mme Messin, à titre personnel et en qualité de représentante légale des sociétés Cabinet Messin et Fiduciaire Co.ge.fi.ca, et M. Roy, ainsi que leurs conseils, qui ont eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 11 mai 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 25 mai 2023, date à laquelle la décision suivante a été rendue par mise à disposition au secrétariat de la formation restreinte.

Faits et procédure

1. Mme Messin est inscrite sur la liste des commissaires aux comptes depuis 1990. Elle exerce une activité de commissaire aux comptes pour le compte de la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, ainsi qu'en nom propre. En 2020, elle était signataire de 66 mandats non EIP, représentant 1 861 heures d'audit et [REDACTED] € d'honoraires, dont 63 mandats en nom propre et 3 au nom de la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca.

2. M. Roy est inscrit sur la liste des commissaires aux comptes depuis 1994. En 2020, il était signataire, au nom de la société Cabinet Messin, de 50 mandats non EIP, représentant 2 150 heures d'audit et [REDACTED] € d'honoraires.

3. La société Cabinet Messin, que Mme Messin préside, est inscrite sur la liste des commissaires aux comptes depuis 1992. Cette société détenait en 2020 les 50 mandats, précédemment évoqués, dont M. Roy était signataire, et son chiffre d'affaires s'est élevé en 2021 à [REDACTED] €, l'activité d'expertise comptable en représentant 60 % et celle de commissariat aux comptes 40 %.

4. La société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, que Mme Messin préside également, est inscrite sur la liste des commissaires aux comptes depuis 1991. Cette société détenait en 2020 les 3 mandats, précédemment évoqués, dont Mme Messin était signataire, représentant 383 heures d'audit et [REDACTED] € d'honoraires, et son chiffre d'affaires s'est élevé en 2021 à [REDACTED] €, l'activité expertise comptable en représentant 80 % et celle de commissariat aux comptes 20 %.

5. Depuis 2007, la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Mme Messin sont les commissaires aux comptes, titulaire et signataire, de l'association Fédération internationale de tir aux armes sportives de chasse (la FITASC), pour des honoraires annuels moyens de [REDACTED] €.

6. Entre 2007 et novembre 2021, la société Cabinet Messin a réalisé, en tant qu'expert-comptable, une mission de présentation des comptes de la FITASC, comprenant la

participation à l'établissement des comptes annuels et l'établissement des bulletins de paie et des déclarations aux organismes sociaux.

7. Par ailleurs, entre 1999 et novembre 2021, les sociétés Cabinet Messin et Fiduciaire Co.ge.fi.ca ont été co-commissaires aux comptes titulaires de la société Petites Affiches, devenue Montesquieu Participations en 2019, les commissaires aux comptes signataires étant respectivement M. Roy et Mme Messin. La société Cabinet Messin a perçu [REDACTED] € d'honoraires au titre de la certification des comptes de l'exercice 2018 et [REDACTED] € au titre de la certification des comptes de l'exercice 2019 et la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca a perçu [REDACTED] € au titre de la certification des comptes de chacun des exercices 2018 et 2019.

8. Le rapport définitif de contrôle de l'unité de contrôle Cabinet Messin établi le 10 juillet 2020 au titre du programme 2019 a conclu à l'existence de deux situations de nature à porter atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes résultant, d'une part, des liens existant entre le commissaire aux comptes et l'expert-comptable de la FITASC et, d'autre part, des liens existant entre les deux co-commissaires aux comptes de la société Petites Affiches. Ce rapport concluait par ailleurs à l'émission d'une opinion erronée sur les comptes consolidés de cette société de l'exercice 2018.

9. Le 18 janvier 2021, la présidente du Haut conseil a saisi le rapporteur général des faits constatés à l'occasion de ce contrôle, qu'elle estimait susceptibles de caractériser des manquements imputables aux sociétés Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Cabinet Messin, à Mme Messin et à M. Roy.

10. Le 19 janvier 2021, le rapporteur général a ouvert une enquête concernant l'unité de contrôle Cabinet Messin, composée de ces quatre commissaires aux comptes, personnes morales et personnes physiques, et « portant sur le respect de ses obligations légales et réglementaires régissant l'activité du commissariat aux comptes ».

11. A l'issue de cette enquête, par une décision du 21 avril 2022, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de Mme Messin, de M. Roy et des sociétés Cabinet Messin et Fiduciaire Co.ge.fi.ca et a arrêté les griefs suivants :

« - il est reproché à Mme Messin et à la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca (société dont Mme Messin est la présidente et détient 99% du capital), prises en leurs qualités respectives de commissaire aux comptes signataire et commissaire aux comptes titulaire du mandat de l'association Fédération Internationale de Tirs aux Armes Sportives et de Chasse (FITASC), de s'être placées, entre 2015 et 2021, en violation des art. L. 822-10 1° c. com. et 4 à 6 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits, dans une situation susceptible de compromettre leur indépendance à l'égard de cette association, ou pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de leur mission, en certifiant les comptes de FITASC, dans la mesure où la société Cabinet Messin (société dont Mme Messin est également la présidente et détient 50,66% du capital : 1,33% directement et 49,33% indirectement via la société Cabinet RM Expertise, dont elle détient 50 % des parts) a contribué à établir lesdits comptes, en tant qu'expert-comptable de FITASC ;

