



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

*Dossier n° FR 2023-18 S
Décision du 14 décembre 2023*

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 9 novembre 2023 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

- M. Alban Racadot,
né le [REDACTED],
demeurant au [REDACTED]
inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 1100021747,
comparant en personne, assisté de Me Laurent Bertin,
- la société Lyon Expertise Audit,
société par actions simplifiée (RCS Lyon 812 427 813),
ayant son siège au 119, boulevard de la Bataille de Stalingrad à Villeurbanne (69100),
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 4100089425,
représentée par son président, M. Racadot, et assistée de Me Laurent Bertin.

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

Après avoir entendu :

- le rapporteur général, représenté par M. Mourre, muni d'un pouvoir,
- M. Racadot, en son nom personnel et en tant que représentant de la société Lyon Expertise Audit, ainsi que leur conseil, qui ont eu la parole en dernier.

et annoncé que la décision serait rendue le 14 décembre 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus, en présence de son secrétaire, puis rendu la décision suivante par mise à disposition à son secrétariat.

Faits et procédure

1. M. Racadot, qui est âgé de ■ ans, est inscrit depuis 2006 sur la liste des commissaires aux comptes. Il exerce cette activité au sein des sociétés Lyon Expertise Audit, qu'il préside et dont il est l'associé unique, et Fiduciaire des Belges, laquelle exerce elle-même sous la dénomination Lyon Expertise, dont il est le co-gérant et dont il détient 50 % des parts par l'intermédiaire de la société Lyon Expertise Holding. M. Racadot exerce également l'activité d'expertise comptable au sein de la société Fiduciaire des Belges.

2. En 2021, la société Lyon Expertise Audit était titulaire de 13 mandats non EIP, représentant ■€ d'honoraires. Son chiffre d'affaires s'élevait alors à ■€. La même année, la société Fiduciaire des Belges était titulaire d'un unique mandat non EIP, représentant ■€ d'honoraires. Son chiffre d'affaires, correspondant quasi-exclusivement à son activité d'expertise comptable, s'élevait à ■€.

3. Aux termes des statuts constitutifs du 9 mai 2019 de la société The Project Group France (la société TPG), la société Lyon Expertise Audit a été nommée commissaire aux comptes de cette société, pour une durée de six exercices, soit jusqu'à l'assemblée générale devant statuer sur les comptes de l'exercice 2024. Ce mandat représentait, au titre de l'exercice 2020, des honoraires d'un montant de ■€.

4. Le 30 août 2021, la société Fiduciaire des Belges, représentée par M. Racadot, a accepté une mission de conseil confiée par la société TPG, portant sur la mise en place d'un nouveau système de projet au sein du groupe Airbus. La société Fiduciaire des Belges a réalisé cette mission au cours des mois de septembre à décembre 2021, pour un montant total d'honoraires de ■€ HT.

5. Par une lettre du 7 octobre 2021, M. Racadot a informé la société TPG que la société Lyon Expertise Audit démissionnait de son mandat de commissaire aux comptes, au motif que la réalisation de cette mission de conseil était incompatible avec la poursuite de son mandat.

6. Le 24 novembre 2021, M. Racadot a déclaré cette démission en ligne sur le portail du Haut conseil, en inscrivant le motif suivant : « *Réalisation de mission de conseil pour l'entité non compatible avec l'exercice du mandat* ».

7. Le 7 février 2022, la présidente du Haut conseil a saisi le rapporteur général des conditions dans lesquelles M. Racadot avait démissionné de son mandat de certification des comptes de la société TPG, au regard des conditions fixées par l'article 28 du code de déontologie.

8. Le même jour, le rapporteur général a ouvert une enquête concernant M. Racadot et la société Lyon Expertise Audit, commissaires aux comptes, portant sur le respect de leurs obligations légales et réglementaires.

