

Affaire C-950/19**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

17 décembre 2019

Juridiction de renvoi :

Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki, Finlande)

Date de la décision de renvoi :

13 décembre 2019

Partie requérante :

A

Partie intéressée :

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

**HELSINGIN
HALLINTO -
OIKEUS****ORDONNANCE**

[OMISSIS]

13.12.2019

[OMISSIS]

AFFAIRE

demande de décision préjudicielle adressée à la Cour de justice de l'Union européenne au titre de l'article 267 TFUE

Partie requérante :

KHT A [A, contrôleur légal des comptes agréé par la chambre de commerce]

Partie intéressée :A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (commission du contrôle légal des comptes auprès de l'office de la propriété intellectuelle)

Décision attaquée

Par sa décision du 13 novembre 2018 [OMISSIS], la Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (commission du contrôle légal des comptes auprès de l'office de la propriété intellectuelle) a condamné KHT A à une amende d'un montant de 50 000 euros, qui doit être versée à l'État.

La commission du contrôle légal des comptes auprès de l'office de la propriété intellectuelle a considéré que la période dite de « carence » de deux ans en application de l'article 11 du chapitre 4 de la tilintarkastuslaki (loi sur le contrôle légal des comptes) avait commencé le 12 juillet 2018 et que, depuis ce même jour, A occupait * le poste de directeur financier de la société X Oyj, c'est-à-dire un poste de direction important. La commission du contrôle légal des comptes a considéré qu'A avait enfreint l'obligation prévue à l'article 11 du chapitre 4 de la loi sur le contrôle légal des comptes.

Objet du litige et faits pertinents

1. A a saisi la juridiction administrative d'un recours contre la décision de commission du contrôle légal des comptes auprès de l'office de la propriété intellectuelle. A demande que l'amende soit réduite au moins de moitié.
2. Le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif de Helsinki) est en l'espèce la juridiction administrative compétente.
3. Il ressort des éléments du dossier que le cabinet d'audit Y Oy était l'entité chargée du contrôle légal des comptes de la société X Oyj. De 2014 jusqu'au 12 juillet 2018, KHT A a effectué le contrôle légal des comptes au nom de ce cabinet en qualité d'associé d'audit principal. Le 12 juillet 2018, A a conclu un contrat de travail avec X Oyj. X Oyj a annoncé dans un communiqué boursier qu'elle a publié le 17 juillet 2018 qu'A était nommé au poste de directeur financier et comme membre du groupe de direction et qu'il prendrait ses fonctions en février 2019. Les fonctions d'A au sein d'Y Oy ont pris fin le 31 août 2018. D'après une déclaration remise le 31 août 2018 à l'organe de supervision des auditeurs par Y Oy, X Oyj a confirmé par écrit qu'A n'exercerait pas de fonctions importantes dans la direction d'X Oyj, ni en rapport avec les finances et la communication de données de cette société, avant la publication du rapport d'audit pour 2018. **[Or. 2]** Il ressort du registre du commerce que le cabinet d'audit Z Oy a été enregistré en tant qu'entité chargée du contrôle légal des comptes d'X Oyj le 14 décembre 2018.

* Ndt. : le verbe employé dans la version finnoise de l'article 22 bis de la directive 2006/43/CE est « vastaanottaa », qui, littéralement, signifie « prendre en charge » (ou encore « recevoir », « accueillir », « réceptionner », « accepter ») ; les termes employés dans les versions allemande (« übernehmen ») et anglaise (« take up ») semblent plus proches de ce terme finnois que le verbe « occuper », employé dans la version française.