- il est reproché à la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca et à la société Cabinet Messin, en leurs qualités de co-commissaires aux comptes titulaires et à Mme Messin et à M. Roy, en leurs

qualités de co-commissaires aux comptes signataires des rapports sur les comptes de la société anonyme Montesquieu Participations, immatriculée sous le numéro RCS 592 090 290 :

- d'avoir manqué, entre 2015 et 2021, à leurs obligations résultant des dispositions de l'art. 17 du code de déontologie puis à partir du 25 mars 2020, à l'art. 24 de ce code, qui exigent, s'agissant de l'exercice de la mission de contrôle légal par plusieurs commissaires aux comptes, que ces commissaires aux comptes appartiennent à des structures d'exercice professionnel distinctes, c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas au même réseau étant rappelé qu'en l'espèce: (i) les sociétés Cabinet Messin et Fiduciaire Co.ge.fi.ca, co-commissaires aux comptes titulaires, étaient présidées par la même personne, Mme Messin, et entretenaient, également entre elles un lien capitalistique indirect, Mme Messin détenant directement ou indirectement la majorité de leur capital social, (ii) Mme Messin et M. Roy, co-commissaires signataires, entretenaient des liens capitalistiques et financiers, en leur qualité de co-associés directs ou indirects des sociétés Cabinet R.M. Expertise et Cabinet Messin

- d'avoir manqué, dans le cadre de leurs missions légales de certification des comptes consolidés 2018 et 2019 de la société Montesquieu Participations, à leurs obligations professionnelles, prévues par le code de commerce aux art. L. 823-9 al. 2nd, L. 823-10 al. 1^{er}, L. 821-13 §I, A. 823-26 §8 et §9 ou §12 (NEP 700) et A. 823-8 §26 (NEP 330), en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation, alors que ces comptes contenaient des anomalies significatives non corrigées, liées à l'absence en annexe des informations suivantes sur des comptes très significatifs, en violation des dispositions des art. L. 123-13 al. 4, L. 123-14 al. 1 et 2, L. 123-15 al.1, L. 233-20 al. 3, L. 233-21 et R. 233-14 c.com et des §420, §424 à §426 du règl. CRC 99-02 applicables à l'époque des faits et qui ont été reprises dans le règl. ANC 2020-01 applicable à partir du 1^{er} janv. 2021, relatives à l'obligation pour les comptes de comporter toute information de caractère significatif permettant à leurs utilisateurs de porter une appréciation sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation :

- en 2018 et 2019, absence de détail et d'explication des postes comptables très significatifs suivants du bilan et du compte de résultat et de leurs variations : actifs immobilisés, stocks, créances, titres de placement, provisions, emprunts et dettes financières, amortissements et dépréciation, charges et produits financiers, charges et produits exceptionnels et impôt sur les bénéfices ;

- en 2018, absence de tableau de variation des capitaux propres, et, pour l'exercice 2019, absence d'une partie du tableau de variation des capitaux propres (i.e. mouvements de 2018) ;

- en 2018, absence de tableau de financement par l'analyse des flux de trésorerie ;

- en 2018 et 2019, absence d'informations sectorielles ;

- d'avoir manqué au principe de répartition équilibrée des travaux entre co-commissaires aux comptes, en violation des dispositions de l'art. L. 823-15 c. com, du §7 de l'art. A. 823-3 c. com. (NEP 100) et de l'Avis 2012-01 du Haut conseil du commissariat aux comptes, étant rappelé que, s'agissant du déséquilibre de la

répartition des travaux, (i) la société Cabinet Messin a audité les comptes annuels 2018 et 2019 de Montesquieu Participations, à l'exception des comptes de personnel en 2019, mais n'a pas audité les comptes consolidés en 2018 et 2019, à l'exception de la variation des capitaux propres en 2019, (ii) la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca a audité les comptes consolidés en 2018 et 2019 de Montesquieu Participations, à l'exception de la variation des capitaux propres en 2019, mais n'a pas audité les comptes annuels 2018 et 2019, à l'exception des comptes de personnel en 2019.

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 c. com. dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016, puis de l'article L. 824-1 I 1° c. com., passibles des sanctions énumérées à l'art. L. 822-8 c. com. dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016 et à l'art. L. 824-2 c. com. pour la partie des manquements ayant perduré après le 17 juin 2016. »

12. Ces griefs ont été notifiés à Mme Messin, à M. Roy et aux sociétés Cabinet Messin et Fiduciaire Co.ge.fi.ca par des lettres recommandées avec accusé de réception du 27 septembre 2022.

13. Le 5 octobre 2022, le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête, puis lui a adressé son rapport final le 4 janvier 2023.

14. Les personnes poursuivies ont été convoquées pour la séance du 9 février 2023 par des lettres recommandées avec accusé de réception du 26 janvier 2023.

15. 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 Paris a indiqué que, les textes ne lui permettant pas d'accéder aux éléments du dossier, il lui était impossible de se faire une opinion et de présenter des observations devant la formation restreinte.

16. Le 28 février 2023, Me Bouvier-Ferrenti a adressé à la formation restreinte un mémoire dans l'intérêt de M. Roy.

17. Le 1^{er} mars 2023, Me Péricard a adressé à la formation restreinte un mémoire dans l'intérêt des sociétés Cabinet Messin et Fiduciaire Co.ge.fi.ca et de Mme Messin.