9. A l'issue de cette enquête, par une décision du 15 décembre 2022, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Racadot et de la société Lyon Expertise Audit et a arrêté les griefs suivants :

« Il est reproché à la société LYON EXPERTISE AUDIT SASU, société de commissaires aux comptes inscrite sous le numéro 4100089425, d'avoir démissionné, le 7 octobre 2021, de son mandat de commissaire aux comptes de la société TPG FRANCE SAS, sans motif légitime, en violation des articles L. 823-3 alinéa 1 du code de commerce et 28 I du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ;

Il est reproché (i) à M. Alban RACADOT, commissaire aux comptes inscrit sous le numéro 1100021747 et (ii) à la société LYON EXPERTISE AUDIT SASU, société dirigée par M. Alban RACADOT et dont ce dernier détient 100 % du capital social, de s'être placés, entre le 30 août et le 7 octobre 2021, dans une situation susceptible de compromettre leur indépendance, en réalité et en apparence, à l'égard de la société TPG FRANCE SAS, dont ils étaient respectivement commissaire aux comptes signataire et titulaire, par la réalisation concomitante, par la société FIDUCIAIRE DES BELGES SARL, co-gérée et dont le capital est détenu à hauteur de 50 % par M. Alban RACADOT, d'une mission de sous-traitance comptable et financière pour TPG FRANCE SAS, représentant deux fois les honoraires de commissariat aux comptes, ce qui pourrait constituer une violation des articles L. 822-10 1° du code de commerce et 5 I alinéa 1^{er} et II du code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes.

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1 alinéa 1 1 du code de commerce, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 824-2 du code de commerce. »

10. Ces griefs ont été notifiés aux personnes poursuivies par des lettres recommandées avec accusé de réception du 20 février 2023.

11. Le même jour, le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête, puis lui a adressé son rapport final le 21 avril 2023.

12. Après que les personnes poursuivies ont été convoquées pour la séance du 28 septembre 2023 par des lettres recommandées avec accusé de réception du 12 juin 2023, l'examen de l'affaire a fait l'objet d'un renvoi à la séance du 9 novembre 2023, pour laquelle les personnes poursuivies ont été convoquées par des lettres recommandées avec accusé de réception du 3 octobre 2023.

13. 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 Lyon-Riom n'a pas donné suite à cet avis.

14. Le 4 septembre 2023, Me Bertin a adressé à la formation restreinte un mémoire dans l'intérêt des personnes poursuivies.

15. Lors de la séance du 9 novembre 2023, le rapporteur général a demandé que soient prononcées, à l'encontre de la société Lyon Expertise Audit comme à l'encontre de M. Racadot, un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 3 000 €.

Motifs de la décision

Sur les moyens de procédure

Sur la méconnaissance du périmètre de la saisine du rapporteur général

16. Il résulte de l'article L. 824-4 du code de commerce que le rapporteur général peut être saisi, notamment, par le président du Haut conseil de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction.

17. M. Racadot et la société Lyon Expertise Audit soutiennent qu'en application de l'article L. 824-4 du code de commerce, la saisine du rapporteur général s'opère à la fois *in rem* et *in personam*, en considération des seuls faits dénoncés et à l'égard des seules personnes visées par l'acte de saisine. Ils font valoir qu'en l'espèce, la saisine du rapporteur général portait exclusivement sur les conditions dans lesquelles M. Racadot avait démissionné de son mandat de commissaire aux comptes de la société TPG. Ils en déduisent que cette saisine ne permettait au rapporteur général d'enquêter, ni sur des faits d'atteinte à son indépendance reprochés à M. Racadot, ni sur aucun fait reproché à la société Lyon Expertise Audit, pas plus qu'elle ne permettait à la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels de poursuivre de tels faits.

18. M. Racadot et la société Lyon Expertise Audit soutiennent en outre que l'article L. 824-5 du code de commerce permet au rapporteur général de n'obtenir du commissaire aux comptes que les documents ou informations qui concernent la mission de certification des comptes ou toute autre prestation fournie par lui aux personnes ou entités dont il certifie les comptes, de sorte qu'en enquêtant, hors de sa saisine, sur l'activité et les prestations de conseil de la société Fiduciaire des Belges, le rapporteur général aurait excédé ses pouvoirs.

