

Références à rappeler : 2019-08

**RAPPORTEUR GENERAL CONTRE M. X
(procédure de sanction)**

Décision du 19 décembre 2019

La Formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes (la Formation restreinte), réunie à son siège au 104, avenue du Président Kennedy à Paris - 75016, le dix octobre deux mille dix-neuf,

Composée de :

M. Jean-Pierre ZANOTO, président,

M. François-Roger CAZALA,

Mme Dorothée GALLOIS-COCHET,

Mme Fabienne DEGRAVE,

M. Gérard GIL,

Et assistée de :

M. Arnaud LATSCHA, secrétaire de séance ;

Statuant, en séance publique, sur la procédure de sanction engagée contre **M. X**, commissaire aux comptes ;

Vu la citation à comparaître délivrée le 14 mars 2016 à M. X par le magistrat chargé du ministère public devant la chambre régionale de discipline des commissaires aux comptes du ressort de la cour d'appel de Besançon (CRD de Besançon) ;

Vu la décision du 16 juin 2016 de cette chambre sanctionnant M. X ;

Vu la décision du 8 décembre 2016 de la Formation restreinte déclarant irrecevables l'appel principal formé par M. X ainsi que les appels incidents relevés par le procureur général près la cour d'appel de Besançon et le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de la dite cour (CRCC de Besançon) ;

Vu la décision du 21 novembre 2018 du Conseil d'Etat annulant la décision du 16 juin 2016 de la CRD de Besançon et condamnant la CRCC de cette ville à verser à M. X la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu l'article L. 824-8 du code de commerce issu de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 supprimant les commissions régionales de discipline qui avaient succédé aux chambres régionales de discipline le 17 juin 2016, et donnant compétence à la Formation restreinte pour statuer en première instance ;

Vu la convocation adressée le 18 juillet 2019 à M. X par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, l'invitant à comparaître le 10 octobre suivant devant la Formation restreinte sur la base des griefs visés dans la citation du 14 mars 2016 et mentionnant la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil et de prendre connaissance des pièces du dossier dans les locaux du Haut conseil ou par voie électronique ainsi que l'obligation de faire parvenir ses observations écrites à la Formation restreinte et au Rapporteur général au plus tard huit jours avant la séance ;

Vu les conclusions du Rapporteur général déposées le 9 septembre 2019 et adressées le même jour à M. X et à son conseil ;

En présence de :

- **M. Thierry RAMONATXO, Rapporteur général ;**
- **Maître Arnaud MANGIN, avocat au barreau de Paris, représentant le président de la CRCC de Besançon ;**
- **M. X, comparant, assisté de Maître Thierry CHARDONNENS, avocat au barreau de Besançon ;**

Après avoir constaté à l'ouverture des débats que le dossier ne contenait pas la plainte adressée le 25 août 2015 par le président de la CRCC de Besançon au magistrat chargé du ministère public devant la CRD, ni le rapport du syndic et ses annexes et recueilli sur ce point les observations des parties et du Rapporteur général, la Formation restreinte a décidé de renvoyer l'affaire au 28 novembre 2019, à 14 heures 30, pour permettre au Rapporteur général de demander ces pièces ;

Vu le courrier du 23 octobre 2019 du procureur général près la cour d'appel de Besançon auquel étaient joints, en copie, la lettre du 25 août 2015 émanant du président de la CRCC de Besançon et le rapport établi le 13 janvier 2016 par M. Barthélémy en sa qualité de syndic de la CRCC de Besançon et les annexes y afférentes ;

Vu la communication de ces pièces au conseil de M. X et à celui du président de la CRCC de Besançon par courrier électronique envoyé par le secrétariat de la Formation restreinte en date du 4 novembre 2019 ;

Le 28 novembre 2019, siégeant dans la même composition que le 10 octobre précédent et toujours en séance publique, la Formation restreinte, après avoir entendu :

- M. Thierry RAMONATXO, Rapporteur général,
- Maître Arnaud MANGIN, représentant le président de la CRCC de Besançon,
- M. X et son conseil, M. X ayant eu la parole en dernier,

L'affaire a été mise en délibéré au 19 décembre 2019 ;

Après en avoir délibéré hors la présence des parties et de leur conseil ainsi que du Rapporteur général, la Formation restreinte a rendu la décision suivante :

Agé aujourd'hui de [...] ans, M. X exerce principalement la profession d'expert-comptable à travers une société et accessoirement celle de commissaire aux comptes en nom propre.

