

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

*Dossier n° FR 2022-03 S
Décision du 15 décembre 2022*

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

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

et assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 13 octobre 2022 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. [REDACTED],
né le [REDACTED] à [REDACTED],
demeurant [REDACTED] à [REDACTED],
inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro [REDACTED],
comparant en personne, assisté de Me Maxime Delhomme.

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. [REDACTED] et son conseil, M. [REDACTED] ayant eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 1^{er} décembre 2022, 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 15 décembre 2022, date à laquelle la décision suivante a été rendue par mise à disposition au secrétariat de la formation restreinte.

Faits et procédure

1. M. [REDACTED], qui est âgé de [REDACTED] ans, est inscrit depuis 2013 sur la liste des commissaires aux comptes. Il est également inscrit, depuis la même année, en tant qu'expert-comptable.

2. M. [REDACTED] a créé en 2017 la société [REDACTED], également inscrite en tant que commissaire aux comptes et expert-comptable, dont il détient

l'intégralité des parts et assure la gérance. Cette société, qui a réalisé en 2019 un chiffre d'affaires de 140 K€, détenait alors six mandats non EIP représentant 22 k€ d'honoraires.

3. La société [REDACTED] détient elle-même l'intégralité des parts sociales des sociétés :

- [REDACTED], qui exerce depuis 1991 en tant qu'expert-comptable et a réalisé en 2020 un chiffre d'affaires de 800 K€ ;
- [REDACTED], inscrite depuis 2013 sur la liste des commissaires aux comptes, qui détient 22 mandats non EIP, représentant 169 K€ d'honoraires.

4. A la suite d'un signalement du président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de [REDACTED], selon lequel M. [REDACTED] aurait utilisé l'identité d'un confrère pour dénoncer des faits prétendument commis par un autre confrère, le rapporteur général a ouvert une enquête le 14 décembre 2017 le concernant, relative à des faits portant atteinte à la probité et à l'honneur.

5. A l'issue de cette enquête, le rapporteur général a transmis le 22 décembre 2021 à M. [REDACTED] la copie d'une décision du 23 septembre 2021 de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels, décision engageant une procédure de sanction et arrêtant un grief à son encontre.

6. Le rapporteur général a remis le 3 février 2022 au président de la formation restreinte une copie de la notification de grief accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête, puis lui a adressé son rapport final daté du 6 juillet 2022.

7. M. [REDACTED] a été convoqué pour la séance du 13 octobre 2022 par une lettre recommandée du 12 septembre 2022, reçue le 14 septembre 2022. Lors de cette séance, M. [REDACTED] a déclaré renoncer au délai de convocation prévu à l'article R. 824-16 du code de commerce.

8. Avisé le 15 septembre 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 [REDACTED] n'a pas donné suite à cet avis.

9. Le 4 octobre 2022, Me Delhomme a déposé un mémoire dans l'intérêt de M. [REDACTED].

10. Lors de la séance du 13 octobre 2022, le rapporteur général a demandé que soient prononcées à l'encontre de M. [REDACTED] l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée, et une sanction pécuniaire d'un montant de 20 000 €.

11. Le 14 octobre 2022, le président de la formation restreinte a demandé au rapporteur général de transmettre à cette formation une copie de la lettre de notification de grief adressée à M. [REDACTED] et l'annexe qui y était jointe, ainsi que ses observations sur la production par l'avocat de M. [REDACTED] d'une copie d'une décision du 23 septembre 2021 de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels qui diffère de celle figurant dans le dossier de sanction.

12. Le rapporteur général a répondu à cette demande le 2 novembre 2022. Invité à présenter ses éventuelles observations à la suite de cette réponse, le conseil de M. [REDACTED] a indiqué s'en référer au mémoire déposé le 4 octobre 2022.

