

## Version anonymisée

- 1259900 -

C-368/23 – 1

**Affaire C-368/23 [Fautromb] <sup>i</sup>**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

12 juin 2023

**Jurisdiction de renvoi :**

Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes  
(France)

**Date de la décision de renvoi :**

25 mai 2023

**Partie requérante :**

Le H3C

**Partie défenderesse :**

MO

---

**HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

**FORMATION RESTREINTE**

**PROCEDURES DE SANCTION**

Dossier n° **FR 2023-07 S**

Décision du **25 mai 2023**

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

M. Xavier Blanc, président,

<sup>i</sup> Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

FR

M. Thierry Vught,

M<sup>me</sup> 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 avril 2023 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

MO,

né le [OMISSIS],

domicilié au siège de la société Fiducial, 38, rue Sergent Michel Berthet (CS 50614) à Lyon (96258 – Cedex 09),

inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro [OMISSIS],

non comparant, représenté par M<sup>e</sup> François Molinié.

Vu le Code de commerce, et notamment ses articles L. 821-1,1, 7°, L. 821-2, II, L. 821 – 3, IL L. 824-1 à L. 824-14, R. 821-5, et R. 824-1 à R. 824-27 ;

Après avoir entendu :

- le rapporteur général,
- le conseil de MO, qui a eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 25 mai 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus mentionnée, en présence de son secrétaire, puis rendu la décision suivante par mise à disposition à son secrétariat.

### **Faits et procédure**

- 1 MO, qui est âgé de 82 ans, est inscrit depuis 1976 sur la liste des commissaires aux comptes, rattaché à la compagnie régionale Versailles-Centre. Il est également inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables depuis 1967.
- 2 MO détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de la société anonyme Fiducial International, 99,9 % du capital de la société civile Fiducial (la société Fiducial SC), dont il est le gérant. Cette société est la société mère du groupe pluridisciplinaire Fiducial, que MO a fondé en 1970.
- 3 Le groupe Fiducial propose une offre globale de services aux entreprises. Il comptait en 2020 plus de 20 000 salariés, plus de 300 000 clients et 1230 bureaux

répartis dans 78 pays, pour un chiffre d'affaires de 1 598 M€, dont 1 220 M€ en Europe.

- 4 Au sein de ce groupe, la Société fiduciaire nationale de révision comptable (la société Fidaudit), société anonyme dont MO détient, directement ou indirectement, 98 % du capital, dont il préside le conseil d'administration et dont il est le directeur général, ainsi que les filiales de cette société, exercent l'activité de commissariat aux comptes. Ces sociétés comptaient en 2020 25 commissaires aux comptes inscrits, dont 18 associés signataires de mandats, et détenaient 588 mandats, dont 4 mandats concernant des entités d'intérêt public (EIP), pour un chiffre d'affaires de 6 M€. MO n'était, à titre personnel, ni titulaire ni signataire d'aucun mandat de certification de comptes.
- 5 La Société fiduciaire nationale d'expertise comptable (la société Fidexpertise), société anonyme dont MO détient, directement ou indirectement, 98,69 % du capital et dont il est également le président du conseil d'administration et le directeur général, exerce quant à elle, ainsi que ses filiales, l'activité d'expertise-comptable au travers de 570 agences. En 2020, elle comptait un effectif de plus de 7 000 personnes et a réalisé un chiffre d'affaires de 664 M€.
- 6 Le groupe Fiducial offre divers autres services aux entreprises par l'intermédiaire de filiales de la société Fiducial SC :
  - dans le domaine de la sécurité, au travers de la société Fiducial Security Services, qui employait en 2020 plus de 10 000 personnes et a réalisé un chiffre d'affaires de 390 M€,
  - dans le domaine de la vente de fournitures et de mobilier de bureau, au travers de société Fiducial Office Solutions, qui employait plus de 700 personnes pour un chiffre d'affaires de 193 M€,
  - dans le domaine de la fourniture de services informatiques, au travers de la société Fiducial Informatique, qui employait plus de 600 personnes pour un chiffre d'affaires de 116 M€,
  - dans le domaine de l'agence immobilière et de la gestion de sociétés civiles de placement immobilier, au travers de la société Fiducial Real Estate, qui employait plus de 80 personnes pour un chiffre d'affaires de 92 M€,
  - et dans le domaine bancaire, au travers de la société Banque Fiducial, qui employait plus de 160 personnes pour un chiffre d'affaires de 30 M€.
- 7 Le groupe Fiducial exploite enfin, au travers de la société Fiducial Médias, une station de radio à diffusion nationale et des médias régionaux, employant à ce titre plus de 50 personnes pour un chiffre d'affaires de 5 M€.
- 8 Le 3 janvier 2022, la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes a saisi le rapporteur général de faits susceptibles de caractériser l'exercice

d'activités commerciales incompatibles avec les fonctions de commissaire aux comptes.