18. Lors de la séance du 9 mars 2023, le rapporteur général a demandé que soient prononcées les sanctions suivantes :

- à l'encontre de la société Cabinet Messin, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant deux ans, assortie du sursis dans sa totalité, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 80 000 €,
- à l'encontre de la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant deux ans, assortie du sursis dans sa totalité, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 20 000 €,
- à l'encontre de Mme Messin, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant deux ans, assortie du sursis dans sa totalité ;
- à l'encontre de M. Roy, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant deux ans, assortie du sursis dans sa totalité.

Motifs de la décision

19. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 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 ; [...] ».

20. 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. »

Sur le grief relatif à la certification des comptes de la FITASC

21. L'article L. 822-10 du code de commerce dispose :

« Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :

1° Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ; [...]. »

22. Dans leur rédaction issue du décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 et demeurée inchangée lors de la codification opérée par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, les articles 4 à 6 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes disposent :

- article 4 :

« Impartialité

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. »

- article 5 :

« Indépendance

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. »

- article 6 :

« Conflit d'intérêts

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. »

23. Le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 a laissé inchangé l'article 4 et a modifié l'article 5 en ces termes :

« Indépendance et prévention des conflits d'intérêts.

I. – Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Cette exigence s'applique durant l'exercice contrôlé, la réalisation des travaux de contrôle des comptes et jusqu'à la date d'émission de son rapport. Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission de certification des comptes est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au précédent alinéa.

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'intérêts, risque d'autorévision ou influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels.

III. – Le commissaire aux comptes veille à ce que son indépendance ne soit pas compromise par un conflit d'intérêts, une relation d'affaires ou une relation directe ou indirecte, existante ou potentielle, entre ses associés, salariés ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur la mission de certification, ainsi que les membres de son réseau, d'une part, et la personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes d'autre part.

IV. – 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. »

24. Le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 a amendé l'article 4 uniquement pour remplacer les termes « Dans l'exercice de ses missions » par « Dans l'exercice de son activité professionnel », et a modifié l'article 5 en ces termes :

« 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. »

25. Si l'indépendance exigée du commissaire aux comptes aux termes de l'article L. 822-10 du code de commerce et de l'article 5 du code de déontologie, dans ses versions successives, ne s'apprécie, comme le soutiennent à juste titre Mme Messin et la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, qu'à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes, il résulte cependant des versions successives des articles 4, 5 et 6 de ce code de déontologie, lui-même institué en application de l'article L. 822-16 du code de commerce, que le commissaire aux comptes doit veiller à ne pas se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, en particulier dans une situation de conflit d'intérêts résultant de liens qu'il entretiendrait avec une personne ayant réalisé une mission ou une prestation sur le résultat de laquelle il serait conduit à se prononcer ou à porter une appréciation.

26. En l'espèce, il ressort des éléments de la procédure que, depuis 2007, la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Mme Messin sont les commissaires aux comptes, respectivement titulaire et signataire, du mandat de certification des comptes de l'association FITASC.

27. Par ailleurs, de 2007 à novembre 2021, la société Cabinet Messin, représentée par M. Roy, a effectué, en tant qu'expert-comptable, une mission de présentation des comptes de la FITASC comprenant notamment la participation à l'établissement des comptes annuels.

28. Or le capital de la société Cabinet Messin est détenu à hauteur de 98,66 % par la société R.M. Expertise, dont le capital est lui-même détenu à parts égales par Mme Messin et M. Roy, à hauteur de 1,33 % par Mme Messin et à hauteur de 0,01 % par M. Roy.

29. Mme Messin détient donc, directement ou indirectement, 50,66 % du capital de la société Cabinet Messin, qu'elle préside. Elle détient par ailleurs 99 % du capital de la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, qu'elle préside également.

30. Mme Messin, en qualité de commissaire aux comptes signataire des rapports de certification des comptes de la FITASC, était donc conduite à porter une appréciation sur la régularité et la sincérité de ces comptes que la société Cabinet Messin, qu'elle présidait et dont elle détenait, directement ou indirectement, la majorité du capital, avait contribué à établir. Au surplus, cette mission d'expertise comptable était réalisée, pour le compte de la société Cabinet Messin, par M. Roy, co-associé de Mme Messin au sein de la société R M Expertise. Mme Messin, en exerçant cette mission de certification des comptes de la

FITASC, s'est donc placée dans une situation de conflit d'intérêts portant atteinte, au moins en apparence, à l'indépendance exigée du commissaire aux comptes aux termes des dispositions précitées.

31. S'agissant de la société Co.ge.fi.ca, en premier lieu, la situation de conflit d'intérêts dans laquelle se trouvait Mme Messin, qui signait les rapports de certification en son nom, portait également atteinte, au moins en apparence, à son indépendance. En second lieu, quand bien même Mme Messin n'aurait pas été la signataire de ces rapports, la société Co.ge.fi.ca était conduite, en tant que titulaire du mandat de certification des comptes de la FITASC, à porter une appréciation sur la régularité et la sincérité de comptes de cette association que la société Cabinet Messin, qui était présidée et dont le capital était majoritairement détenu, directement ou indirectement, par sa propre présidente et actionnaire majoritaire, avait contribué à établir, de sorte qu'elle se trouvait, à ce titre encore, en situation de conflit d'intérêts.