19. Cela étant, la lettre de saisine de la présidente du Haut conseil du 7 février 2022, qui mentionne en objet « *Démission du mandat de la société The Project Group France* », est rédigée en ces termes :

« En application de l'article L. 824-4 du code de commerce, j'ai l'honneur de vous saisir des conditions dans lesquelles Monsieur Alban Racadot, commissaire aux comptes inscrit sous le numéro 1100021747, a démissionné en 2021 de son mandat de certification des comptes de la société The Project Group France, au regard des conditions fixées par l'article 28 du code de déontologie.

A toutes fins utiles, je vous informe que cette démission a fait l'objet d'une information du Haut conseil en date du 24 novembre 2021 par l'intermédiaire du portail du H3C, Monsieur Alban Racadot ayant justifié de sa démission en portant l'indication suivante « Réalisation de mission de conseil pour l'entité non compatible avec l'exercice du mandat ».

Ces faits sont susceptibles de caractériser des manquements relatifs aux conditions de la démission du commissaire aux comptes susmentionné du mandat de commissariat aux comptes de la société The Project Groupe. »

20. En premier lieu, dès lors que la société Lyon Expertise Audit était titulaire du mandat de certification des comptes de la société TPG et que ce n'est qu'en qualité de représentant de la première que M. Racadot a présenté la démission de celle-ci à la seconde, la saisine du rapporteur général concernait nécessairement les manquements susceptibles d'avoir été commis à l'occasion de cette démission par la société Lyon Expertise Audit, sans que la seule

mention de M. Racadot dans la lettre du 7 février 2022, pour regrettable qu'elle soit, permette de considérer que la présidente du Haut conseil ait entendu exclure cette société du périmètre de cette saisine. C'est donc sans méconnaître celui-ci que le rapporteur général a enquêté sur le manquement susceptible d'être reproché à la société Lyon Expertise Audit du fait des circonstances de sa démission de ce mandat.

21. En deuxième lieu, au regard du motif communiqué au Haut conseil par M. Racadot pour justifier cette démission, soit la réalisation d'une mission non compatible avec l'exercice de ce mandat, le rapporteur général ne peut se voir reprocher d'avoir méconnu le périmètre de sa saisine en déduisant de la référence, dans la lettre du 7 février 2022, à d'éventuels manquements relatifs aux conditions de cette démission qu'il était également saisi des faits d'atteinte à l'indépendance susceptibles d'avoir été commis par M. Racadot, commissaire aux comptes signataire du mandat en cause, expressément visé dans cette lettre, comme par la société Lyon Expertise Audit, commissaire aux comptes titulaire de ce mandat.

22. En troisième lieu, dès lors que l'atteinte à l'indépendance susceptible d'être reprochée aux commissaires aux comptes et présentée par M. Racadot comme justifiant la démission de la société Lyon Audit Expertise de son mandat de commissaire aux comptes de la société TPG, résultait de la fourniture d'une prestation de conseil à cette dernière par la société Fiduciaire des Belges, c'est encore sans méconnaître les termes de sa saisine que le rapporteur général a procédé à des investigations concernant les modalités d'acceptation et de réalisation de cette prestation par cette dernière.

23. Par conséquent, le moyen tiré d'une méconnaissance du périmètre de la saisine du rapporteur général, par ce dernier lors de l'enquête puis par la formation statuant sur les cas individuels dans sa décision arrêtant les griefs, est écarté.

Sur les modalités de réalisation et la teneur des auditions de M. Racadot et de la société Lyon Expertise Audit

24. 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. »

25. Il résulte de ce texte que le rapporteur général doit procéder avant l'établissement du rapport d'enquête à l'audition de la personne mise en cause, afin de permettre à celle-ci de s'expliquer sur les faits susceptibles de lui être reprochés et de convaincre, le cas échéant, le rapporteur général puis la formation statuant sur les cas individuels qu'il n'y a pas lieu de la poursuivre.