Dans le cadre de cette dernière activité, il est inscrit auprès de la CRCC de Besançon depuis 1991.

Il a déclaré à l'audience que son activité de commissaire aux comptes, qui recouvre actuellement 18 mandats, représente entre 5 et 8 % de son chiffre d'affaires professionnel total.

A la suite de l'annulation de la décision de la CRD de Besançon du 16 juin 2016, la procédure est reprise au stade qui était le sien avant l'audience de la CRD, autrement dit la citation à comparaître délivrée le 14 mars 2016 à M. X.

A la lecture de celle-ci, il est reproché à M. X, à la suite de quatre contrôles fiscaux concernant tant sa société d'expertise-comptable que son activité de commissaire aux comptes et ses revenus personnels, d'avoir violé les articles 2, 3, 7 et 15 du code de déontologie.

Le premier d'entre eux a concerné la société d'expertise-comptable pour la période allant du 1^{er} octobre 2000 au 30 juin 2005 et abouti à un rappel de droits et de pénalités de 681 961 euros, ramené à 399 684 euros après contestation de M. X. A la suite de celui-ci, M. X a été condamné, le 24 octobre 2007, par le tribunal correctionnel de Besançon, à la peine de six mois d'emprisonnement avec sursis et 1 500 euros d'amende pour soustraction frauduleuse à l'établissement et/ou au paiement de la TVA et pour passation d'écritures inexactes et fictives, peine confirmée par la cour d'appel le 10 octobre 2008. Par ailleurs, la chambre régionale de discipline des experts-comptables a, le 10 décembre 2008, prononcé un blâme à son encontre avec inscription au dossier et interdiction de faire partie du conseil de l'ordre pendant cinq ans.

Le deuxième contrôle fiscal a également concerné l'activité de la société d'expertise-comptable et a porté sur la période allant du 1^{er} juillet 2005 au 30 juin 2009. Il a mis

notamment en évidence des minorations de TVA pour 42 220 euros au titre de l'exercice clôturant le 30 juin 2006 et pour 15 482 euros au titre de l'exercice clôturant le 30 juin 2009. A la suite de ce contrôle, la chambre régionale de discipline des experts-comptables a, le 19 février 2015, prononcé à l'encontre de l'intéressé une mesure de suspension d'activité de cinq ans, dont deux ans avec sursis. Le 24 juin 2016, cette sanction a été ramenée par la chambre nationale de discipline à cinq ans de suspension, dont quatre ans assortis du sursis.

Le troisième contrôle fiscal a concerné M. et Mme X à titre personnel et a porté sur les années 2007, 2008 et 2009. Il a abouti à un redressement pour avoir fait supporter à la société Monet les côtes, dont M. X était le gérant, une dépense personnelle de 1 771,90 euros, correspondant à l'installation d'un plancher à son domicile personnel.

Enfin, le quatrième contrôle fiscal, relatif à l'activité de commissaire aux comptes, a conclu que, pour l'année 2011, M. X avait omis de déclarer 8 054 euros de recettes et, en outre, déduit 24 000 euros de charges constatées d'avance, ce qui a conduit à porter son bénéfice imposable de - 4 064 euros à 27 990 euros.

Lors de l'audience, M. X déclare que ses ennuis ont commencé avec son implication à tort, en 1998, dans une affaire de banqueroute frauduleuse concernant un de ses clients, dont il est ressorti blanchi en appel seulement quelques années plus tard. Il fait valoir que cette procédure a représenté pour lui une terrible épreuve physique et psychologique qui l'a amené à négliger ses obligations fiscales jusqu'au début de l'année 2006. Il nie toute volonté de transgresser la loi, évoquant de simples erreurs dans ses déclarations fiscales.