32. Mme Messin et la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca ne peuvent utilement soutenir qu'elles auraient, en réalité, exercé leur mission en toute indépendance à l'égard de M. Roy, une telle affirmation, au demeurant indémontrable, étant inopérante s'agissant de l'atteinte portée en apparence à l'indépendance qui était exigée de leur part.

33. Par ailleurs, le fait que la tenue de la comptabilité et du fichier des immobilisations ait incombé à l'association, tandis que la société Cabinet Messin n'intervenait que pour la formalisation du bilan et du compte de résultat sur la base des balances comptables définitives fournies par l'association, outre l'établissement des bulletins de paie et des déclarations aux organismes sociaux, n'apparaît pas de nature à écarter toute influence de cette situation de conflit d'intérêts sur l'opinion émise par les commissaires aux comptes.

34. Enfin, le fait que le contrôle périodique réalisé en 2013 n'ait pas relevé cette situation d'atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes, comme le fait que la société Cabinet Messin ait mis un terme à sa mission de présentation des comptes de l'association le 29 novembre 2021, soit quelques semaines après l'audit par le rapporteur général de Mme Messin, sont sans incidence sur la caractérisation du manquement reproché à cette dernière et à la société Co.ge.fi.ca.

35. Dès lors, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, sous réserve toutefois de la suppression du visa de l'article L. 822-10, 1^o, du code de commerce, Mme Messin, en tant que commissaire aux comptes signataire des rapports de certification des comptes de la FITASC, s'est placée entre 2015 et 2021, en méconnaissance des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie, dans leur version en vigueur du 28 mars 2007 au 1^{er} juin 2017, puis des articles 4 et 5 de ce code dans leurs versions successivement en vigueur à compter de cette date, dans une situation de conflit d'intérêts pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, dès lors que la société Cabinet Messin, que Mme Messin présidait et dont elle détenait, directement ou indirectement, la majorité du capital, avait contribué à établir ces comptes.

36. De la même manière, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, en tant que commissaire aux comptes titulaire du mandat de certification des comptes de la FITASC, s'est placée, entre 2015 et 2021, en méconnaissance des mêmes dispositions, dans une situation pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, dès lors, d'une part, que la

commissaire aux comptes qui signait les rapports de certification en son nom se trouvait dans une situation de conflit d'intérêts et, d'autre part, que la société Cabinet Messin, qui était présidée et dont le capital était majoritairement détenu, directement ou indirectement, par sa propre présidente et actionnaire majoritaire, avait contribué à établir ces comptes.

37. Il n'apparaît pas, en revanche, que les liens existant entre la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Mme Messin, d'une part, et la société Cabinet Messin, expert-comptable de la FITASC, d'autre part, aient été de nature, à eux seuls, à porter atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes à l'égard de l'entité contrôlée. Cet élément de grief ne sera donc pas retenu à l'encontre la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca et de Mme Messin.

Sur les griefs relatifs à la certification des comptes de la société Petites Affiches, devenue Montesquieu Participations

Sur le manquement à l'obligation, pour les co-commissaires aux comptes, d'appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes

38. L'article 17 du code de déontologie, renuméroté à l'article 24 par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, dispose en son alinéa 1, dont la rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007 est demeurée inchangée :

*« Exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes
Lorsque les comptes d'une personne ou d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes, c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau. [...] »*

39. Ce texte, qui vise les commissaires aux comptes, sans restriction, s'applique nécessairement, lorsque la mission de certification des comptes a été confiée à une personne morale, tant à celle-ci, en qualité de titulaire du mandat, qu'à la personne physique signataire.

40. En outre, en ce qu'elle tend à garantir, en réalité comme en apparence, l'indépendance des co-commissaires aux comptes, dans leurs rapports entre eux, l'interdiction édictée par ce texte doit s'entendre comme visant les liens capitalistiques indirects résultant de la détention, par une même personne physique ou morale, le cas échéant par l'intermédiaire d'autres personnes morales, de tout ou partie du capital de sociétés de commissariat aux comptes désignées comme co-commissaires aux comptes pour certifier les comptes d'une même personne ou entité.

41. Enfin, la qualité d'associés au sein d'une même société caractérise également l'existence d'un lien capitalistique entre commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, au sens de ce texte.

42. En l'espèce, de 1999 à novembre 2021, la société Petites Affiches, devenue Montesquieu Participations, a eu comme co-commissaires aux comptes titulaires les sociétés Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Cabinet Messin, représentées respectivement par Mme Messin et M. Roy en tant que commissaires aux comptes signataires.

43. Or, en premier lieu, les deux personnes morales titulaires de ces mandats de co-commissariat aux comptes, les sociétés Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Cabinet Messin, étaient présidées par la même personne, Mme Messin.

44. En second lieu, Mme Messin, signataire du mandat dont la société Co.ge.fi.ca était titulaire, entretenait un lien capitalistique, au sens du texte précité, avec la société Cabinet Messin, dès lors qu'elle détenait, directement ou indirectement, 50,66 % de son capital. Par ailleurs, Mme Messin détenant également, directement, 99 % du capital de la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, il résulte de ces participations de Mme Messin au capital des deux sociétés Cabinet Messin et Fiduciaire Co.ge.fi.ca que ces dernières entretenaient également, entre elles, un lien capitalistique au sens de ce texte. Enfin, Mme Messin et M. Roy entretenaient eux-mêmes un lien capitalistique, toujours au sens de ce texte, dès lors qu'ils étaient associés, à la fois, au sein de la société R M Expertise, elle-même associée de la société Cabinet Messin, et, directement, au sein de cette dernière.