26. En revanche, ce texte n'impose pas que l'audition de la personne poursuivie constitue le dernier acte d'enquête, précédant immédiatement l'établissement du rapport, de sorte qu'il ne peut être utilement soutenu, comme le font M. Racadot et la société Lyon Expertise Audit, que cette audition relèverait d'une phase finale de l'enquête dont la réalisation incomberait exclusivement au rapporteur général.

27. Ensuite, le caractère obligatoire de cette audition de la personne poursuivie n'interdit pas au rapporteur général d'en déléguer la réalisation à un enquêteur désigné pour l'assister et dès lors autorisé, en application des articles L. 824-5 et R. 824-5 du code de commerce, à convoquer et entendre toute personne susceptible de fournir des informations, en ce compris le commissaire aux comptes visé par l'enquête.

28. Par ailleurs, M. Racadot ne peut soutenir qu'il n'a pas été entendu sur la réalisation par la société Fiduciaire des Belges d'une mission de sous-traitance comptable et financière pour la société TPG, dont il serait résulté une atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes de celle-ci, ni sur le fait qu'il aurait, en qualité de dirigeant de la société Fiduciaire des belges, privilégié cette mission au détriment du mandat de certification des comptes de la société TPG. En effet, après avoir renseigné un questionnaire aux termes duquel il lui était notamment demandé de préciser la nature de l'incompatibilité résultant de la réalisation d'une mission de conseil pour la société TPG, présentée comme justifiant la démission de la société Lyon Expertise Audit de son mandat, il a encore été entendu, lors de son audition, sur cette incompatibilité, sur les mesures de sauvegarde qu'aurait pu prendre la société Lyon Expertise Audit pour poursuivre sa mission de certification des comptes, ainsi que sur les circonstances dans lesquelles la société Fiduciaire des Belges avait accepté la mission proposée par la société TPG.

29. Il importe peu, en outre, que M. Racadot n'ait pas été invité à s'expliquer, à ce stade, sur les textes susceptibles de fonder les griefs qui pourraient lui être reprochés au regard des faits sur lesquels il était entendu, dès lors que ce n'est qu'à l'issue de l'enquête que le rapporteur général, puis la formation statuant sur les cas individuels, doivent qualifier les griefs reprochés aux personnes poursuivies et que ce n'est que par la lettre de notification de griefs que ces dernières ont vocation à être informées de cette qualification.

30. Enfin, en faisant soumettre par l'enquêteur à la société Lyon Expertise Audit, représentée par M. Racadot, les réponses apportées par ce dernier aux questions portant tant sur les circonstances de la démission de la société Lyon Expertise Audit de son mandat de certification des comptes de la société TPG que sur l'atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes susceptible de résulter de la réalisation d'une mission de conseil au profit de la société TPG par la société Fiduciaire des Belges, le rapporteur général a satisfait à l'obligation d'entendre la société Lyon Expertise Audit sur les faits qui lui étaient reprochés.

31. En conséquence de ce qui précède, le moyen tiré d'irrégularités résultant des modalités de réalisation et de la teneur des auditions de M. Racadot et de la société Lyon Expertise Audit est écarté.

Sur le bien-fondé des griefs

32. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, dispose :

« I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 824-2, les commissaires aux comptes à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent.

Constitue une faute disciplinaire :

1° Tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession : [...] ».

Sur le grief relatif aux circonstances de la démission de la société Lyon Expertise Audit de son mandat de commissaire aux comptes de la société TPG

33. L'article L. 823-3, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, dispose par ailleurs :

« Le commissaire aux comptes est nommé pour un mandat de six exercices. Ses fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice. »

34. L'article 28 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, dans sa rédaction issue du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, dispose en outre :

« Démission

I. – Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes.

Constitue un motif légitime de démission :

a) La cessation définitive d'activité ;

b) Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;

c) Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;

d) La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes joint à son dossier les différents éléments qui justifient sa démission.

II. – Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment :

1° A la procédure d'alerte et à la procédure de signalement prévue à l'article 12 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ;

2° A la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;

3° A l'émission de son opinion sur les comptes.

