

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

*Dossier n° FR 2023-13 S
Décision du 14 septembre 2023*

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

M. Xavier Blanc, président,
M. Thierry Vught,
M. Gérard Gil,
M. Jean-Jacques Dussutour,

et assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 22 juin 2023 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Emmanuel Ebel,
né le [REDACTED] à [REDACTED]
domicilié au [REDACTED]
inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 30251093,
comparant en personne.

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 Mme Violaine Brille, munie d'un pouvoir,
- M. Ebel, qui a eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 14 septembre 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. Ebel, qui est âgé de [REDACTED] ans, est inscrit depuis 2002 sur la liste des commissaires aux comptes. Il exerce cette activité en nom propre et était titulaire, en 2022, de 12 mandats non EIP, représentant un montant total d'honoraires de [REDACTED] €.

2. M. Ebel est également inscrit, depuis 2002, au tableau de l'ordre des experts-comptables. Il exerce cette activité au sein de deux sociétés, Avenir Expertises et Ace 68 Analyses et conseils d'expert. Il est notamment co-gérant de la société Avenir Expertises.

dont il détient 45 % du capital et qui a réalisé un chiffre d'affaires d'environ ██████ € en 2020.

3. Le 30 juin 2017, M. Ebel a été nommé commissaire aux comptes pour six exercices de la société Satis TT, société de travail temporaire implantée en Alsace et en Bretagne, devenue Satis TT Colmar en 2018. Le 3 février 2020, il a informé cette société de sa démission avec effet à la date de l'assemblée générale statuant sur les comptes clos au 31 décembre 2019, laquelle est intervenue le 20 novembre 2020.

4. Par une lettre du 21 janvier 2021, M. Ebel a informé la présidente du Haut conseil de cette démission. Il a ensuite, le 9 décembre 2021, déclaré cette démission en ligne sur le portail du Haut conseil, en inscrivant le motif suivant : « *Démission suite à incompatibilité, étant devenu EC d'autres entités du groupe.* ».

5. Le 7 février 2022, estimant que ces faits étaient susceptibles de caractériser un des manquements disciplinaires imputables à M. Ebel, la présidente du Haut conseil en a saisi le rapporteur général.

6. Le 29 mars 2022, le rapporteur général a ouvert une enquête concernant M. Ebel et portant sur le respect par celui-ci de ses obligations légales et réglementaires.

7. A l'issue de cette enquête, par une décision du 24 novembre 2022, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Ebel et a arrêté les griefs suivants :

« Il est reproché à M. Emmanuel Ebel, commissaire aux comptes inscrit sous le numéro 30251093 :

- de s'être placé, entre le 3 février 2020 et le 30 novembre 2020, dans une situation susceptible de compromettre son indépendance à l'égard de la société Satis TT Colmar, dont il était le commissaire aux comptes, - ou pouvant être de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission - en certifiant les comptes de la société Satis TT Colmar, alors que (i) il était, concomitamment, l'expert-comptable, au nom d'Avenir Expertises - société qu'il dirige -, de huit autres sociétés du groupe Satis TT (Satis RH, Satis TT Santé, Satis TT Mulhouse, Satis TT Strasbourg, Satis TT Rennes, Satis TT Travaux en Hauteur, ainsi que des deux holdings des dirigeants de ce groupe – DJ Consulting et MY Consulting), (ii) la société Satis TT Colmar et les huit autres sociétés du groupe Satis TT susmentionnées avaient des dirigeants et associés principaux communs, MM ██████ et ██████, ce qui pourrait constituer une violation des articles L. 822-10 1° du code de commerce et 5 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, applicables à l'époque des faits :

- d'avoir démissionné, le 30 novembre 2020, de son mandat de commissaire aux comptes de la société Satis TT Colmar, sans motif légitime, ce qui constituerait une 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.

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. »

8. Ce grief a été notifié à M. Ebel par une lettre recommandée avec accusé de réception du 17 janvier 2023.

9. 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 24 mars 2023.

10. M. Ebel a été convoqué pour la séance du 22 juin 2023 par une lettre recommandée avec accusé de réception du 11 avril 2023.

11. 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 Colmar n'a pas donné suite à cet avis.

12. Lors de la séance du 22 juin 2023, le rapporteur général a demandé que soient prononcés à l'encontre de M. Ebel un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 15 000 €.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé des griefs

Sur le grief relatif aux circonstances de la démission de M. Ebel du mandat de certification des comptes de la société Satis TT Colmar

13. 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 ; [...] ».

14. 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. »

15. 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. ».

16. En l'espèce, le 30 juin 2017, M. Ebel a été nommé commissaire aux comptes de la société Satis TT pour une durée de six exercices, le terme de ce mandat étant par conséquent initialement fixé à la date de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice qui serait clos le 31 décembre 2022.