45. Les sociétés Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Cabinet Messin, au sein desquelles exerçaient respectivement Mme Messin et M. Roy, ne constituaient donc pas des structures d'exercice distinctes, au sens de l'article 17, devenu 24, du code de déontologie, peu important que, comme le soutiennent les personnes poursuivies, les directions techniques des sociétés Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Cabinet Messin aient été distinctes, de même que leurs clientèles, que ces sociétés n'aient pas partagé de revenus, qu'elles n'aient pas de signes distinctifs communs et qu'elles n'aient pas communiqué auprès de leurs clients sous une dénomination commune.

46. Par ailleurs, si les personnes poursuivies font valoir qu'à la date d'acceptation des mandats de co-commissariat aux comptes en cause, ni le code d'éthique professionnelle ni la norme d'exercice n° 2107, édités par la Compagnie nationale, ni, plus généralement, aucune disposition législative ou réglementaire, ne prévoyaient de restriction particulière à l'acceptation d'une mission de co-commissariat par des commissaires aux comptes entretenant des liens entre eux, de sorte qu'il pourrait seulement leur être reproché de n'avoir pas prêté suffisamment attention à l'évolution des textes applicables, sans que cette situation n'ait toutefois été dissimulée à leurs autorités de contrôle ou qu'il en soit résulté l'émission d'une opinion erronée ou insuffisamment étayée sur les comptes de l'entité, ces éléments, qui pourront être pris en considération pour apprécier la gravité de leur comportement, de même que la démission de la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca de ce mandat de co-commissaire aux comptes à la suite de son audition par le rapporteur général, sont sans incidence, en revanche, sur la caractérisation du manquement qui leur est reproché.

47. Il se déduit de l'ensemble de ce qui précède que, comme il le leur est reproché aux termes du grief qui leur a été notifié, en exerçant, de 2015 à 2021, la mission de certification des comptes de la société Petites Affiches, devenue Montesquieu Participations, en tant que co-commissaires aux comptes, respectivement titulaires et signataires, la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Mme Messin, d'une part, et la société Cabinet Messin et M. Roy, d'autre part, ont méconnu l'interdiction édictée par l'article 17, devenu 24, du code de déontologie.

Sur le manquement à l'obligation, pour les co-commissaires aux comptes, de répartir les travaux entre eux de manière équilibrée

48. L'article L. 823-15 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, laissée inchangée en substance par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016, dispose que lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes et qu'une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission.

49. La NEP 100, prise pour l'application de ce texte et qui figure désormais à l'article A. 823-3 du code de commerce, dispose en son point 7, dans sa rédaction issue d'un arrêté du 10 avril 2007 et demeurée inchangée depuis :

« 7. La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :

- quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et

- qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit. »

50. Dès lors que ces textes n'opèrent pas de distinction quant aux comptes soumis à l'examen contradictoire des co-commissaires aux comptes, lorsque ceux-ci sont chargés de certifier les comptes annuels et les comptes consolidés d'une entité, ils sont tenus de mettre en œuvre une répartition équilibrée de leurs travaux, séparément, tant pour l'audit des premiers que pour l'audit des seconds.

51. Enfin, si le respect des prescriptions relatives à la répartition des travaux n'est pas de nature à garantir, en tout état de cause, le caractère contradictoire de l'examen attendu des co-commissaires aux comptes lorsque ceux-ci n'appartiennent pas à des structures d'exercice distinctes, il n'en demeure pas moins que, dès lors qu'ils acceptent une mission de certification de comptes dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes, les commissaires aux comptes sont tenus de respecter l'obligation qui leur est faite de répartir les travaux, entre eux, de manière équilibrée.

52. En l'espèce, il résulte des lettres de mission émises par les co-commissaires aux comptes le 1^{er} février 2019 pour l'exercice 2018 et les 3 et 10 février 2020 pour l'exercice 2019 et de la proposition de répartition de travaux établie pour les comptes de l'exercice 2019, ainsi que des dossiers de travail confirmant que les travaux ont été exécutés conformément aux prévisions de ces documents, que :

- s'agissant de l'exercice 2018, les comptes annuels ont été audités exclusivement par la société Cabinet Messin et les comptes consolidés exclusivement par la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, sans documenter de revue croisée ;

- s'agissant de l'exercice 2019, les comptes annuels ont été audités exclusivement par la société Cabinet Messin, à l'exception des seuls comptes de personnel, audités par la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, et que les comptes consolidés ont été audités exclusivement par cette dernière, à l'exception du retraitement de la variation des capitaux propres, effectué par la société Cabinet Messin, étant observé que la revue croisée réalisée par chacun des

commissaires aux comptes s'est limitée à la documentation de certains papiers de travail, sans réelle analyse critique des travaux réalisés par l'autre commissaire aux comptes.