Il ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

III. – Le commissaire aux comptes qui démissionne en informe le Haut Conseil du commissariat aux comptes et indique les motifs de sa décision.

Il en informe également l'Autorité des marchés financiers et l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution lorsque la personne ou l'entité concernée relève de ces autorités. ».

35. En l'espèce, la société Lyon Expertise Audit a été nommée commissaire aux comptes de la société TPG le 9 mai 2019 pour une durée de six exercices, soit jusqu'à l'assemblée générale devant statuer sur les comptes de l'exercice 2024.

36. Entendu au cours de l'enquête puis devant la formation restreinte, en son nom personnel et en qualité de représentant de la société Lyon Expertise Audit, M. Racadot a déclaré qu'il avait été sollicité avant l'été 2021, en tant que dirigeant de la société Fiduciaire des Belges, par la société TPG pour l'assister dans le cadre d'une prestation de conseil fournie au groupe Airbus, portant sur la mise en œuvre d'un logiciel de planification, plus particulièrement pour ce qui concernait la partie financière. M. Racadot a précisé qu'il n'avait pas suggéré à la société TPG de faire appel à un autre professionnel, ne connaissant personne ayant les compétences, très spécifiques, requises par cette mission.

37. M. Racadot a ajouté qu'il avait alors considéré, initialement, que la réalisation de cette prestation de conseil, pour le compte de la société Fiduciaire des Belges et en tant que sous-traitant de la société TPG, n'était pas susceptible de porter atteinte à son indépendance, en tant que commissaire aux comptes signataire du mandat de certification des comptes de la société TPG. Il a donc signé un bon de commande le 30 août 2021, au nom de la société Fiduciaire des Belges, mentionnant une « *Mission de conseil New PPM Tool chez Airbus SAS* » évaluée à 8 jours sur la période de septembre à décembre 2021, pour un montant de [REDACTED] € HT.

38. Selon M. Racadot, courant septembre 2021, les dirigeants de la société TPG l'ont informé que cette mission allait prendre de l'ampleur, les honoraires à percevoir pouvant s'élever à quelque [REDACTED] €. Il a alors considéré qu'une telle rémunération, perçue par la société Fiduciaire des Belges, était susceptible de porter atteinte à l'indépendance à laquelle il était tenu à l'égard de la société TPG, sans qu'aucune mesure de sauvegarde ne soit envisageable. Il a donc pris la décision, en tant que représentant de la société Lyon Expertise Audit, de démissionner du mandat de commissaire aux comptes de la société TPG.

39. Cela étant, en dépit de la perception qu'a pu en avoir M. Racadot à l'époque, un tel motif de démission ne peut être qualifié de légitime, au sens de l'article 28, I, du code de déontologie.

40. Il résulte certes, comme le font valoir les personnes poursuivies, de l'article L. 822-11, III, du code de commerce, comme 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, que le commissaire aux comptes doit démissionner de son mandat lorsque son indépendance est compromise sans qu'aucune mesure de sauvegarde ne puisse être mise en œuvre. Mais il lui appartient d'abord, lorsqu'il peut l'éviter, de ne pas se placer dans une telle situation.

41. Or la situation d'incompatibilité dont se prévaut la société Lyon Expertise Audit comme constituant un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et justifiant en conséquence sa démission, ne résultait que du choix de son propre dirigeant, dans le cadre d'une répartition de ses activités entre les sociétés qu'il dirigeait et dont il était l'associé, d'accepter de fournir ou de continuer à fournir la prestation de conseil proposée par la société TPG.

42. Il importe peu, à cet égard, que M. Racadot n'ait pris conscience de cette incompatibilité, comme il le soutient, qu'après avoir commencé à exécuter la prestation de conseil, au regard de l'augmentation alors envisagée de la rémunération liée à celle-ci, augmentation qui ne serait pas intervenue, en définitive, de sorte qu'il n'aurait en réalité fait preuve que d'une prudence excessive. En effet, dans cette hypothèse, il lui appartenait de refuser cette évolution de la prestation, étant observé qu'en tout état de cause, comme cela résulte des points 50 à 52, *infra*, ce sont les conditions dans lesquelles la prestation de conseil en cause a été fournie par la société Fiduciaire des Belges, et non le montant des honoraires convenu ou son évolution, qui était de nature à porter atteinte à l'indépendance de M. Racadot.