Pour le Rapporteur général, les faits poursuivis antérieurs au 25 août 2009 sont prescrits au regard des nouvelles dispositions de l'article L. 824-4 du code de commerce qui ont réduit de dix à six ans le délai de la prescription de l'action disciplinaire, de sorte qu'il ne resterait à apprécier que les faits se rattachant aux troisième et quatrième contrôles fiscaux et que dès lors la question du principe *non bis in idem*, dont l'application est invoquée par le conseil de M. X dans ses conclusions écrites, ne se poserait plus, celui-ci n'ayant pas déjà été condamné pour les faits restant à juger.

Le Rapporteur général relève que les carences répétées de l'intéressé dans le cadre de ses obligations fiscales posent à la fois un problème de respect des lois et règlements, de compétence et d'organisation du cabinet en méconnaissance des articles 2, 3, 7 et 15 du code de déontologie. Tout en rappelant que la faute disciplinaire ne nécessite pas la démonstration de l'intention de la commettre, il observe que le redressement fiscal, dont M. X a fait l'objet à titre personnel, fait état de majorations pour manœuvres frauduleuses. A son avis, la particulière gravité des faits et leur récurrence appellent la sanction de l'interdiction temporaire d'exercer pour une durée de cinq ans.

Le conseil du président de la CRCC de Besançon indique, pour sa part, que si la loi modifiant le délai de la prescription est d'application immédiate, elle n'a pas, cependant, d'effet rétroactif, de sorte qu'elle ne porte pas atteinte aux actes qui ont valablement interrompu la prescription sous l'empire de la loi ancienne. Il en déduit que la décision prise, le 17 juillet 2015, par le conseil régional de la CRCC de Besançon de poursuivre disciplinairement M. X est un acte qui a valablement interrompu la prescription, ce qui permet, selon lui, à la Formation restreinte d'examiner tous les faits postérieurs au 17 juillet 2005.

Sur le fond, il demande que les manquements déontologiques imputés à M. X soient reconnus et sanctionnés.

Sur la question de la prescription, le conseil de M. X, s'il ne partage pas l'analyse juridique du Rapporteur général, parvient à la même solution que lui en retenant que tous les faits antérieurs au 25 août 2009 sont couverts par la prescription.

En revanche, il est en totale opposition avec lui sur le quantum de la sanction qu'il juge disproportionné au regard des faits restant à juger tels qu'ils ressortent des troisième et quatrième contrôles fiscaux. Il met, par ailleurs, en avant le fait que son client exerce aujourd'hui ses professions d'expert-comptable et de commissaire aux comptes dans le respect des dispositions légales et réglementaires comme l'atteste le contrôle qualité dont il a fait l'objet en 2014 et qu'il produit à l'appui de ses conclusions.

SUR CE,

Sur la prescription de l'action disciplinaire

Attendu que la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 a ajouté un dernier alinéa à l'article L. 824-4 du code de commerce prévoyant que « *les faits remontant à plus de six ans ne peuvent faire l'objet d'une sanction s'il n'a été fait pendant ce délai aucun acte tendant à leur recherche, à leur constatation ou à leur sanction* », ramenant ainsi le délai de la prescription de l'action disciplinaire de dix à six ans ; qu'il est de jurisprudence établie que lorsqu'une loi nouvelle abrège, sans comporter de disposition spécifique relative à son entrée en vigueur, un délai de prescription d'une action disciplinaire, le nouveau délai est immédiatement applicable aux procédures en cours mais ne peut, sauf à revêtir un caractère rétroactif, courir qu'à compter de l'entrée en vigueur de la loi nouvelle (Conseil d'État, 8 juin 2010, n° 321175 ; Conseil d'État, 20 déc. 2017, n° 403046 ; Conseil supérieur de la magistrature, 18 déc. 2018, n° S 232) ; qu'il s'ensuit que l'entrée en vigueur de la loi du 9 décembre 2016, qui ne comporte aucune disposition spécifique relative à son entrée en vigueur, n'a pas eu pour effet de remettre en cause les actes interruptifs accomplis sous l'empire de la loi ancienne, notamment celui constitué par la saisine, le 25 août 2015, du ministère public par le président de la CRCC de Besançon afin que des poursuites disciplinaires fussent engagées contre M. X ; que, par suite, il est donc possible de retenir tous les faits postérieurs au 25 août 2005, c'est-à-dire ceux issus des deuxième, troisième et quatrième contrôles fiscaux ;