53. Dans leurs mémoires, les personnes poursuivies ne contestent pas que la répartition de leurs travaux méconnaissait les dispositions précitées. Elles font cependant valoir, à nouveau, que la NEP 100 n'a été publiée que postérieurement à l'acceptation des mandats, en 1999, de sorte qu'il ne pourrait leur être reproché de n'avoir pas prêté suffisamment attention à l'évolution des textes applicables. Elles ajoutent que le rapport définitif émis à l'issue du contrôle périodique de l'exercice 2019 souligne que l'inobservation de la NEP 100 a été sans incidence sur les opinions émises, au regard de l'importance des travaux documentés sur les cycles contrôlés. Elles indiquent enfin qu'elles ont pris en compte les remarques des contrôleurs pour l'audit des comptes de l'exercice 2020.

54. De la même manière que cela a été indiqué au point 46, ces éléments pourront être pris en considération pour apprécier la gravité du comportement des personnes poursuivies mais sont sans incidence, en revanche, sur la caractérisation du manquement retenu à leur encontre.

55. Il sera néanmoins observé qu'au-delà de la publication de la NEP 100, en 2007, les personnes poursuivies n'ont pas plus prêté attention à la codification de cette NEP, en 2009, ni à la publication de l'avis n° 2012-01 rendu le 9 février 2012 par le Haut conseil sur la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes. Si la méconnaissance des préconisations de cet avis n'est pas de nature à caractériser une faute disciplinaire, de sorte que ce texte ne peut être retenu pour fonder des poursuites, il n'en demeure pas moins que sa publication était de nature à alerter les co-commissaires aux comptes sur la nécessité de mettre en œuvre une répartition équilibrée de leurs travaux.

56. Il résulte de l'ensemble de ces éléments que, comme il le leur est reproché aux termes du grief qui leur a été notifié, la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Mme Messin, d'une part, et la société Cabinet Messin et M. Roy, d'autre part, en tant que co-commissaires aux comptes, respectivement titulaires et signataires, en charge de la certification des comptes annuels et consolidés de la société Petites Affiches, devenue Montesquieu Participations, ont manqué à leur obligation de répartir entre eux, de manière équilibrée, les travaux nécessaires à la réalisation de l'audit de ces comptes pour les exercices 2018 et 2019, en méconnaissance des dispositions, précitées, de l'article L. 823-15 du code de commerce et de la NEP 100.

Sur la certification de comptes contenant des anomalies significatives non corrigées

57. L'article L. 823-9, alinéa 2, du code de commerce, dans sa rédaction codifiée par l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 et demeurée inchangée depuis, dispose :

« Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation. »

58. L'article L. 823-10, alinéa 1, de ce code, dans sa rédaction codifiée par la même ordonnance et demeurée également inchangée depuis, dispose :

« Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur. »

59. Il résulte par ailleurs de l'article L. 821-13 de ce code, dans ses rédactions issues de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 puis de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, qu'en l'absence de norme internationale d'audit adoptée par la Commission européenne, les commissaires aux comptes se conforment aux normes d'exercice professionnel homologuées par le garde des sceaux.

60. La NEP 700, relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, qui figure à l'article A. 823-26 du même code, dispose en son point 8, dans sa rédaction issue d'un arrêté du 26 mai 2017 et demeurée inchangée depuis :

« [...] 8. 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. »

61. La NEP 330, relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques, qui figure à l'article A. 823-8 du même code, dispose en son point 26, dans sa rédaction issue d'un arrêté du 14 janvier 2009 et demeurée inchangée depuis, dispose :

« [...] 26. 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. 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. »

62. Il résulte en outre des articles L. 123-13, alinéa 4, L. 123-14, alinéas 1 et 2, et L. 123-15, alinéa 1, du code de commerce, dans leur rédaction codifiée par l'ordonnance n° 2000-912 du 18 septembre 2000 et demeurée inchangée depuis, que :

- l'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat ;
- les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et, lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner cette image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe ;
- le bilan, le compte de résultat et l'annexe doivent comprendre autant de rubriques et de postes qu'il est nécessaire pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise, et chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

63. Les articles L. 233-20, alinéa 3, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009, L. 233-21, dans sa rédaction codifiée par l'ordonnance du 18 septembre 2000, et R. 233-14, dans sa rédaction issue du décret n° 2015-903 du 23 juillet 2015, de ce code disposent ensuite que :

- les comptes consolidés sont établis et publiés selon des modalités fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables et ce règlement détermine notamment les mentions à inclure dans l'annexe ;
- les comptes consolidés doivent être réguliers et sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation et il est fait application, le cas échéant, des dispositions prévues aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 123-14 ;
- outre les informations prévues par les articles L. 233-19, L. 233-23, L. 233-25 et par l'article R. 233-8, l'annexe comporte toutes les informations d'importance significative permettant aux lecteurs d'avoir une juste appréciation du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

64. A la date des faits reprochés aux personnes poursuivies, le règlement auquel renvoyait l'article L. 233-20, alinéa 3, du code de commerce était le règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques, lequel prévoyait notamment, en son paragraphe 420 :

« L'annexe doit comporter toute information de caractère significatif permettant aux utilisateurs des comptes consolidés de porter une appréciation sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation. L'information porte au minimum sur l'exercice écoulé et sur le précédent.