43. Il importe peu, enfin, qu'il ne résulte pas des éléments de la procédure que la société TPG ait subi un préjudice du fait de la démission de la société Lyon Expertise Audit de son mandat de commissaire aux comptes, dans la mesure où la durée légale du mandat de

certification des comptes instaurée par l'article L. 823-3, alinéa 1^{er}, du code de commerce, si elle constitue une protection de l'entité contrôlée, tend essentiellement, en contribuant à garantir l'indépendance du commissaire aux comptes, à assurer un niveau de confiance élevé dans la fiabilité des comptes chez l'ensemble de leurs lecteurs.

44. Ainsi, sans qu'il y ait lieu de faire référence aux avis du Haut conseil des 17 février et 15 décembre 2011, émis dans des situations différentes de celle soumise à la formation restreinte dans la présente affaire et qui, en tout état de cause, ne lient pas cette formation, la société Lyon Expertise Audit, qui ne se prévaut d'aucun autre motif susceptible de justifier sa démission, a manqué aux dispositions des articles L. 823-3, alinéa 1^{er}, du code de commerce et 28 du code de déontologie, et donc commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, en démissionnant sans motif légitime, le 7 octobre 2021, de son mandat de commissaire aux comptes de la société TPG.

Sur le grief relatif à l'atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes résultant de la prestation de conseil fournie par la société Fiduciaire des Belges à la société TPG

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

*« Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :
1° Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;
[...] ».*

46. Dans sa rédaction issue du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, l'article 5 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes dispose :

« Indépendance et prévention des conflits d'intérêts.

I. - Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice. Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission ou de la prestation est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au présent article.

II. - L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêt, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation. Elle garantit également l'absence de risque d'auto-révision conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de missions ou de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation.

III. - Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la

*poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du présent code.
Lorsque les mesures de sauvegarde sont insuffisantes à garantir son indépendance, il met fin à la mission ou à la prestation. »*

47. Il résulte de ces dispositions, tant législatives que réglementaires, que le commissaire aux comptes ne peut exercer aucune activité de nature à porter atteinte à son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes et qu'il doit éviter de se placer dans une situation susceptible de compromettre, non seulement son impartialité, d'une manière générale, mais également, et tout particulièrement, son indépendance à l'égard de cette personne ou de cette entité.

48. Contrairement à ce que soutiennent M. Racadot et la société Lyon Expertise Audit, les dispositions de l'article 5 du code de déontologie ne méconnaissent pas la portée de l'article L. 822-10, 1°, du code de commerce, pas plus que celle de l'article L. 822-11, III, de ce code, qui interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification lorsque son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre. Et si ces dernières dispositions tendent à préserver l'indépendance du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission de certification des comptes, cette indépendance s'apprécie nécessairement en considération des autres activités exercées par celui-ci, de sorte qu'il ne peut être reproché au rapporteur général de fonder le grief sur l'analyse de la prestation de conseil fournie à la société TPG, entité contrôlée.

49. En outre, ces textes ne contreviennent pas au principe de légalité des délits et des peines consacré par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, dans la mesure où, bien qu'ils laissent une marge d'appréciation importante aux autorités de poursuite et de jugement, elles leur imposent néanmoins de caractériser l'existence d'une atteinte à l'indépendance et d'en apprécier les effets, en réalité ou en apparence, sur l'objectivité du commissaire aux comptes et sur le risque que ses conclusions soient orientées par un parti pris, un conflit d'intérêt ou influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels.

50. En l'espèce, comme cela a été rappelé aux points 36 à 38, M. Racadot a accepté de réaliser, en tant que représentant de la société Fiduciaire des Belges et dans le cadre d'un contrat de sous-traitance conclu avec la société TPG, une prestation de conseil destinée à la société Airbus pour la mise en œuvre d'un logiciel de planification, dans sa partie financière.