Sur le fond

Attendu que, au regard des effets de la prescription, il est reproché à M. X des minorations de TVA à concurrence de 42 200 euros pour l'exercice clôturant le 30 juin 2006 et de 15 482 euros au titre de l'exercice clôturant le 30 juin 2009 (deuxième contrôle fiscal), l'imputation, en 2009, dans la comptabilité de la société Monet les côtes, dont il était le gérant, d'une dépense personnelle de 1 771,90 euros (troisième contrôle fiscal) et l'omission de déclaration de 8 054 euros de recettes pour les revenus de 2011 relevant des bénéfices non commerciaux, ainsi que la déduction, la même année et pour ces mêmes revenus, de 24

000 euros de charges constatées d'avance ; que la matérialité de l'ensemble de ces faits est établie par les constatations des deuxième, troisième et quatrième contrôles fiscaux et par les décisions rendues par les tribunaux administratifs sur les contestations élevées par M. X contre les redressements qui lui ont été notifiés ; qu'au demeurant un professionnel du chiffre ne peut ignorer que, pour être déductibles de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, les dépenses doivent, d'une part, être nécessitées par l'exercice de la profession, d'autre part, être effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition ;

Attendu, au demeurant, que les faits ne sont pas contestés par l'intéressé qui objecte seulement qu'il s'agit d'erreurs anciennes dont l'impact sur le bénéfice imposable est resté limité ;

Attendu, cependant, que, comme le rappelle le Rapporteur général, la faute disciplinaire existe en dehors de toute intention de la commettre ;

Attendu que le code de déontologie prévoit, à l'article 2, que le commissaire aux comptes doit se conformer aux lois et règlements, à l'article 3, qu'il exerce sa profession avec honnêteté et droiture et s'abstient, en toute circonstance, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité, à l'article 7, qu'il maintient un niveau élevé de compétence et, à l'article 15, qu'il organise sa structure d'exercice professionnelle de telle manière à être en conformité avec les exigences légales et réglementaires ;

Attendu que les faits non prescrits reprochés à M. X constituent une violation de ces articles, lesquels sont inchangés depuis la date de leur commission, et que, selon les termes de l'article R. 822-32 ancien du code de commerce, toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel ainsi qu'au code de déontologie, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, constitue une faute disciplinaire ; que cette faute est toujours prévue par l'article L. 824-1, I, du code de commerce dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 portant réforme de l'audit ;

Sur l'application de la règle *non bis in idem*

Attendu que, contrairement à ce qui est soutenu dans les conclusions écrites du conseil de M. X, la condamnation pénale pour fraude fiscale et les deux sanctions administratives prononcées contre l'intéressé par l'ordre des experts-comptables à l'occasion des deux premiers contrôles fiscaux, ne sauraient s'opposer à une nouvelle sanction administrative pour manquement aux règles de la profession de commissaire aux comptes ;

Attendu, tout d'abord, que cette condamnation pénale et ces sanctions administratives se rattachent aux faits relatifs aux deux premiers contrôles fiscaux ; que M. X n'a jamais été sanctionné ou condamné pour les faits relatifs aux troisième et quatrième contrôles fiscaux, de sorte que le principe *non bis in idem* ne trouve pas à s'appliquer pour ces derniers faits ;