La liste des informations recensées ci-après, dont l'ordre est indicatif, ne doit en aucun cas être considérée comme limitative. En revanche, celles qui ne présentent pas un caractère significatif ne sont pas à fournir. »

65. En l'espèce, l'annexe des comptes consolidés de la société Petites Affiches, devenue Montesquieu Participations, ne comportait pas :

- pour l'exercice 2018 et 2019, les explications prévues par le paragraphe 424 du règlement concernant, s'agissant des postes du bilan, les actifs immobilisés, les stocks, les créances, les titres de placement, les provisions, les impôts sur les bénéfices et les emprunts et dettes financières, et, s'agissant des postes du compte de résultat, les amortissements et dépréciations, les charges et produits financiers et les produits et charges exceptionnels,
- pour l'exercice 2018, le tableau de variation des capitaux propres prévu par ce même paragraphe 424 du règlement et, pour l'exercice 2019, la partie de ce tableau concernant les mouvements de 2018,
- pour les exercices 2018 et 2019, les informations sectorielles prévues par le paragraphe 425 du règlement,
- et pour l'exercice 2018, le tableau de financement par l'analyse des flux de trésorerie prévu par le paragraphe 426 du règlement.

66. Comme le soutiennent dans leurs mémoires en défense M. Roy, Mme Messin et les sociétés Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Cabinet Messin, il n'est pas établi qu'il serait résulté de ces seules omissions affectant les annexes des comptes consolidés des exercices 2018 et 2019 que ceux-ci n'auraient pas été sincères ou n'auraient pas donné une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

67. Cela étant, ces omissions dans les annexes des comptes consolidés, en méconnaissance des prescriptions du règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable, concernant des informations relatives à plusieurs postes significatifs du bilan et du compte de résultat, à la variation des capitaux propres, aux flux de trésorerie et aux secteurs d'activités ou géographiques, constituent, pour chacun de ces exercices, une anomalie significative portant atteinte à la faculté pour les lecteurs de ces comptes de porter une appréciation sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation, de sorte que ces omissions affectaient, sinon la sincérité de ces comptes, à tout le moins leur régularité. Il importe peu, à cet égard, que les informations omises ne soient pas exigées dans les comptes annuels mais uniquement dans les comptes consolidés ou, comme le soutient M. Roy, que les commissaires aux comptes n'aient disposé des annexes que dans un délai très court avant l'émission de leur opinion.

68. En conséquence, comme il le leur est reproché aux termes du grief qui leur a été notifié, la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Mme Messin, d'une part, et la société Cabinet Messin et M. Roy, d'autre part, en tant que co-commissaires aux comptes, respectivement titulaires et signataires, du mandat de certification des comptes de la société Petites Affiches, devenue Montesquieu Participations, ont manqué à leurs obligations prévues par les dispositions précitées, en certifiant que les comptes consolidés des exercices 2018 et 2019 de cette société étaient réguliers, alors que ces comptes comportaient des anomalies significatives résultant de l'absence en annexe des informations mentionnées au point 65 et prescrites par les paragraphes 424 à 426 du règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable.

Sur les sanctions

69. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa version en vigueur du 2 août 2003 au 17 juin 2016, que les sanctions disciplinaires dont sont passibles les commissaires aux comptes sont l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat, et que l'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire peuvent être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus.

70. Il résulte de l'article L. 824-2 de ce code, dans sa version en vigueur depuis le 17 juin 2016, que les commissaires aux comptes sont passibles des mêmes sanctions et qu'ils peuvent également faire l'objet de la publication d'une déclaration indiquant que le rapport présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences du code de commerce, de l'interdiction, pour une durée n'excédant pas 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 et d'une sanction pécuniaire, le cas échéant assortie du sursis, d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 €. L'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 a porté ce montant maximum, dans le cas où la sanction pécuniaire est prononcée pour une violation des dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, au double du montant de l'avantage tiré de l'infraction ou, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer celui-ci, à la somme d'un million d'euros.

71. L'article L. 824-12 du code de commerce, dans sa version également en vigueur depuis le 17 juin 2016, dispose par ailleurs :

« Les sanctions sont 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 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. »

72. 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.

73. Dès lors que les fautes retenues à l'encontre des personnes poursuivies 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 celui prévu au 7° de ce texte.

74. En premier lieu, il est reproché aux personnes poursuivies d'avoir manqué aux règles déontologiques tendant à garantir l'impartialité des commissaires aux comptes dans leur mission de certification des comptes, en méconnaissant l'obligation pour les co-commissaires aux comptes d'appartenir à des structures d'exercice distinctes et, s'agissant de Mme Messin et de la société Co.ge.fi.ca, en certifiant les comptes d'une association en dépit des liens les unissant à l'expert-comptable de celle-ci. Ces fautes disciplinaires, qui ont porté atteinte à un principe fondamental de comportement dont découle la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes, sont donc d'une particulière gravité.

75. Ces manquements se sont par ailleurs inscrits dans la durée, quand bien même la période des faits poursuivis se trouve réduite par l'effet de la prescription. Et s'il est exact que les règles relatives au co-commissariat aux comptes qu'il est reproché aux personnes mises en cause d'avoir méconnues n'ont été édictées que postérieurement à l'acceptation des mandats concernés, elles ont toutefois été publiées dès 2005, pour ce qui concerne celles figurant dans le code de déontologie, et dès 2007, pour ce qui concerne la NEP 100.