- 9 Le même jour, le rapporteur général a ouvert une enquête concernant le respect par MO des obligations légales et réglementaires relatives à l'exercice du commissariat aux comptes.
- 10 A l'issue de cette enquête, par une décision du 13 octobre 2022, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de MO.
- 11 Aux termes du grief arrêté par cette formation et notifié à MO par une lettre recommandée avec accusé de réception du 14 novembre 2022, il est reproché à ce dernier d'avoir violé, depuis le 3 janvier 2016, les dispositions de l'article L. 822-10 du Code de commerce, en exerçant, directement ou indirectement, au travers des sociétés Fiducial SC et Fiducial International, des activités commerciales ne pouvant être qualifiées d'accessoires à la profession d'expert-comptable et, dès lors, incompatibles avec les fonctions de commissaire aux comptes, soit la fourniture de prestations de sécurité, la vente de fournitures et de mobilier de bureau, l'activité d'agent immobilier et de gestion de sociétés civiles de placement immobilier, l'activité bancaire, ainsi que des prestations dans le secteur des médias, ces manquements étant susceptibles de constituer une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du Code de commerce dans sa rédaction antérieure au 17 juin 2016, pour les faits antérieurs à cette date, et au sens de l'article L. 824-1, I, 1<sup>o</sup>, de ce code, dans sa rédaction applicable depuis le 17 juin 2016, pour les faits postérieurs à cette date.
- 12 L'activité de fourniture de services informatiques exercées au travers de la société Fiducial Informatique n'a pas été visée dans le grief, dans la mesure où elle a été implicitement considérée comme accessoire à l'activité d'expertise comptable exercée au travers de la société Fidexpertise.
- 13 Le 3 janvier 2023, le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte une copie de la notification du grief accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête, puis lui a adressé son rapport final le 19 janvier 2023.
- 14 MO a été convoqué le 27 janvier 2023 pour la séance du 23 mars 2023. La séance a été reportée au 13 avril 2023 à la demande de son conseil.
- 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 Versailles et du Centre a indiqué qu'il ne souhaitait pas être entendu.
- 16 Lors de la séance du 13 avril 2023, le rapporteur général a demandé que soient prononcées la radiation de MO de la liste des commissaires aux comptes, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 250 000 €, et que soit ordonnée la

publication de la décision dans un journal économique ou financier, aux frais de l'intéressé.

- 17 Lors de cette séance, le conseil de MO a demandé que son client soit mis hors de cause, soutenant que les dispositions du 3<sup>o</sup> de l'article L. 822-10 du Code de commerce seraient contraires au droit de l'Union européenne, et plus particulièrement à l'article 25 de la directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur, de sorte que ces dispositions ne pourraient fonder une sanction disciplinaire.
- 18 Invités à présenter leurs observations sur l'éventualité de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle, le rapporteur général ne s'y est pas opposé et le conseil de MO a indiqué qu'il y était favorable.

### **Motifs de la décision**

#### Sur le cadre juridique

##### *Sur le droit de l'Union européenne*

- 19 L'activité du contrôle légal des comptes fait l'objet de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 mai 2006, concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiée par les directives du Parlement européen et du Conseil 2008/30/CE du 11 mars 2008, 2013/34/UE du 26 juin 2013, 2014/56/UE du 16 avril 2014 et (UE) 2022/2464 du 14 décembre 2022.
- 20 L'article 2 de cette directive définit le contrôle légal des comptes comme un contrôle des états financiers annuels ou des états financiers consolidés, dans la mesure où il est requis par le droit de l'Union ou par le droit national en ce qui concerne les petites entreprises, ou volontairement effectué à la demande des petites entreprises lorsque la législation nationale définit ce contrôle comme un contrôle légal des comptes. Il définit ensuite le contrôleur légal des comptes et le cabinet d'audit comme une personne, respectivement physique ou personne morale, agréée par les autorités compétentes d'un État membre pour réaliser des contrôles légaux de comptes.
- 21 Le considérant 5 de la directive énonce que celle-ci vise à une harmonisation élevée, mais pas totale, des exigences en matière de contrôle légal des comptes et qu'un État membre qui exige le contrôle légal des comptes peut imposer des normes plus rigoureuses, sauf disposition contraire de la présente directive.
- 22 Le considérant 9 dit par ailleurs que les contrôleurs légaux des comptes devraient être tenus de respecter les normes d'éthique les plus élevées et qu'ils devraient par conséquent se soumettre à une déontologie, couvrant, au minimum, leur fonction d'intérêt public, leur intégrité et leur objectivité, leur compétence professionnelle et leur diligence.