Résumé des principaux arguments des parties

4. A fait valoir, notamment, qu'il a coopéré de manière transparente avec l'autorité et que celle-ci ne lui avait infligé aucune amende précédemment. Aucun tiers n'a été lésé du fait de son acte.
5. A considère que la décision repose sur une interprétation erronée en ce qui concerne la gravité de l'infraction à la réglementation et sa durée. D'après A, il est clair que l'expression « occuper un poste » ne peut faire référence qu'à une situation dans laquelle la personne concernée est effectivement entrée en fonction. Certes, avant son entrée en fonction, la personne recrutée peut se sentir liée sur un plan « moral » à son nouvel employeur mais, tant qu'elle n'a pas commencé à exercer ses fonctions au sein de la société en question, elle n'y a pas de position réelle et n'influe pas sur la marche de ses affaires. En outre, les circonstances peuvent encore changer avant son entrée en fonction. S'agissant d'indépendance, un élément central de l'appréciation devrait être la faculté de la personne concernée d'influer sur la comptabilité ou sur les comptes annuels du futur employeur (c'est-à-dire, en l'espèce, l'entrée en fonction en tant que directeur financier). A considère qu'il occupe le poste depuis son entrée en fonction effective, c'est-à-dire depuis le mois de février 2019. A estime que, compte tenu du changement de circonstances, à savoir que c'est le cabinet d'audit Z Oy qui a été chargé du contrôle légal des comptes d'X Oyj pour l'exercice 2018, la période de carence a en réalité commencé le 5 février 2018, avec l'achèvement de l'audit d'X Oyj pour l'exercice 2017. Si la période de carence était fixée uniquement au regard de l'indépendance réelle, sa durée serait d'un an (exercice 2018). Un examen de l'affaire sur un plan strictement formel, faisant abstraction de la situation réelle, conduirait à une période de carence qui a commencé le 12 juillet 2018 et qui s'est terminée en février 2019 après la signature des comptes annuels d'X Oyj pour l'exercice 2018, c'est-à-dire à une période de carence d'environ sept mois.
6. A fait observer que l'information concernant son recrutement avait été diffusée de manière transparente afin qu'il soit clair pour chacun, y compris à l'extérieur, que la situation avait été soigneusement appréciée et que des mesures de précaution avaient été prises. Le changement de cabinet d'audit a empêché que se produise la situation dans laquelle A aurait été employé en tant que directeur financier d'X Oyj pendant qu'Y Oy aurait contrôlé les comptes d'X Oyj. D'après un communiqué boursier du 29 novembre 2018, X Oyj a changé de contrôleur légal des comptes pour l'exercice 2018, si bien qu'il n'y a pas eu, en réalité, de recrutement par un client audité puisque A n'a commencé à exercer ses fonctions de directeur financier d'X Oyj qu'au mois de février 2019. A estime que l'application de l'article 5 du chapitre 10 de la loi sur le contrôle légal des comptes devrait être subordonnée à la condition que la relation d'audit en question continue après le recrutement de l'associé d'audit par l'entreprise cliente. A estime que le fait qu'il soit devenu directeur financier d'X Oyj ne compromet pas l'indépendance du contrôle légal des comptes de cette société.

7. **La commission du contrôle légal des comptes auprès de l'office de la propriété intellectuelle**, dans les observations qu'elle a communiquées à la juridiction de céans, fait valoir qu'elle a pris en compte, dans sa décision, les circonstances mentionnées à l'article 7 du chapitre 10 de la loi sur le contrôle légal des comptes.
8. Dans la décision attaquée, la commission du contrôle légal des comptes considère que la période dite « de carence » doit être calculée à compter de la date à laquelle l'associé d'audit principal a cessé ses fonctions en cette qualité dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes concernée. Ainsi, la période dite de « carence » d'A a commencé à courir le 12 juillet 2018. **[Or. 3]**
9. La commission du contrôle légal des comptes considère que l'expression « occuper un poste » au sens de l'article 11 du chapitre 4 de la loi sur le contrôle légal des comptes peut faire référence à la signature du contrat concernant le poste en question ou à l'entrée en fonction proprement dite. Les travaux préparatoires de la loi ne fournissent aucune indication et il n'y a pas non plus de jurisprudence concernant l'application de cette règle. L'interprétation selon laquelle l'expression « occuper un poste » renverrait à l'entrée en fonction effective est confortée par le fait que les circonstances peuvent changer entre la conclusion du contrat et l'entrée en fonction effective. Il ne serait pas justifié de sanctionner un fait qui n'est pas encore survenu. De nombreux autres éléments plaident en faveur de l'interprétation contraire, selon laquelle l'expression « occuper un poste » ferait référence à la date de la conclusion d'un contrat contraignant relatif au poste en question. Il s'agit d'une règle censée garantir l'indépendance. Or, les éléments visibles de l'extérieur et les apparences de l'indépendance comptent également lors de l'appréciation de l'indépendance. La conclusion du contrat est une circonstance visible de l'extérieur. La conclusion du contrat influe aussi directement sur le comportement et l'attitude de la personne concernée, de son employeur et des acteurs concernés. Le contrôleur légal des comptes qui a conclu un contrat est désormais, du fait de ce contrat, lié au nouvel employeur, principalement en ce sens où il est tenu à une certaine loyauté envers celui-ci et se doit d'agir conformément à ses intérêts avant même que le travail proprement dit commence. Ainsi, l'indépendance du contrôleur des comptes qui est recruté à un poste de direction auprès d'un client audité cesse dès la conclusion du contrat. Compte tenu de l'objectif de la disposition concernée, la date de l'entrée en fonction effective n'est pas déterminante. Cette seconde interprétation de la disposition est en l'espèce confortée également par le fait que le nouvel employeur X Oyj, par son communiqué, a rendu la nomination d'A visible sur le marché du capital et aux yeux des parties prenantes. La commission du contrôle légal des comptes a considéré qu'A occupait son poste depuis la signature du contrat de travail concernant le poste en question, soit depuis le 12 juillet 2018.