76. En deuxième lieu, en certifiant les comptes annuels et consolidés d'une société en tant que co-commissaires aux comptes, sans avoir mis en œuvre une répartition équilibrée de leurs travaux, seule à même de garantir l'examen contradictoire des comptes qui est précisément attendu du recours à plusieurs commissaires aux comptes, et alors que les annexes des comptes consolidés comportaient des anomalies significatives, les personnes

poursuivies ont encore porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

77. Cela étant, il sera néanmoins tenu compte de ce qu'aucun manquement professionnel n'a été antérieurement reproché aux personnes poursuivies, de ce que celles-ci ont répondu aux questions qui leur ont été posées par le rapporteur général pendant l'enquête, ce qui constituait la seule coopération attendue de leur part, de ce que les fautes disciplinaires retenues à leur encontre concernent un seul mandat, s'agissant de M. Roy et de la société Cabinet Messin, et deux mandats seulement, s'agissant de Mme Messin et la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, et de ce que ces commissaires aux comptes ont régularisé les situations relevées par le rapporteur général dans les semaines qui ont suivi leur audition par ce dernier. Il sera également tenu compte du montant relativement modeste des honoraires perçus par les commissaires aux comptes au titre des mandats en cause, soit ■■■■■€ par an au titre du mandat FITASC et ■■■■■€ par an au titre des mandats Montesquieu Participations, anciennement Petites Affiches.

78. Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, ainsi que des éléments communiqués par les personnes poursuivies concernant leur situation financière actuelle, il sera prononcé :

- à l'encontre de la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 10 000 €,
- à l'encontre de la société Cabinet Messin l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 15 000 €,
- à l'encontre de Mme Messin l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée,
- à l'encontre de M. Roy l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant trois mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée.

79. La publication de la présente décision sur le site internet du Haut conseil sous forme non anonyme n'apparaissant pas de nature à causer aux personnes sanctionnées un préjudice grave ou disproportionné, leur demande à l'anonymisation de la décision préalablement à sa publication est rejetée.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que Mme Messin a commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce et, précédemment, de l'article R. 822-32 de ce code, pour s'être placée entre 2015 et 2021, en tant que commissaire aux comptes signataire des rapports de certification des comptes de la FITASC, en méconnaissance des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie, dans leur version en vigueur du 28 mars 2007 au 1^{er} juin 2017, puis des articles 4 et 5 de ce code dans leurs versions successivement en vigueur à compter de cette date, dans une situation de conflit d'intérêts pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ;

Dit que la société Co.ge.fi.ca a commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce et, précédemment, de l'article R. 822-32 de ce code, pour s'être placée entre 2015 et 2021, en tant que commissaire aux comptes titulaire du mandat de certification des comptes de la FITASC, en méconnaissance des mêmes dispositions, dans une situation pouvant être perçue comme de nature à compromettre

l'exercice impartial de sa mission, résultant de ce que cette société, comme la commissaire aux comptes signataire des rapports de certification, se trouvaient dans une situation de conflit d'intérêts ;

Dit que la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Mme Messin, d'une part, et la société Cabinet Messin et M. Roy, d'autre part, ont commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce et, précédemment, de l'article R. 822-32 de ce code, en exerçant de 2015 à 2021, en méconnaissance des dispositions de l'article 17, devenu 24, du code de déontologie, la mission de certification des comptes du groupe Montesquieu Participations en tant que co-commissaires aux comptes, titulaires et signataires, alors qu'ils n'exerçaient pas leur activité au sein de structures d'exercice distinctes ;

Dit que la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca et Mme Messin, d'une part, et la société Cabinet Messin et M. Roy, d'autre part, ont commis des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce :

- en exerçant la mission de certification des comptes des exercices 2018 et 2019 de la société Petites Affiches, devenue Montesquieu Participations, en tant que co-commissaires aux comptes, titulaires et signataires, sans procéder à une répartition équilibrée de leurs travaux, en méconnaissance des dispositions de l'article L. 823-15 du code de commerce et de la NEP 100, figurant à l'article A. 823-3 du code de commerce ;

- en certifiant que les comptes consolidés des exercices 2018 et 2019 de cette société étaient réguliers, alors que ces comptes comportaient des anomalies significatives résultant de l'absence en annexe d'informations relatives à plusieurs postes significatifs du bilan et du compte de résultat, à la variation des capitaux propres, aux flux de trésorerie et aux secteurs d'activités ou géographiques, prescrites par les paragraphes 420 et 424 à 426 du règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable, en méconnaissance des dispositions des articles L. 823-9, alinéa 2, L. 823-10, alinéa 1, L. 821-13 du code de commerce, des NEP 700 et 330, figurant respectivement aux articles A. 823-26 et A. 823-8 de ce code, et des articles L. 123-13, alinéa 4, L. 123-14, alinéas 1 et 2, L. 123-15, alinéa 1, L. 233-20, alinéa 3, L. 233-21 et R. 233-14 de ce code ;

Prononce à l'encontre de la société Fiduciaire Co.ge.fi.ca l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 10 000 € ;

Prononce à l'encontre de la société Cabinet Messin l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 15 000 € ;

Prononce à l'encontre de Mme Messin l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée ;

Prononce à l'encontre de M. Roy l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant trois mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée ;

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 25 mai 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.