- 23 De plus, le premier considérant de la directive 2014/56/UE, du 16 avril 2014, énonce qu'il est apparu nécessaire d'harmoniser davantage les règles définies par la directive 2006/43/CE afin de renforcer, notamment, l'indépendance et l'objectivité des contrôleurs légaux et des cabinets d'audit dans l'exécution de leur mission. Les considérants 6 et 7 de cette directive indiquent ensuite qu'il importe tout particulièrement de renforcer l'indépendance, élément essentiel dans la réalisation des contrôles légaux et que les conflits d'intérêts devraient être évités.
- 24 Mettant en œuvre ces principes, les articles 21 et 22 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 disposent notamment, dans leur dernier état, que :
- les États membres veillent à ce que tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit soient tenus au respect de principes déontologiques, lesquels doivent régir au moins leur fonction d'intérêt public, leur intégrité et leur objectivité, ainsi que leur compétence et leur diligence professionnelles ;
  - les États membres veillent à ce que, d'une part, lors de la réalisation d'un contrôle légal des comptes, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit soient indépendants de l'entité contrôlée et ne soient pas associés au processus décisionnel de l'entité contrôlée et à ce que, d'autre part, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit prennent toutes les mesures raisonnables pour garantir que, lorsqu'ils effectuent un contrôle légal des comptes, leur indépendance n'est affectée par aucun conflit d'intérêts ni aucune relation d'affaires ou autre relation directe ou indirecte, existants ou potentiels, les impliquant ou impliquant, leur réseau ou toute personne directement ou indirectement liée à eux par une relation de contrôle ;
  - le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit n'effectuent pas un contrôle légal des comptes s'il existe un risque d'autorévision, d'intérêt personnel, de représentation, de familiarité ou d'intimidation lié à une relation financière, personnelle, d'affaires, d'emploi ou autre entre, d'un côté, eux-mêmes, leur réseau et toute personne physique en mesure d'influer sur le résultat du contrôle légal des comptes, et, de l'autre, l'entité contrôlée, qui amènerait un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure, en tenant compte des mesures de sauvegarde appliquées, que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise.
- 25 Le contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public fait en outre l'objet du règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014.
- 26 Le considérant 5 de ce règlement énonce qu'il est important de prévoir des règles détaillées visant à garantir que le contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public soit effectué par des contrôleurs légaux et des cabinets d'audit soumis à des exigences strictes et qu'une approche réglementaire commune devrait renforcer l'intégrité, l'indépendance, l'objectivité, la responsabilité, la transparence et la fiabilité des contrôleurs des comptes de ces entités, contribuant ainsi à la qualité

du contrôle légal des comptes dans l'Union, et donc au bon fonctionnement du marché intérieur, tout en assurant un haut niveau de protection des consommateurs et des investisseurs. Ce considérant précise que ces exigences strictes ne devraient s'appliquer aux contrôleurs légaux des comptes et aux cabinets d'audit que dans la mesure où ceux-ci effectuent le contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public.

- 27 L'article 1<sup>er</sup> du règlement indique que celui-ci établit notamment les règles applicables à l'organisation des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit et à leur sélection par les entités d'intérêt public afin de promouvoir leur indépendance et la lutte contre les conflits d'intérêts. L'article 2 ajoute que ce règlement s'applique sans préjudice de la directive 2006/43/CE. L'article 5 définit ensuite les services autres que d'audit que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public, ou tout membre de leur réseau, ne peuvent fournir à cette entité, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle, entre le commencement de la période contrôlée et la publication du rapport d'audit, d'une part, et au cours de l'exercice précédant immédiatement cette période, d'autre part.
- 28 L'activité du contrôle légal des comptes est enfin soumise, plus généralement, aux dispositions de la directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil, du 12 décembre 2006, relative aux services dans le marché intérieur, à l'exception des dispositions de l'article 16 en application de l'article 17, point 13).
- 29 Les considérants 97 et 101 de la directive énoncent :

*« (97) Il y a lieu de prévoir dans la présente directive des règles garantissant un niveau de qualité élevé pour les services et notamment des exigences en matière d'information et de transparence. Ces règles devraient s'appliquer tant à la fourniture de services transfrontaliers entre États membres qu'aux services fournis dans un État membre par un prestataire établi sur son territoire, sans imposer de contraintes non nécessaires aux PME. Elles ne devraient en aucune manière empêcher les États membres d'appliquer, dans le respect de la présente directive et des autres dispositions du droit communautaire, d'autres exigences ou des exigences supplémentaires en matière de qualité. [...]*