17. Courant 2018, les dirigeants et associés, à hauteur de 45 % des parts chacun, de la société Satis TT, MM. [REDACTED] et [REDACTED], ont décidé de constituer un groupe de sociétés de travail temporaire. La société Satis TT a fait l'objet d'une scission, pour devenir Satis TT Colmar et ne conserver que la seule agence située dans cette ville, les autres activités du groupe étant assurées par six sociétés créées le 1^{er} juillet 2018 : Satis RH, Satis TT Santé, Satis TT Mulhouse, Satis TT Strasbourg, Satis TT Rennes et Satis TT Travaux en hauteur, ainsi que par deux sociétés déjà existantes et renommées à cette occasion Satis Propreté et Satis Solutions. Ce groupe a ensuite intégré les sociétés Satis TT Besançon, Satis TT Nantes, Satis TT Sélestat et Satis TT Haguenau, respectivement créées les 1^{er} février 2019, 13 septembre 2019, 24 juin 2020 et 14 décembre 2021.

18. M. [REDACTED] et M. [REDACTED] détiennent chacun, par l'intermédiaire de leurs holdings respectives, les sociétés DJ Consulting et MY Consulting, créées à cette fin en 2018, 45 % des parts des sociétés du groupe, lequel a réalisé un chiffre d'affaires de [REDACTED] € en 2020. MM. [REDACTED] et [REDACTED] sont également les cogérants de chacune de ces sociétés.

19. Entendu au cours de l'enquête puis devant la formation restreinte, M. Ebel a déclaré que MM. [REDACTED] et [REDACTED] lui avaient fait part, à l'époque, de leur projet de créer un groupe constitué de structures indépendantes et qu'au cours de leurs échanges, qu'il qualifiait de constructifs et pertinents, MM. [REDACTED] et [REDACTED] lui auraient proposé de devenir l'expert-comptable des différentes sociétés issues de la scission. Selon M. Ebel, le lien de confiance qui s'était créé avec MM. [REDACTED] et [REDACTED] et le fait qu'il considérait son activité de commissaire aux comptes comme marginale, tandis que l'activité d'expertise comptable qu'il exerçait au travers de la société Avenir Expertises avait vocation à se développer, l'ont conduit à accepter cette proposition.

20. Ainsi, aux termes de lettres de mission du 3 février 2020, la société Avenir expertises, représentée par M. Ebel, a accepté, en tant qu'expert-comptable, des missions de présentation des comptes annuels des sociétés Satis RH, Satis TT Santé, Satis TT Mulhouse,

Satis TT Strasbourg, Satis TT Rennes et Satis TT Travaux en hauteur, ainsi que des deux sociétés holding DJ Consulting et MY Consulting. La société Avenir expertises est ensuite devenue l'expert-comptable des sociétés Satis TT Besançon, Satis TT Nantes, Satis TT Sélestat et Satis Solutions, le 22 mars 2021, puis de la société Satis TT Colmar, le 5 mai 2021.

21. M. Ebel a précisé qu'il avait alors considéré que l'acceptation de ces missions d'expertise comptable, pour les premières le 3 février 2020, ainsi que sa proximité avec les dirigeants de la société Satis TT Colmar, auxquels il avait prodigué des conseils pour la restructuration de leur groupe, lui interdisaient de poursuivre son mandat de commissaire aux comptes de cette société, dès lors que son indépendance à l'égard de celle-ci pouvait être mise en cause, raison pour laquelle il a informé la société Satis TT Colmar, à cette date, de sa démission, laquelle a pris effet le 20 novembre 2020, date de l'assemblée générale ayant statué sur les comptes de l'exercice 2019.

22. M. Ebel soutient que cette démission n'était pas motivée par un intérêt financier, faisant valoir qu'au regard de la croissance du groupe Satis, le commissaire aux comptes qui lui a succédé reçoit des honoraires d'un montant supérieur à celui que la société Avenir Expertise perçoit au titre de sa mission d'expertise comptable, lesquels ont, au demeurant, été minorés à la suite du recrutement par le groupe d'un directeur financier.

23. Cela étant, quelle qu'ait été la perception par M. Ebel des perspectives d'évolution des honoraires susceptibles d'être mis à la charge du groupe Satis au titre des missions respectives de présentation de ses comptes et de certification de ceux-ci, le motif qu'il invoque pour justifier sa démission, le 3 février 2020 avec effet à la date de l'assemblée générale statuant sur les comptes clos au 31 décembre 2019, alors que son mandat devait courir jusqu'à l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 2022, ne peut être qualifié de légitime, au sens de l'article 28, I, du code de déontologie.