51. S'il est exact que la fourniture d'une prestation de conseil par un commissaire aux comptes à l'entité qu'il contrôle n'est pas nécessairement, en elle-même, de nature à porter atteinte à son indépendance, M. Racadot a fourni la prestation en cause, pour le compte de la société Fiduciaire des Belges, dans le cadre d'une sous-traitance confiée par la société TPG, de sorte qu'il était susceptible, à ce titre, de recevoir de la part de cette société, qui devenait son donneur d'ordre, des instructions relatives à la teneur du conseil qu'il serait amené à fournir.

52. Il en résulte qu'indépendamment du montant de la rémunération que la société Fiduciaire des Belges devait percevoir en contrepartie de cette prestation, M. Racadot s'est placé dans une situation susceptible de compromettre son indépendance, ne serait-ce qu'en

apparence, à l'égard de la société TPG et de faire naître un doute quant à son objectivité dans la réalisation de sa mission de contrôle des comptes de cette société.

53. Ensuite, dès lors que M. Racadot était le commissaire aux comptes signataire, conformément aux dispositions de l'article L. 822-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce, du mandat de certification des comptes confié par la société TPG à la société Lyon Expertise Audit, société dont il était en outre le dirigeant et le seul associé, la situation dans laquelle il s'est placé compromettrait également l'indépendance de la société Lyon Expertise Audit, elle-même, à l'égard de la société contrôlée. Et ni le principe de légalité ni le principe de la responsabilité personnelle, invoqués par la société Lyon Expertise Audit, ne font obstacle à ce que celle-ci soit sanctionnée pour n'avoir pas évité de se placer dans une telle situation, peu important que celle-ci résulte d'une activité exercée par son représentant au sein d'une société tierce, étant toutefois rappelé que, dès lors qu'elle résultait d'un choix effectué par son représentant dans le cadre d'une répartition de ses activités entre les sociétés qu'il dirigeait et dont il était l'associé, cette situation ne pouvait justifier que la société Lyon Expertise Audit démissionnât de son mandat.

54. Il se déduit de ce qui précède que, comme il le leur est reproché aux termes du grief qui leur a été notifié, en tant que commissaires aux comptes respectivement titulaire et signataire du mandat de certification des comptes de la société TPG, la société Lyon Expertise Audit et M. Racadot se sont placés, entre le 30 août et le 7 octobre 2021, en méconnaissance des articles L. 822-10 du code de commerce et de l'article 5 du code de déontologie, dans une situation susceptible de compromettre leur indépendance à l'égard de la société TPG, du fait de la réalisation par M. Racadot, pour le compte de la société Fiduciaire des Belges, d'une prestation de conseil confiée à cette société par la société TPG dans le cadre d'un contrat de sous-traitance.

Sur les sanctions

55. L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016, dispose notamment que les commissaires aux comptes sont passibles de l'avertissement, du blâme, de l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, de la radiation de la liste et du retrait de l'honorariat, ainsi que d'une sanction pécuniaire d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 euros et, pour une personne morale, un million d'euros ou si cette somme est plus élevée, lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par le commissaire aux comptes, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise.

56. L'article L. 824-12 de ce code, dans sa rédaction issue de la même ordonnance, dispose par ailleurs :

« Les sanctions sont déterminées en tenant compte :

1° De la gravité et de la durée de la faute ou du manquement reprochés ;

2° De la qualité et du degré d'implication de la personne intéressée ;

3° De la situation et de la capacité financière de la personne intéressée, au vu notamment de son patrimoine et, s'agissant d'une personne physique de ses revenus annuels, s'agissant d'une personne morale de son chiffre d'affaires total ;

4° De l'importance soit des gains ou avantages obtenus, soit des pertes ou coûts évités par la personne intéressée, dans la mesure où ils peuvent être déterminés ;

5° Du degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre de l'enquête ;

6° Des manquements commis précédemment par la personne intéressée ;

7° Lorsque la sanction est prononcée en raison de manquement aux dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, elle est en outre déterminée en tenant compte, le cas échéant, de l'importance du préjudice subi par les tiers. »

57. 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.