*(101) Il est nécessaire et dans l'intérêt des destinataires, en particulier des consommateurs, de veiller à ce qu'il soit possible aux prestataires d'offrir des services pluridisciplinaires et à ce que les restrictions à cet égard soient limitées à ce qui est nécessaire pour assurer l'impartialité, l'indépendance et l'intégrité des professions réglementées. Ceci ne porte pas atteinte aux restrictions ou interdictions de mener des activités spécifiques qui visent à assurer l'indépendance dans les cas où un État membre charge un prestataire d'une tâche particulière, notamment dans le domaine du développement urbain ; ceci ne devrait pas non plus affecter l'application des règles de concurrence. »*

30 Et l'article 25 de cette directive est ainsi libellé :

*« 1. Les États membres veillent à ce que les prestataires ne soient pas soumis à des exigences qui les obligent à exercer exclusivement une activité spécifique ou qui limitent l'exercice conjoint ou en partenariat d'activités différentes.*

*Toutefois, les prestataires suivants peuvent être soumis à de telles exigences :*

*a) les professions réglementées, dans la mesure où cela est justifié pour garantir le respect de règles de déontologie différentes en raison de la spécificité de chaque profession, et nécessaire pour garantir l'indépendance et l'impartialité de ces professions ;*

*b) les prestataires qui fournissent des services de certification, d'accréditation, de contrôle technique, de tests ou d'essais, dans la mesure où ces exigences sont justifiées pour garantir leur indépendance et leur impartialité.*

*2. Lorsque des activités pluridisciplinaires entre les prestataires visés au paragraphe*

*1, points a) et b), sont autorisées, les États membres veillent à :*

*a) prévenir les conflits d'intérêts et les incompatibilités entre certaines activités ;*

*b) assurer l'indépendance et l'impartialité qu'exigent certaines activités ;*

*c) assurer que les règles de déontologie des différentes activités sont compatibles entre elles, en particulier en matière de secret professionnel. »*

*Sur le droit national*

31 L'article L. 820-1-1 du Code de commerce, créé par la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019, dispose que l'exercice de la profession de commissaire aux comptes consiste en l'exercice, par le commissaire aux comptes, de missions de contrôle légal et d'autres missions qui lui sont confiées par la loi ou le règlement. En application de l'article L. 822-1 de ce code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou par des sociétés de commissaires aux comptes. Ces dernières dispositions figuraient auparavant, successivement, à l'article 218 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, à l'article L. 225-218 du Code de commerce, puis à l'article L. 822-9 de ce code.

32 S'agissant de l'exercice du contrôle légal des comptes, l'article L. 823-9, alinéa 1, de ce code, dans sa rédaction en vigueur depuis le 9 septembre 2005, dispose que les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du



- résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice. Ces dispositions figuraient auparavant à l'article 228 de la loi du 24 juillet 1966, puis à l'article L. 225-235 du Code de commerce.
- 33 Les commissaires aux comptes sont soumis à diverses règles déontologiques, résultant notamment, d'une part, des articles L. 822-9 à L. 822-16 et R. 822-20 à R. 822-31 du Code de commerce, et, d'autre part, du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, qui figure en annexe de la partie réglementaire du Code de commerce.
- 34 L'article L. 822-10 du Code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n° 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003, en vigueur du 2 août 2003 au 24 mai 2019, dispose en particulier :
- « Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :*
- 1° Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;*
- 2° Avec tout emploi salarié ; toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable ;*
- 3° Avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée. »*
- 35 Ces dispositions figuraient initialement, dans des termes identiques s'agissant du 1<sup>o</sup> et du 3<sup>o</sup>, à l'article 81-1 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes, dans sa rédaction issue du décret n° 76-1141 du 7 décembre 1976, ensuite à l'article 219-3 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966, créé par la loi n° 84-148 du 1<sup>er</sup> mars 1984, et enfin à l'article L. 225-222 du Code de commerce, en vigueur du 21 septembre 2000 au 2 août 2003.
- 36 L'article L. 822-10 du Code de commerce a été complété par la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 pour prévoir désormais deux exceptions à l'interdiction d'exercer des activités commerciales, le 3<sup>o</sup> étant rédigé en ces termes :
- « 3° Avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée, à l'exception, d'une part, des activités commerciales accessoires à la profession d'expert-comptable, exercées dans le respect des règles de déontologie et d'indépendance des commissaires aux comptes et dans les conditions prévues au troisième alinéa de l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable et, d'autre part, des activités commerciales accessoires exercées par la société pluri-*