24. En effet, la situation d'incompatibilité dont il se prévaut comme constituant un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession ne résultait que de son propre choix de nouer, en tant que dirigeant et associé de la société Avenir Expertises, une relation d'affaires avec les dirigeants et associés du groupe Satis puis d'accepter, au nom de la société Avenir Expertises, la mission d'expertise comptable proposée par ceux-ci, en connaissance de l'incompatibilité qui en découlerait.

25. Par conséquent, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, M. Ebel, qui ne se prévaut d'aucun autre motif susceptible de justifier sa démission, a manqué aux dispositions des articles L. 823-9, 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, avec effet au 20 novembre 2020, de son mandat de commissaire aux comptes de la société Satis TT Colmar.

Sur le grief relatif à l'atteinte à l'indépendance ou à l'impartialité du commissaire aux comptes

26. 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 :
[...] ».

27. Dans leur rédaction issue du décret n° 2017-540 du 12 avril 2017, les articles 4 et 5 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes disposent :

- article 4 :

« Impartialité

Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité. »

28. - article 5 :

« Indépendance et prévention des conflits d'intérêts.

I. – Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Cette exigence s'applique durant l'exercice contrôlé, la réalisation des travaux de contrôle des comptes et jusqu'à la date d'émission de son rapport.

Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission de certification des comptes est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au précédent alinéa.

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'intérêts, risque d'autorévision ou influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels.

III. – Le commissaire aux comptes veille à ce que son indépendance ne soit pas compromise par un conflit d'intérêts, une relation d'affaires ou une relation directe ou indirecte, existante ou potentielle, entre ses associés, salariés ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur la mission de certification, ainsi que les membres de son réseau, d'une part, et la personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes d'autre part.

IV. – Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission. »

29. Le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 a amendé l'article 4 uniquement pour remplacer les termes « *Dans l'exercice de ses missions* » par « *Dans l'exercice de son activité professionnelle* », et a modifié l'article 5 en ces termes :

« 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. »

30. Si l'indépendance exigée du commissaire aux comptes aux termes de l'article L. 822-10 du code de commerce et de l'article 5 du code de déontologie ne s'apprécie qu'à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes, il résulte cependant de l'article 5 du code de déontologie, lui-même institué en application de l'article L. 822-16 du code de commerce, éclairé par l'article 4 du même code, que le commissaire aux comptes doit veiller à ne pas se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, en particulier dans une situation de conflit d'intérêts résultant d'une relation d'affaires qu'il entretiendrait avec des sociétés appartenant au même groupe que l'entité contrôlée, ainsi qu'avec les dirigeants de ce groupe.

31. En l'espèce, en acceptant en tant qu'expert-comptable, le 3 février 2020, au nom de la société Avenir Expertises dont il était cogérant et associé, des missions de présentation des comptes de six sociétés du groupe Satis TT, ainsi que de deux sociétés holdings de ce groupe, toutes dirigées par MM. [REDACTED] et [REDACTED], à la suite de discussions devant conduire à ce que la société Avenir Expertises devienne en outre l'expert-comptable des sociétés amenées ensuite à intégrer le groupe, ainsi que l'expert-comptable de la société Satis TT Colmar lorsqu'il n'en serait plus le commissaire aux comptes, M. Ebel s'est placé dans une situation qui, si elle n'était pas de nature à porter atteinte à son indépendance envers la société Satis Colmar TT elle-même, pouvait en revanche être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission.

32. C'est donc à raison que M. Ebel a estimé (cf. point 21) que cette situation était incompatible avec l'exercice de la mission de certification des comptes de la société Satis Colmar TT, ce qui aurait cependant dû le conduire, non à démissionner de ce mandat, mais à refuser de mener des pourparlers avec les dirigeants du groupe Satis devant conduire à ce

qu'il devienne, par l'intermédiaire de la société Avenir Expertises, l'expert-comptable du groupe Satis TT.

33. M. Ebel fait valoir que, le 3 février 2020, lorsqu'il a accepté, au nom de la société Avenir Expertises, les missions d'expertise comptable confiées par huit sociétés du groupe Satis TT, les comptes de la société Satis TT Colmar devaient lui être communiqués dans les jours suivants, ce qui lui aurait évité de se placer en situation d'incompatibilité, mais que la finalisation de ces comptes a pris du retard, que l'épidémie de Covid n'a ensuite fait qu'aggraver, à compter du 16 mars 2020.