La législation nationale et les travaux législatifs préparatoires

10. En vertu de l'article 11 du chapitre 4 de la loi sur le contrôle légal des comptes, un contrôleur légal des comptes ou l'associé d'audit principal qui effectue un contrôle légal des comptes au nom d'un cabinet d'audit n'est pas autorisé, avant l'expiration d'une période d'un an au moins à compter d'une mission de contrôle légal des comptes :
 - 1) à occuper un poste de direction important au sein de l'entité contrôlée ;
 - 2) à devenir membre du comité d'audit de l'entité contrôlée ou de l'organe remplissant des fonctions équivalentes à celles d'un comité d'audit ;
 - 3) à devenir membre non-exécutif de l'organe d'administration ou membre de l'organe de surveillance de l'entité contrôlée.
11. En vertu du deuxième alinéa de ce même article, la période d'un an visée au premier alinéa est de deux ans lorsque l'entité contrôlée est une entité d'intérêt public.
12. En vertu de l'article 5, premier alinéa, du chapitre 10 de la loi sur le contrôle légal des comptes, la commission de contrôle des comptes peut infliger une amende lorsqu'un contrôleur légal des comptes enfreint les délais prévus à l'article 11 du chapitre 4 de cette même loi en ce qui concerne le recrutement d'un contrôleur légal des comptes par une entité contrôlée. En vertu du deuxième alinéa de ce même article, le montant maximal de l'amende infligée au titre de la violation du délai prévu à l'article 11 du chapitre 4 est de 50 000 euros. En vertu du troisième alinéa de cet article, l'amende est payée à l'État.
13. En vertu de l'article 7, premier alinéa, du chapitre 10 de la loi sur le contrôle légal des comptes, il convient, pour déterminer le montant de l'amende, de tenir compte de l'ensemble des circonstances pertinentes. Celles-ci sont : **[Or. 4]**
 - 1) la gravité et la durée de l'infraction ;
 - 2) le degré de responsabilité du contrôleur légal des comptes ;
 - 3) le degré de coopération de la personne responsable avec l'autorité compétente ;
 - 4) les amendes précédemment infligées au contrôleur légal des comptes ; et
 - 5) le montant du préjudice ou dommage occasionné par l'acte ou l'omission.
14. Outre les circonstances visées au premier alinéa de l'article 7 susvisé, il convient, en vertu du deuxième alinéa de ce même article, de tenir également compte des circonstances suivantes lors de la détermination du montant de l'amende :
 - 1) la situation financière du contrôleur légal des comptes ;

- 2) le montant des avantages dont le contrôleur légal des comptes a bénéficié.
15. Le projet du gouvernement transmis à l'Assemblée nationale aux fins de l'adoption d'une loi modifiant la loi sur le contrôle légal des comptes et de certaines lois connexes (HE 70/2016 vp) énonce que les modifications en question mettent en œuvre les modifications apportées à la directive sur le contrôle légal des comptes ainsi que le règlement y afférent. Il est proposé d'ajouter dans la loi sur le contrôle légal des comptes des dispositions concernant notamment le recrutement d'un contrôleur légal des comptes par une entité contrôlée. Il est indiqué, dans les motifs du projet du gouvernement afférents à l'article 11 du chapitre 4, que l'article 11, fondé sur l'article 22 bis de la directive modificative, est nouveau et qu'il traite du recrutement d'un contrôleur légal des comptes par une entité contrôlée. Le recrutement par une entité est défini comme étant le fait, pour un contrôleur légal des comptes, d'occuper un poste de direction important au sein de l'entité contrôlée, de devenir membre du comité d'audit de l'entité contrôlée ou de l'organe remplissant des fonctions équivalentes à celles d'un comité d'audit, ou de devenir membre non-exécutif de l'organe d'administration ou membre de l'organe de surveillance de l'entité contrôlée. Le premier alinéa de cet article définit le régime général, qui s'applique à tout contrôleur légal des comptes ou associé d'audit principal qui effectue un contrôle légal des comptes au sens du chapitre 3 de cette même loi. Une telle personne ne peut pas être recrutée par l'entité contrôlée ni devenir membre de ses organes avant qu'une période d'au moins un an se soit écoulée depuis la fin de la mission de contrôle légal des comptes et, simultanément, de ses fonctions. Cette période est désignée par l'expression « cooling off », soit période de carence. L'expression « poste de direction important » fait référence aux membres du groupe de direction chargé d'assister le directeur général ou aux personnes dont le poste a été défini comme un poste de direction par le directeur général ou le conseil d'administration. Le poste de directeur financier ou un poste équivalent sont considérés comme des postes de direction même sans définition spécifique.
16. La commission des affaires économiques, dans son rapport TaVM 16/2016 vp, a constaté que, dans le contexte spécifique de la Finlande, la durée des périodes de carence imposées par la directive pour le recrutement d'un contrôleur légal des comptes est considérable. Compte tenu du marché national du travail pour les contrôleurs légaux des comptes, la période de carence peut constituer un obstacle important à l'évolution professionnelle et à l'utilisation optimale de compétences professionnelles à jour, surtout en-dehors de la région de la capitale. La commission des affaires économiques constate que cette disposition crée une situation juridique insatisfaisante au regard des circonstances spécifiques à la Finlande. Il s'agit toutefois d'exigences minimales fixées par une réglementation de l'UE à caractère contraignant, auxquelles il n'est donc pas possible de déroger au niveau national. Afin de limiter autant que possible les effets de cette situation insatisfaisante, la commission des affaires économiques estime qu'il est nécessaire et opportun d'user, au niveau national, d'une marge d'appréciation lors de la sanction du non-respect de cette période de carence.