*professionnelle d'exercice dans les conditions prévues à l'article 31-5 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales. »*

- 37 L'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 dispose que l'activité d'expertise comptable est incompatible avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance de la personne qui l'exerce, puis énumère diverses incompatibilités, au nombre desquelles l'exercice de toute activité commerciale ou acte d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession, sauf s'il est réalisé à titre accessoire et n'est pas de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance des associés experts-comptables ainsi que le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie.
- 38 L'article 31-5 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 dispose quant à lui que la société pluri-professionnelle d'exercice, qui peut être constituée pour l'exercice en commun de plusieurs des professions d'avocat, d'avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, de commissaire de justice, de notaire, d'administrateur judiciaire, de mandataire judiciaire, de conseil en propriété industrielle, de commissaire aux comptes et d'expert-comptable, peut exercer, à titre accessoire, toute activité commerciale dont la loi ou le décret n'interdit pas l'exercice à l'une au moins des professions qui constituent son objet social. Ces dispositions seront remplacées, à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2024, par l'article 96 de l'ordonnance n° 2023-77 du 8 février 2023, lequel ajoute à la liste des professions concernées celle de géomètre-expert.
- 39 Si aucun texte législatif ou réglementaire ne définit les activités commerciales visées par l'article L. 822-10, 3<sup>o</sup>, du Code de commerce, l'article L. 121-1 de ce code dispose que sont commerçants ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle et les articles L. 110-1 et L. 110-2 définissent les actes de commerce en ces termes :

– article L. 110-1 : « *La loi répute actes de commerce :*

*1° Tout achat de biens meubles pour les revendre, soit en nature, soit après les avoir travaillés et mis en œuvre ;*

*2° Tout achat de biens immeubles aux fins de les revendre, à moins que l'acquéreur n'ait agi en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiments et de les vendre en bloc ou par locaux ;*

*3° Toutes opérations d'intermédiaire pour l'achat, la souscription ou la vente d'immeubles, de fonds de commerce, d'actions ou parts de sociétés immobilières ;*

*4° Toute entreprise de location de meubles ;*

5° *Toute entreprise de manufactures, de commission, de transport par terre ou par eau ;*

6° *Toute entreprise de fournitures, d'agence, bureaux d'affaires, établissements de ventes à l'encan, de spectacles publics ;*

7° *Toute opération de change, banque, courtage, activité d'émission et de gestion de monnaie électronique et tout service de paiement ;*

8° *Toutes les opérations de banques publiques ;*

9° *Toutes obligations entre négociants, marchands et banquiers ;*

10° *Entre toutes personnes, les lettres de change ;*

11° *Entre toutes personnes, les cautionnements de dettes commerciales. »*

– article L. 110-2 : « *La loi répute pareillement actes de commerce :*

1° *Toute entreprise de construction, et tous achats, ventes et reventes de bâtiments pour la navigation intérieure et extérieure ;*

2° *Toutes expéditions maritimes ;*

3° *Tout achat et vente d'agrès, apparaux et avitaillements ;*

4° *Tout affrètement ou nolisement, emprunt ou prêt à la grosse ;*

5° *Toutes assurances et autres contrats concernant le commerce de mer ;*

6° *Tous accords et conventions pour salaires et loyers d'équipages ;*

7° *Tous engagements de gens de mer pour le service de bâtiments de commerce. »*

- 40 Enfin, l'article L. 824-1 du Code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, dispose que constitue une faute disciplinaire tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession de commissaire aux comptes, ce qui résultait auparavant des dispositions de l'article R. 822-32 du même code.

Sur la nécessité d'interpréter l'article 25 de la directive 2006/123/CE du 12 décembre 2006