34. Cela étant, M. Ebel admet qu'il était prévu, indépendamment des retards dont il fait état, qu'il certifie les comptes de la société Satis Colmar TT alors qu'il aurait déjà accepté, au nom de la société Avenir Expertises, les missions d'expertise comptable confiées par d'autres sociétés du groupe, étant observé, surtout, que cette situation d'incompatibilité, qu'il avait lui-même volontairement créée, ne constituait pas un motif légitime de démission, de sorte qu'il aurait dû éviter de s'y placer en tout état de cause.

35. Il résulte de ce qui précède que, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, sous réserve toutefois de la suppression du visa de l'article L. 822-10, 1°, du code de commerce, M. Ebel, en tant que commissaire aux comptes de la société Satis TT Colmar, s'est placé, entre le 3 février 2020 et le 20 novembre 2020, en méconnaissance de l'article 5 du code de déontologie, dans ses versions successivement en vigueur depuis le 3 février 2020, dans une situation de conflit d'intérêts pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, pour avoir accepté, en tant qu'expert-comptable, au nom de la société Avenir Expertises, des missions de présentation des comptes de six sociétés du groupe Satis, toutes dirigées par MM. [REDACTED] et [REDACTED], ainsi que des deux sociétés holdings de ces derniers, à la suite de discussions devant conduire à ce que la société Avenir Expertises devienne en outre l'expert-comptable des sociétés amenées ensuite à intégrer le groupe, ainsi que l'expert-comptable de la société Satis TT Colmar lorsque M. Ebel n'en serait plus le commissaire aux comptes.

Sur les sanctions

36. L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 17 mars 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 €.

37. L'article L. 824-12 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 1^{er} décembre 2016, 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. »

38. 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.

39. Dès lors, d'une part, qu'il n'apparaît pas possible d'évaluer des gains ou des avantages qu'auraient procurés à M. Ebel les fautes qui lui sont reprochées, pas plus que des pertes ou des coûts que ces fautes lui auraient évités, lesquels sont fonctions des évolutions respectives des honoraires perçus, d'un côté, par la société Avenir Expertises en tant qu'expert-comptable du groupe Satis et, de l'autre, par le successeur de M. Ebel comme commissaire aux comptes du groupe, 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, les sanctions prononcées seront déterminées 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.

40. Les manquements reprochés à M. Ebel, dont il est seul responsable, sont graves, dans la mesure où, en démissionnant de son mandat de commissaire aux comptes de la société Satis TT Colmar, il s'est affranchi 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 de conflit d'intérêts résultant de son projet, mis en œuvre à compter du 3 février 2020, de devenir, au nom de la société Avenir Expertises, l'expert-comptable de l'ensemble des sociétés du groupe Satis, M. Ebel a porté atteinte à un principe fondamental de comportement dont découle la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes, peu important à cet égard que la période pendant laquelle cette situation a perduré ait été prolongée par l'effet de la crise sanitaire liée à l'épidémie de Covid, dès lors qu'en tout état de cause, il se serait trouvé dans cette situation lors de l'émission de son opinion sur les comptes de la société Satis TT Colmar.

41. Il sera néanmoins relevé que M. Ebel n'a pas cherché à dissimuler le motif de sa démission, en le saisissant spontanément sur le portail du Haut conseil, qu'il ne s'est vu reprocher antérieurement aucun manquement disciplinaire et qu'il 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.

42. Compte tenu de ces éléments d'appréciation, et des éléments communiqués par M. Ebel sur sa situation financière, il y a lieu de prononcer à son encontre un blâme, ainsi qu'une sanction financière d'un montant de 15 000 €.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que M. Emmanuel Ebel, en tant que commissaire aux comptes, a commis des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce :

- en démissionnant sans motif légitime, le 20 novembre 2020, de son mandat de commissaire aux comptes de la société Satis TT Colmar, 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 ;

- en se plaçant, entre le 3 février 2020 et le 20 novembre 2020, en méconnaissance des dispositions de l'article 5 du code de déontologie dans ses versions successivement en vigueur, dans une situation de conflit d'intérêts pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, pour avoir accepté, en tant qu'expert-comptable, au nom de la société Avenir Expertises dont il était cogérant et associé, des missions de présentation des comptes de six sociétés du groupe auquel appartenait la société Satis TT Colmar, toutes dirigées par MM. [REDACTED] et [REDACTED], ainsi que des deux sociétés holdings de ces derniers, à la suite de discussions devant conduire à ce que la société Avenir Expertises devienne en outre l'expert-comptable des sociétés amenées ensuite à intégrer le groupe, ainsi que l'expert-comptable de la société Satis TT Colmar lorsque M. Ebel n'en serait plus le commissaire aux comptes ;

Prononce à l'encontre de M. Emmanuel Ebel un blâme, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 15 000 € ;

Dit qu'en application des articles L. 824-13 et R. 824-22 du code de commerce, la présente décision sera publiée, sous forme 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 septembre 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.