58. Dès lors, d'une part, qu'il n'apparaît pas possible d'évaluer des gains ou des avantages qu'auraient procurés aux personnes poursuivies les fautes qui leur sont reprochées, pas plus que des pertes ou des coûts que ces fautes leur 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.

59. Les manquements reprochés à la société Lyon Expertise Audit et à M. Racadot, dont ils sont, chacun, personnellement et entièrement responsables, serait-ce du fait de son représentant s'agissant de la société Lyon Expertise Audit, sont graves, dans la mesure où, d'abord, en démissionnant de son mandat de commissaire aux comptes de la société TPG, la société Lyon Expertise Audit s'est affranchie sans motif légitime de la durée minimale de six exercices fixée par la loi pour la mission de contrôle légal des comptes confiée à un commissaire aux comptes, qui constitue une garantie de l'indépendance de celui-ci. En outre, en se plaçant, avant cette démission, dans une situation susceptible de porter atteinte à leur indépendance à l'égard de la société TPG, la société Lyon Expertise Audit et M. Racadot ont porté atteinte à un principe fondamental de comportement dont découle la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes.

60. Il sera néanmoins relevé que la société Lyon Expertise Audit n'a pas cherché à dissimuler le motif de sa démission, en le saisissant spontanément sur le portail du Haut conseil, que ni cette société ni M. Racadot ne se sont vu reprocher antérieurement aucun manquement disciplinaire et que ce dernier, à titre personnel et en tant que représentant de la société Lyon Expertise Audit, a répondu aux questions qui lui ont été posées par le rapporteur général et aux demandes de communication de documents qui lui ont été faites pendant l'enquête, ce qui constituait la seule coopération attendue de sa part.

61. Il sera également tenu compte de la brièveté de la période pendant laquelle l'indépendance des commissaires aux comptes a été compromise et de ce que la démission de la société Lyon Expertise Audit est intervenue peu de temps après la certification des comptes de l'exercice précédent de la société TPG, ce qui était de nature à minimiser les difficultés liées au remplacement de son commissaire aux comptes.

62. Enfin, la publication de la présente décision sur le site internet du Haut conseil sous forme non anonyme n'apparaissant pas de nature à causer à la société Lyon Expertise Audit et à M. Racadot un préjudice grave ou disproportionné, leur demande d'anonymisation de la décision préalablement à sa publication est rejetée.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que la société Lyon Expertise Audit et M. Racadot, en tant que commissaires aux comptes, ont commis des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce :

- pour ce qui concerne la société Lyon Expertise Audit, en démissionnant, sans motif légitime, le 7 octobre 2021, de son mandat de commissaire aux comptes de la société The Project Group France, en méconnaissance des dispositions de l'article L. 823-3, alinéa 1^{er}, du code de commerce et de l'article 28 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ;

- pour ce qui concerne la société Lyon Expertise Audit et M. Racadot, en se plaçant, en tant que commissaires aux comptes, respectivement titulaire et signataire, de la société The Project Group France, entre le 30 août et le 7 octobre 2021, en méconnaissance des dispositions de l'article 822-10, 1^o, du code de commerce et de l'article 5 du code de déontologie, dans une situation de nature à compromettre leur indépendance, du fait de la réalisation par M. Racadot, pour le compte d'une société tierce, d'une prestation de conseil confiée à cette société dans le cadre d'un contrat de sous-traitance ;

Prononce à l'encontre de la société Lyon Expertise Audit un blâme ;

Prononce à l'encontre de M. Racadot un blâme ;

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 14 décembre 2023.

Le secrétaire

Le président

Conformément aux articles L. 824-14 et R. 824-23 du code de commerce et R. 421-1 du code de justice administrative, la présente décision peut faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat, dans les deux mois de sa notification.