- 41 MO n’a pas contesté, au cours de la procédure, avoir exercé les activités visées par la notification de griefs par personnes morales interposées, compte tenu de son implication dans les sociétés en cause en qualité d’associé et de dirigeant, ni qu’il s’agissait d’activités commerciales ne pouvant être qualifiées d’accessoires à la profession d’expert – comptable.
- 42 Il soutient en revanche que l’interdiction édictée par l’article L. 822-10, 3°, du Code de commerce est disproportionnée, dès lors que l’indépendance des commissaires aux comptes et la prévention des conflits d’intérêts seraient suffisamment assurées par les autres dispositions légales, réglementaires ou déontologiques, françaises et européennes, auxquelles lui-même se serait conformé en exerçant les activités commerciales en cause.
- 43 En rendant incompatibles avec les fonctions de commissaire aux comptes l’ensemble des activités commerciales, à l’exception des activités commerciales accessoires à la profession d’expert-comptable et des activités commerciales exercées à titre accessoire par une société constituée pour l’exercice en commun de certaines professions libérales, l’article L. 822-10, 3°, de Code de commerce soumet effectivement les commissaires aux comptes à des exigences telles que celles visées au premier alinéa de l’article 25, paragraphe 1, de la directive 2006/123/CE du 12 décembre 2006.
- 44 La question se pose, dès lors, de savoir si ces exigences peuvent être admises sur la base du second alinéa de cet article 25, paragraphe 1, sous a), ce qui nécessite de déterminer si elles sont justifiées pour garantir le respect des règles de déontologie des commissaires aux comptes, et notamment pour garantir leur indépendance et leur impartialité.
- 45 A cet égard, en premier lieu, il ne fait pas de doute que l’interdiction des activités commerciales édictée par l’article L. 822-10, 3°, du Code de commerce est de nature à prévenir des situations de conflits d’intérêts et, en conséquence, à limiter les risques d’atteinte à l’indépendance et à l’impartialité des commissaires aux comptes.
- 46 En deuxième lieu, cette interdiction pourrait relever de la faculté dont dispose les États membres, conformément au considérant 5 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, d’imposer des normes plus rigoureuses que celles prévues par cette directive.
- 47 Enfin, les exceptions à cette interdiction introduites par la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019, qui autorisent les commissaires aux comptes à exercer des activités commerciales accessoires à la profession d’expert-comptable ou des activités commerciales exercées à titre accessoire, dans les conditions prévues à l’article 31-5 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, par une société constituée pour l’exercice en commun de certaines professions libérales, limitent l’atteinte portée à la liberté des commissaires aux comptes de diversifier leurs activités, en veillant toutefois à ce que ces activités soient soumises, en tout état de cause, à des

exigences déontologiques imposées aux experts comptables ou aux autres professions réglementées visées par l'article 31-3 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, soit les professions d'avocat, d'avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, de commissaire de justice, de notaire, d'administrateur judiciaire, de mandataire judiciaire et de conseil en propriété industrielle.

- 48 Cela étant, MO se prévaut de l'arrêt du 27 février 2020, Commission/Belgique (C-384/18, EU:C:2020:124), par lequel la Cour de justice de l'Union européenne a déclaré qu'en interdisant l'exercice conjoint de l'activité de comptable avec celles de courtier ou d'agent d'assurances, d'agent immobilier ou toute activité bancaire ou de services financiers, et en permettant aux chambres de l'institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés d'interdire l'exercice conjoint de l'activité de comptable avec toute activité artisanale, agricole et commerciale, le Royaume de Belgique avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu, notamment, de l'article 25 de la directive 2006/123/CE du 12 décembre 2006.
- 49 Pour statuer ainsi, la Cour de justice a retenu (points 52 à 58) que le Royaume de Belgique ne démontrait pas que l'interdiction imposée aux comptables belges était proportionnée, en ce qu'elle n'aurait concerné que des activités strictement identifiées pour lesquelles il est présumé qu'un conflit d'intérêts pourrait se produire, ni que des mesures alternatives, compte tenu de la structure du marché belge, ne seraient pas aussi efficaces pour atteindre les objectifs recherchés.
- 50 Le rapporteur général estime que cette solution n'est pas transposable à la situation de MO, dès lors que l'activité, les missions et les obligations déontologiques des comptables belges et des commissaires aux comptes français sont substantiellement différentes.
- 51 En raison de la nature particulière des missions qui leur sont confiées, et plus particulièrement de leur mission de certification des comptes, les activités des commissaires aux comptes sont en effet soumises à un ensemble de règles déontologiques résultant notamment, en droit national, comme cela a été précédemment indiqué, des articles L. 822-9 à L. 822-16 et R. 822-20 à R. 822-31 du Code de commerce et du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.
- 52 Plusieurs de ces dispositions tendent, en particulier, à garantir l'indépendance et l'impartialité du commissaire aux comptes et à prévenir les conflits d'intérêts. Dans leur version actuellement en vigueur, il s'agit plus particulièrement :
- de l'article L. 822-10, 1° et 2°, du Code de commerce, qui édicte une incompatibilité générale des fonctions de commissaire aux comptes avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance, ainsi qu'avec tout emploi salarié, sauf chez un commissaire aux comptes ou un expert-comptable ou pour enseigner ;
  - des articles L. 822-11 à L. 822-13 de ce code, qui définissent diverses interdictions et prescrivent la mise en œuvre de mesures de sauvegarde relatives

aux relations entre le commissaire aux comptes et les entités qu'il contrôle, notamment par référence aux dispositions du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ;

– des articles 4 et 5 du code de déontologie, qui imposent au commissaire aux comptes d'être indépendant de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation et d'éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission ou de cette prestation, les articles 12, 18 à 22 et 31 à 35 contenant ensuite diverses dispositions destinées à garantir la mise en œuvre de ces principes.