Droit de l'Union européenne pertinent [Or. 5]

17. En vertu de l'article 22 bis, paragraphe 1, de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE (ajouté par la directive 2014/56/UE), les États membres veillent à ce que le contrôleur légal des comptes ou l'associé d'audit principal qui effectue un contrôle légal des comptes au nom d'un cabinet d'audit ne soit pas autorisé, avant l'expiration d'une période d'un an au moins, ou, dans le cas du contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public, avant l'expiration d'une période de deux ans au moins, à compter de la cessation de ses fonctions de contrôleur légal des comptes ou d'associé d'audit principal dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes :
- a) à occuper un poste de direction important au sein de l'entité contrôlée
 - b) le cas échéant, à devenir membre du comité d'audit de l'entité contrôlée ou, lorsqu'un tel comité n'existe pas, membre de l'organe remplissant des fonctions équivalentes à celle d'un comité d'audit ;
 - c) à devenir membre non-exécutif de l'organe d'administration ou membre de l'organe de surveillance de l'entité contrôlée.

La jurisprudence de la Cour

18. À la connaissance de la juridiction de céans, il n'existe aucune décision de la Cour qui soit applicable à la présente affaire.

Nécessité de la demande de décision préjudicielle

19. L'affaire pendante devant la juridiction de céans porte sur le point de savoir si la commission du contrôle légal des comptes auprès de l'office de la propriété intellectuelle pouvait infliger à A une amende de 50 000 euros en raison du non-respect de la période dite de carence visée à l'article 11 du chapitre 4 de la loi sur le contrôle légal des comptes. L'issue du litige dépend de manière décisive du mode de calcul de la durée de la période de carence en l'espèce.
20. En vertu de l'article 7, premier alinéa, du chapitre 10 de la loi sur le contrôle légal des comptes, il convient de tenir compte notamment, pour se prononcer sur l'amende, de la gravité et de la durée de l'infraction, si bien que la juridiction de céans doit déterminer depuis quand A occupe, au sens où l'entend ladite loi, un poste de direction important au sein d'X Oyj. Étant donné que l'article 11 du chapitre 4 de la loi sur le contrôle légal des comptes met en œuvre l'article 22 bis, paragraphe 1, de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE (ajouté par la directive 2014/56/UE), il est en l'espèce

justifié de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle afin d'assurer l'interprétation du droit de l'Union européenne.

21. A et la commission du contrôle légal des comptes auprès de l'office de la propriété intellectuelle se sont vu octroyer la possibilité de présenter des observations sur la saisine de la Cour à titre préjudiciel.

La décision de saisir la Cour à titre préjudiciel

22. La juridiction de céans a décidé de suspendre le traitement de l'affaire et de saisir la Cour de justice de l'Union européenne, en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, d'une demande d'interprétation de l'article 22 bis, paragraphe 1, de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et [Or. 6] 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE (ajouté par la directive 2014/56/UE). Ce renvoi est nécessaire pour que la juridiction de céans puisse statuer sur le présent litige.

Les questions préjudicielles

1) Convient-il d'interpréter l'article 22 bis, paragraphe 1, de la directive 2006/43/CE (ajouté par la directive 2014/56/UE) en ce sens qu'un associé d'audit principal occupe un poste de la manière visée dans cette disposition dès lors qu'il conclut le contrat de travail y afférent ?

2) Si la réponse à la question 1 est négative, convient-il d'interpréter l'article 22 bis, paragraphe 1 en ce sens qu'un associé d'audit principal occupe un poste de la manière visée dans cette disposition lorsqu'il commence à exercer ses fonctions au sein du poste en question ?

[OMISSIS] [Or. 7] [OMISSIS]