Motifs de la décision

Sur les moyens de procédure

Sur le moyen pris d'une absence de conformité de la notification de grief et de la convocation devant la formation restreinte avec la décision de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels

13. 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. »

14. En l'espèce, M. [REDACTED] fait valoir que le grief figurant en conclusion de la lettre de notification de grief qui lui a été adressée ne correspond pas au grief arrêté par la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels aux termes de la décision annexée à cette même lettre. Il ajoute que le dossier de sanction contient une version différente de cette décision, arrêtant un grief correspondant à celui figurant dans la lettre de notification, ce qui lui ferait grief dès lors que cette seconde décision étendrait le champ de la poursuite par rapport à la première. Il demande en conséquence l'annulation de la notification de grief et, partant, de la saisine de la formation restreinte, ainsi que l'annulation de la convocation devant cette formation, qui reprend les termes de cette notification.

15. Au soutien de cette demande, M. [REDACTED] produit la copie de la décision du 23 septembre 2021 de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels qui était annexée à la lettre de notification qui lui a été adressée. Selon cette décision, il lui est reproché d'avoir « *commis des faits contraires à l'honneur, à la probité et à la confraternité de la profession de commissaire aux comptes, en ce qu'il a utilisé l'identité d'un confrère dans des signalements qu'il a adressés à la présidente du H3C et au président de la CRCC de [REDACTED] contenant de graves accusations envers un autre confrère* », ce comportement étant susceptible « *de constituer une faute disciplinaire regard de l'article L. 824-1 I 2° du code de commerce, passible de sanctions prévues à l'article L. 824-2 du même code* ».

16. Une seconde version de cette décision, également datée du 23 septembre 2021, figure dans le dossier transmis par le rapporteur général à la formation restreinte, le comportement de M. [REDACTED] y étant qualifié de susceptible « *de constituer des fautes disciplinaires au regard de l'article L. 824-1 I 1° et 2° du code de commerce et de l'article 8 du code de déontologie passibles de sanctions prévues à l'article L. 824-2 du même code.* »

17. Dans sa réponse du 2 novembre 2022 à la demande de la formation restreinte, le rapporteur général indique que deux décisions distinctes ont été signées le 23 septembre 2021 par la présidente du Haut conseil, la seconde se bornant à rectifier une erreur matérielle affectant la mention, dans la première, des textes de répression. Il précise que son service a annexé par erreur la première décision, au lieu de la seconde, à la lettre de notification de grief adressée à M. [REDACTED].

18. S'il est exact, comme le relève le rapporteur général, que les faits reprochés à M. [REDACTED] sont exposés dans des termes identiques dans ces deux décisions, l'ajout à la liste des textes de répression, dans la seconde décision, du 2° du I de l'article L. 824-1 du code de commerce et de l'article 8 du code de déontologie a pour conséquence de permettre la poursuite de ces mêmes faits comme deux fautes disciplinaires distinctes constituées, pour la première, de faits contraires à l'honneur et à la probité et, pour la seconde, de manquements aux conditions légales d'exercice de la profession de commissaire aux comptes, ce que confirme le fait que cette seconde décision désigne « *des fautes disciplinaires* », au pluriel, et non « *une faute disciplinaire* », au singulier, comme le retient la première décision.

19. Cela étant, l'existence de deux décisions de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels, quelles que soient les conditions dans lesquelles la seconde a été signée, est sans incidence sur la validité de la première d'entre elles, dont une copie a été notifiée à M. [REDACTED]. Et, dès lors que la formation restreinte ne statuera que sur le grief ainsi formulé, dont elle a été valablement saisie, la régularité de la procédure n'est pas affectée par la formulation du grief figurant dans la lettre de notification de grief et dans la convocation pour la séance du 13 octobre 2022, dont il n'est résulté aucune atteinte aux droits de la défense de M. [REDACTED].

20. Le moyen pris d'une absence de conformité de la notification de grief et de la convocation devant la formation restreinte avec la décision de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels est donc écarté.

Sur le moyen pris d'irrégularités affectant le rapport final du rapporteur général

21. Il résulte de l'article L. 824-8, alinéa 2 et 3, du code de commerce qu'après que les griefs ont été notifiés à la personne poursuivie, celle-ci peut consulter le dossier et présenter ses observations, le rapporteur général établissant ensuite un rapport final qu'il adresse à la formation restreinte avec ces observations.