- 53 MO soutient toutefois que ces dispositions, loin d'illustrer la nécessité d'imposer aux commissaires aux comptes des normes déontologiques plus rigoureuses que celles imposées aux comptables belges, permettent précisément de garantir suffisamment l'indépendance et l'impartialité des commissaires aux comptes, de sorte que l'interdiction des activités commerciales édictée par l'article L. 822-10, 3°, du Code de commerce ne serait pas nécessaire pour atteindre cet objectif.
- 54 Par ailleurs, comme le relève MO, alors que l'objet du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, défini par son article 1<sup>er</sup>, est de promouvoir l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit et la lutte contre les conflits d'intérêts en matière de contrôle des entités d'intérêt public, ce règlement, comme la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, ne prévoit pas d'interdiction générale d'exercer des activités commerciales mais seulement l'interdiction de fournir, directement ou indirectement, des services autres que d'audit aux entités contrôlées ou aux entreprises qui leur sont liées. MO en déduit que le niveau d'exigence attendu des commissaires aux comptes par le législateur européen en termes d'indépendance et d'impartialité pouvait être atteint par d'autres moyens qu'une interdiction d'exercer des activités commerciales telle que celle édictée par l'article L. 822-10, 3°, du Code de commerce.
- 55 Il résulte des développements qui précèdent qu'il apparaît nécessaire, pour statuer sur les poursuites disciplinaires engagées contre MO, d'interpréter les dispositions de l'article 25 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, afin de déterminer si celles-ci, lues notamment en considération des dispositions de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 et du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, s'opposent à ce qu'une législation nationale interdise aux contrôleurs légaux des comptes et aux cabinets d'audit d'exercer toute activité commerciale, serait-ce à l'exception, d'une part, des activités commerciales accessoires à la profession d'expert-comptable, exercées dans le respect des règles de déontologie et d'indépendance des commissaires aux comptes et dans les conditions prévues au troisième alinéa de l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 et, d'autre part, des activités commerciales accessoires exercées par une société pluri-professionnelle d'exercice dans les conditions prévues à l'article 31-5 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990.

Sur la transmission d'une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne

56 L'article 267 TFUE dispose :

*« La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel :*

*a) sur l'interprétation des traités,*

*b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union.*

*Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question.*

*Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour. »*

57 Pour apprécier si l'organisme de renvoi possède le caractère d'une juridiction au sens de ces dispositions, la Cour de justice tient compte d'un ensemble d'éléments, tels que l'origine légale de cet organisme, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juridiction, la nature contradictoire de sa procédure, l'application, par l'organisme, des règles de droit ainsi que son indépendance (CJUE, arrêt du 30 juin 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, p. 395 ; CJUE, arrêt du 26 janvier 2023, NV Construct, C-403/21, EU:C:2023:47, point 39). Et c'est sur la base des éléments fournis dans la décision de renvoi que la Cour de justice vérifie si l'organisme de renvoi peut être qualifié de juridiction au sens de l'article 267 TFUE (en dernier lieu, CJUE, ordonnance du 7 février 2023, Konstrukta – Defence, C-521/22, EU:C:2023:94, point 24).

58 La formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes est instituée par l'article L. 821-2, II, du Code de commerce, qui lui attribue compétence pour prononcer les sanctions dont sont passibles, en vertu du I de l'article L. 824-1 de ce code, les commissaires aux comptes du fait des fautes disciplinaires qu'ils commettent, ainsi que les personnes, autres que les commissaires aux comptes, mentionnées au II de cet article du fait des manquements visés par ce texte. Ces fautes disciplinaires et ces manquements peuvent notamment résulter de la méconnaissance de dispositions législatives et réglementaires du Code de commerce. au nombre desquelles le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes et les normes d'exercice professionnelles homologuées par arrêté du ministre de la justice.

59 La formation restreinte est composée d'un magistrat de l'ordre judiciaire, membre du collège du Haut conseil, qui en est le président, et de quatre autres membres

élus par le collège en son sein. Ces quatre membres sont choisis parmi, d'une part, les membres du collège nommés par décret pour six ans renouvelables une fois, soit un magistrat de la Cour des comptes, un professeur des universités, quatre personnes qualifiées en matière économique et financière et deux personnes ayant exercé la profession de commissaire aux comptes et, d'autre part, les deux membres de droit que sont le président de l'Autorité des marchés financiers et le président de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution, ou leurs représentants.