Attendu, ensuite, qu'il résulte d'une jurisprudence constante du Conseil d'Etat et du Conseil constitutionnel que les sanctions pénales et disciplinaires, étant de nature différente, peuvent se cumuler (Conseil d'Etat, 21 juin 2013, n° 345500 ; Conseil d'Etat, 13 févr. 2015, n° 382019 ; Conseil d'Etat, 22 juill. 2016, n° 400655 ; Conseil constitutionnel, 20 juill. 2012, n° 2012-266 ; Conseil constitutionnel, 17 janv. 2013, n° 2012-289 ; Conseil

constitutionnel, 24 oct. 2014, n° 2014/423 ; Conseil constitutionnel, 24 oct. 2014, n° 2014/423) ; que la règle *non bis in idem* ne fait pas davantage obstacle au cumul de plusieurs poursuites administratives (Conseil d'État, 25 févr. 2015, n° 361995) ; que, pour sa part, la Cour européenne des droits de l'homme juge régulièrement que le contentieux disciplinaire, sauf en matière militaire et pénitentiaire, n'est pas une procédure pénale au sens de l'article 4 du protocole n° 7 ; qu'il s'agit en effet de sanctions qui, ayant pour objectif de protéger l'intérêt collectif d'une profession, ne se confondent pas avec une peine d'emprisonnement ou d'amende et relèvent de la matière civile (C.E.D.H., 8 juin 1976, n° 5100/71, Engel et autres c. Pays-Bas ; C.E.D.H., 3 mars 1997, n° 23201/94, Milhaud c. France ; C.E.D.H., 31 mai 2011, n° 16137/04, Kurdov et Ivanov c. Bulgarie, § 36 à 46 ; C.E.D.H., 31 janv. 2012, n° 10212/07, Durand c/ France, § 59 à 60) ; que, par suite, la mesure de suspension d'activité prononcée le 24 juin 2016 par la chambre nationale de discipline des experts-comptables pour les faits découlant du deuxième contrôle fiscal ne fait pas obstacle à une sanction prononcée par la juridiction disciplinaire des commissaires aux comptes au regard d'un corps de règles propres à cette profession ;

Sur la sanction

Attendu que, au regard de la date des faits reprochés à M. X, les sanctions encourues sont celles prévues à l'article L. 822-8 du code de commerce dans sa version applicable à l'époque des faits, à savoir l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire pour une durée n'excédant pas cinq ans et la radiation de la liste ; que ces sanctions sont toujours prévues par l'article L. 824-2, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 ;

Attendu que pour déterminer la juste sanction à appliquer à M. X il convient de tenir compte, d'un côté, de la répétition des faits entre 2006 et 2011, ainsi que de sa qualité de professionnel du chiffre qui le conduit en principe à conseiller ses clients en matière fiscale et à certifier la sincérité et la régularité de leurs comptes, de l'autre, de l'ancienneté et de la relativité de la gravité des faits restant à juger, ainsi que de l'absence d'élément défavorable depuis 2011 ; qu'en effet, si M. X a omis de déclarer 8 054 euros de recettes en 2011, il a déclaré 23 326 euros de recettes en trop en 2012 ;

Attendu, en conséquence, que la sanction la mieux adaptée à l'ensemble de ces éléments est celle du blâme assortie de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant cinq ans ;

PAR CES MOTIFS

Prononce à l'encontre de M. X un blâme assorti de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant cinq ans ;

Constate que la présente décision sera publiée de manière non anonyme sur le site internet du Haut conseil du commissariat aux comptes, conformément à l'article L. 824-13 du code de commerce ; vu l'article R. 824-22 du même code, fixe à cinq ans la durée de la publication à compter du 10 octobre 2019 ;

Conformément aux articles R. 824-14 du code de commerce et R. 811-2 du code de justice administrative, la présente décision peut faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat, dans les deux mois de sa notification.

Paris, le 19 décembre 2019.

LE PRESIDENT