22. M. [REDACTED] fait valoir, d'abord, que le rapport final du rapporteur général ne reprend que de manière partielle ses observations en réponse à la notification de grief, lesquelles ne figurent dans le dossier que sous la forme d'un lien vers une pièce jointe du courriel par lequel il les a adressées au rapporteur général. Il soutient, ensuite, que ce rapport revient sur des griefs qui n'ont pas été retenus par la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels. Il conclut en conséquence à l'invalidation de ce rapport final.

23. Cependant, en premier lieu, le dossier de sanction transmis à la formation restreinte contient un fichier au format PDF intitulé « *S000015 – Chemise II – Observations en réponse* » dans lequel figure une copie du courriel par lequel le conseil de M. [REDACTED] a communiqué au rapporteur général en pièce jointe ses observations en réponse à la

notification de grief. Les pièces jointes à ce courriel, et notamment le fichier PDF contenant lesdites observations, sont accessibles par des hyperliens. Ce procédé, qui permet aux membres de la formation restreinte d'identifier la présence d'observations de la personne poursuivie et de les consulter, satisfait aux exigences de l'article L. 824-2, alinéa 3, du code de commerce quant à la transmission de ces observations à la formation restreinte.

24. En second lieu, rien n'interdisait au rapporteur général, dans son rapport final, de faire état d'éléments de contexte qui n'avaient pas été retenus par la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels comme constitutifs des griefs que celle-ci a arrêtés. Et s'il est possible de regretter que, dans ce rapport, le rapporteur général ait repris l'analyse, qu'il avait présentée dans son rapport d'enquête, selon laquelle était constitutif d'une faute disciplinaire susceptible d'être reprochée à M. [REDACTED] le fait d'imputer à un confrère, auprès du Haut conseil et d'une compagnie régionale des commissaires aux comptes, des « *manquements particulièrement graves mais non fondés* », la conclusion de ce rapport reprend la formulation du grief précisément retenue par les décisions de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels, reprochant à M. [REDACTED] d'avoir utilisé l'identité d'un confrère dans des signalements adressés aux présidents du Haut conseil et de sa compagnie régionale et contenant de graves accusations envers un autre confrère, sans référence au fait que ces accusations aient été infondées.

25. Par ailleurs, le rapporteur général n'était pas tenu d'exposer de manière exhaustive dans son rapport final les observations de M. [REDACTED], lequel a été mis en mesure de critiquer ce rapport devant la formation restreinte.

26. En cet état, M. [REDACTED] n'établit pas que le contenu du rapport final, lequel est au demeurant sans incidence sur l'étendue de la saisine de la formation restreinte, révèle une attitude procédurale déloyale du rapporteur général ou ait porté une quelconque atteinte à ses droits de la défense.

27. Le moyen pris d'irrégularités affectant le rapport final du rapporteur général est donc également écarté.

Sur le bien-fondé du grief

28. 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. [...] ».

29. En l'espèce, la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes et le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de [REDACTED] ont reçu, chacun, une lettre du 27 novembre 2017 prétendument rédigée par M. [REDACTED], commissaire aux comptes, dénonçant, d'abord, un défaut de diligences d'un autre commissaire aux comptes, M. [REDACTED], dans l'exercice des missions qui lui avaient été confiées, ce défaut de diligences pouvant s'expliquer par la reprise, par ce confrère, d'une société commerciale

exploitant un supermarché, et s'interrogeant, ensuite, sur le respect par ce confrère de ses obligations de déclaration d'activité et de formation.

30. Dès la réception de ces signalements, les services du Haut conseil et de la compagnie régionale ont pris contact avec M. [REDACTED], lequel a contesté en être à l'origine. Rapidement identifié, M. [REDACTED] a reconnu être l'auteur de ces deux signalements au cours d'une réunion organisée le 5 décembre 2017 par le président de la compagnie régionale avec MM. [REDACTED] et [REDACTED].

31. Ensuite, lors de son audition par le rapporteur général le 20 juillet 2021, comme lors de la séance du 13 octobre 2022, après avoir confirmé être l'auteur de ces deux lettres, M. [REDACTED] a fait valoir que la société [REDACTED] avait commencé à effectuer des travaux de sous-traitance pour M. [REDACTED] début 2017, que des différends étaient survenus, dès l'été 2017, concernant la facturation de ces travaux et l'installation de la société [REDACTED] dans des bureaux que M. [REDACTED] devait mettre à sa disposition, et qu'en novembre 2017, ce dernier lui avait annoncé qu'il allait embaucher un salarié, mettant ainsi un terme à leur collaboration, ce qui l'aurait conduit à adresser les deux signalements mettant en cause M. [REDACTED].