- 60 En leur qualité de membres du collège du Haut conseil, les membres de la formation restreinte relèvent des dispositions de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes et des autorités publiques indépendantes. Il en résulte notamment que leur mandat n'est pas révocable et qu'ils sont soumis à des règles déontologiques prévoyant diverses incompatibilités et leur imposant d'exercer leurs fonctions avec dignité, probité et intégrité, de faire cesser immédiatement tout conflit d'intérêts et de ne recevoir ni solliciter d'instruction d'aucune autorité dans l'exercice de leurs attributions.
- 61 Les articles L. 824-2 à L. 824-16 et R. 824-1 à R. 824-27 du Code de commerce précisent, outre les fautes disciplinaires et les manquements susceptibles d'être poursuivis, les sanctions encourues et la procédure applicable devant la formation restreinte.
- 62 Cette procédure débute par une saisine du rapporteur général du Haut conseil, qui est chargé de procéder à une enquête. A l'issue de celle-ci, après avoir entendu la personne intéressée, laquelle peut se faire assister par un conseil à toutes les étapes de la procédure, le rapporteur général adresse un rapport au Haut conseil. Le collège du Haut conseil délibère, hors la présence des membres de la formation restreinte, et arrête, le cas échéant, les griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne intéressée et dont la formation restreinte est dès lors saisie. La personne intéressée peut consulter le dossier et présenter ses observations, qui sont adressées à la formation restreinte par le rapporteur général, avec son rapport final.
- 63 La personne poursuivie est ensuite entendue par la formation restreinte lors d'une audience publique. Elle peut demander la récusation d'un membre de cette formation lorsqu'elle estime qu'il existe une raison sérieuse de mettre en doute son impartialité. Après l'audience, la formation restreinte délibère hors la présence de la personne poursuivie et du rapporteur général, puis rend une décision motivée. Elle peut notamment prononcer une ou plusieurs sanctions prévues par l'article L. 824-2 du Code de commerce, parmi lesquelles l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes, la radiation de la liste des commissaires aux comptes ou une sanction pécuniaire. La personne sanctionnée et le président du Haut conseil, après accord du collège, peuvent former un recours de pleine juridiction contre cette décision devant le Conseil d'État.



- 64 Il résulte de ces éléments que la formation restreinte, qui ne peut se saisir d'office et qui est seule compétente pour se prononcer sur les poursuites disciplinaires engagées contre les commissaires aux comptes et sur les poursuites engagées contre les personnes visées à l'article L. 824-1, II, du Code de commerce du fait de manquements prévus par ce texte, statue en appliquant des règles de droit, selon une procédure contradictoire et dans des conditions garantissant son indépendance, de sorte que cette formation possède le caractère de juridiction au sens de l'article 267 TFUE, précité.
- 65 En conséquence, il sera fait usage de la faculté prévue par ce texte en transmettant à la Cour de justice les questions figurant au dispositif de la présente décision, relatives à l'interprétation de l'article 25 de la directive 2006/123/CE, dès lors qu'une décision sur ce point apparaît nécessaire pour statuer sur les poursuites disciplinaires engagées contre MO.

**Par ces motifs**, la formation restreinte :

Sursoit à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur les questions suivantes :

*« 1. L'article 25 de la directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil, du 12 décembre 2006, relative aux services dans le marché intérieur doit-il être interprété, en considération notamment des dispositions de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 mai 2006, concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et du règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil, du 16 avril 2014, relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, comme s'opposant à ce qu'une législation nationale interdise aux contrôleurs légaux des comptes et aux cabinets d'audit d'exercer toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée ?*

*2. Dans l'affirmative, en est-il de même lorsque cette législation exclut du champ de cette interdiction, par exception, d'une part, les activités commerciales accessoires à la profession d'expert-comptable, exercées dans le respect des règles de déontologie et d'indépendance des commissaires aux comptes et dans les conditions prévues au troisième alinéa de l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 et, d'autre part, les activités commerciales accessoires exercées par une société pluri-professionnelle d'exercice dans les conditions prévues à l'article 31-5 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 ? » ;*

Dit que MO sera reconvoqué à une prochaine audience lorsque la Cour de justice se sera prononcée sur cette question ;

Dit que la présente décision sera notifiée à MO, à la présidente du Haut conseil et au greffier de la Cour de justice de l'Union européenne ;

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