32. Il résulte de ces éléments que, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, M. [REDACTED] a utilisé l'identité de M. [REDACTED] pour adresser deux signalements aux présidents du Haut conseil du commissariat aux comptes et de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de [REDACTED], contenant de graves mises en cause de M. [REDACTED]. Peu important que ces mises en cause aient été fondées ou non, ces agissements constituent des faits contraires à la probité et à l'honneur, au sens de l'article L. 824-1, I, 2°, du code de commerce.

33. L'atteinte au principe de confraternité reprochée à M. [REDACTED] ne peut en revanche être retenue contre lui. D'une part, les textes prévoyant un tel manquement, soit l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce et l'article 8 du code de déontologie des commissaires aux comptes, n'étaient pas mentionnés dans le grief arrêté aux termes de la décision de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels annexée à la lettre de notification adressée à l'intéressé. D'autre part, et en tout état de cause s'agissant de M. [REDACTED], le fait pour M. [REDACTED] d'avoir dénoncé des fautes disciplinaires susceptibles d'avoir été commises par ce dernier ne saurait constituer, à lui seul, une atteinte au principe de confraternité.

Sur la sanction

34. 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° 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. »

35. 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.

36. Dès lors, d'une part, qu'il n'apparaît pas possible d'évaluer des gains ou des avantages qu'aurait procurés à M. [REDACTED] la faute qui lui est reprochée, pas plus que des pertes ou des coûts que cette faute lui 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, la sanction prononcée sera déterminée 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.

37. A cet égard, les faits reprochés à M. [REDACTED], dont il est seul responsable, sont d'une particulière gravité.

38. Certes, ces faits apparaissent isolés et l'intéressé expose avoir immédiatement regretté ce qu'il désigne comme un « *coup de folie* », qu'il explique par le différend qui l'opposait à M. [REDACTED] et il produit, à cet égard, une lettre d'excuses qu'il aurait adressée à M. [REDACTED] peu de temps après les faits. Par ailleurs, il a répondu aux questions qui lui ont été posées par le rapporteur, ce qui constituait la seule coopération attendue de sa part.

39. Il n'en demeure pas moins que le fait d'utiliser l'identité d'un confrère pour en dénoncer un autre constitue une entorse majeure aux principes d'honneur et de probité qui s'imposent à tout commissaire aux comptes.

40. Par conséquent, au regard de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que des éléments financiers communiqués par M. [REDACTED], il y a lieu de prononcer à son encontre l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant un an, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 20 000 €.

Sur la publication de la décision

41. Il résulte de l'article L. 824-13 du code de commerce que les décisions de la formation restreinte en matière de sanctions sont publiées sur le site internet du Haut conseil et qu'elles le sont sous forme anonyme lorsque leur publication est susceptible de causer à la personne sanctionnée un préjudice grave et disproportionné, notamment dans le cas d'une sanction infligée à une personne physique, lorsque la publication inclut des données personnelles.

42. En l'espèce, au regard de l'ancienneté des faits, isolés, reprochés à M. [REDACTED], la publication de la présente décision sur le site internet du Haut conseil sous forme

non anonyme plus de cinq ans après leur commission serait de nature à lui causer un préjudice grave et disproportionné.

43. Il convient dès lors d'ordonner que la présente décision ne sera publiée sur ce site internet que sous forme anonyme, pour une durée de cinq ans à compter de sa notification au président du Haut conseil, conformément aux dispositions de l'article R. 824-22 du code de commerce.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que M. [REDACTED], en utilisant l'identité d'un confrère pour adresser deux signalements aux présidents du Haut conseil du commissariat aux comptes et de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de [REDACTED] contenant de graves mises en cause d'un autre confrère, a commis des faits contraires à l'honneur et à la probité, constitutifs d'une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, 2°, du code de commerce ;

Prononce à l'encontre de M. [REDACTED] l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant un an, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée, ainsi qu'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 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 15 décembre 2022,

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.