

N° 441690-441720-441722

Fédération des experts comptables et des commissaires aux comptes de France (ECF)

M. A...

M. B...

6^{ème} et 5^{ème} chambres réunies

Séance du 23 mars 2022

Lecture du 21 avril 2022

CONCLUSIONS

M. Nicolas Agnoux, rapporteur public

Depuis 1969, les commissaires aux comptes sont organisés au sein d'une Compagnie nationale, chargée de représenter la profession et de défendre ses intérêts moraux et matériels. Aux termes de la loi, elle concourt au bon exercice de la profession, à sa surveillance ainsi qu'à la défense de l'honneur et de l'indépendance de ses membres. Des compagnies régionales sont également instituées par ressort de cour d'appel.

La compagnie nationale, placée auprès du garde des sceaux, est administrée par un Conseil national qui prend les décisions relevant de sa compétence.

Jusqu'en 2020, ce conseil était formé de délégués élus au sein de chaque compagnie régionale à raison d'un délégué pour deux cents membres. Sa composition a été entièrement remaniée par un décret du 2 juin 2020 qui fait l'objet des présentes requêtes.

Il prévoit que le Conseil national compte soixante membres comprenant, pour moitié, des commissaires aux comptes exerçant une ou plusieurs missions de certification auprès d'entités d'intérêt public et, pour moitié, des commissaires aux comptes n'exerçant pas de telles missions. Les entités d'intérêt public désignent ici les entreprises dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, ainsi que toutes les banques et entreprises d'assurance¹.

La désignation des membres entre ces deux collèges s'effectue selon deux modes :

- dix-sept sièges sont attribués, de droit, aux présidents de chacune des compagnies régionales qui se répartissent alors entre les deux catégories de membres selon leur qualité propre ;
- les quarante-trois autres sièges sont pourvus par voie d'élection selon un scrutin de liste. A cette fin, deux collèges d'électeurs sont constitués, rassemblant respectivement les commissaires aux comptes exerçant une ou plusieurs missions de certification auprès d'entités d'intérêt public et ceux n'exerçant pas de telles missions. Le nombre d'élus au sein de chaque collège est donc déterminé en retranchant le nombre de présidents de compagnies régionales qui y siègent déjà en cette qualité.

¹ Cf. définition donnée à l'article L820-1 du code de commerce.

La Fédération des experts comptables et des commissaires aux comptes de France (ECF) ainsi que deux de ses responsables nationaux, MM. B... et A..., vous demandent d'annuler ce décret. Pour mémoire, les requérants avaient également sollicité en référé la suspension de son exécution mais leur demande a été rejetée, en l'absence de moyen de nature à créer un doute sérieux en l'état de l'instruction, par une ordonnance du 28 juillet 2020.

Vous pourrez joindre les trois requêtes, rédigées en termes identiques, pour statuer par une seule décision.

1. En premier lieu, la fédération requérante soutient que le décret serait entaché **d'incompétence**, en ce qu'il appartenait au seul législateur d'instituer la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ainsi que de définir les principes généraux régissant l'élection de ses membres.

Cette question nous conduit à revenir un instant sur la nature et le rôle de cette instance.

La compagnie nationale et son conseil ont été institués par décret du 12 août 1969, lui-même pris sur le fondement de l'article 219 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales qui renvoyait au pouvoir réglementaire, de manière très large, « *les conditions dans lesquelles les commissaires aux comptes sont groupés dans des organismes professionnels* ».

C'est la loi du 1^{er} août 2003 de sécurité financière qui consacre au niveau législatif l'existence de la compagnie et définit ses attributions, qui ne reprennent qu'en partie celles qu'elle exerçait antérieurement, compte tenu de la création, par la même loi, du Haut Conseil des commissaires aux comptes, autorité administrative indépendante chargée d'assurer désormais la surveillance de la profession et de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires.

La compagnie est définie par cette loi comme un établissement d'utilité publique, à l'instar des entités similaires qui organisent les professions réglementées comme le Conseil supérieur du notariat ou le Conseil national des barreaux. Il s'agit donc d'institutions de droit privé, cette terminologie marquant classiquement, au sein des institutions dont l'activité est d'intérêt général, la distinction avec les établissements publics (voir Chapus, *Droit administratif général*, T. 1, n°220).

Si le principe d'une organisation professionnelle groupant à titre obligatoire les personnes intéressées relève incontestablement de la compétence législative en tant qu'elle ressortit aux obligations civiles et commerciales au sens de l'article 34 de la Constitution, il nous semble en revanche que les modalités d'organisation, et en particulier la composition des instances et leur mode de désignation relèvent du pouvoir réglementaire d'application des lois.

L'hésitation est d'autant moins grande que les prérogatives de la Compagnie nationale apparaissent relativement circonscrites, particulièrement depuis la création du Haut Conseil. Elle n'exerce aucune compétence juridictionnelle, ni aucune compétence réglementaire².

² Elle n'a pas non plus de compétence pleine et entière en matière d'accès à la profession. C'est par délégation du Haut Conseil que la compagnie nationale peut se voir confier certaines missions comme l'inscription des commissaires sur la liste, le suivi du respect des obligations de formation continue et certains contrôles effectués

Nous n'identifions donc pas d'adhérence possible avec des matières législatives. De fait, c'est un large renvoi au pouvoir réglementaire qui prédomine pour les règles d'organisation des établissements d'utilité publique dotés de prérogatives analogues : le conseil national des administrateurs judiciaires et des mandataires judiciaires (art. L. 814-2)³, ou encore, de manière plus récente, le conseil national des courtiers de marchandises assermentés (art. L. 131-33 et 34), ou la chambre nationale des commissaires de justice (ordonnance n° 2016-728 du 2 juin 2016 relative au statut de commissaire de justice, art. 14).

Les requêtes invoquent pour leur part deux rattachements alternatifs à la matière législative, qui ne nous paraissent pas valides. D'une part, les dispositions contestées n'ont pas trait aux principes fondamentaux du droit syndical au sens de l'article 34 de la Constitution, dès lors qu'elles ne régissent pas les modalités selon lesquelles les professionnels adhèrent aux organisations et les modalités d'action de ces dernières, qui peuvent librement présenter des leurs candidats aux scrutins de liste.

D'autre part, à défaut de toute disposition du décret relatif à la représentation équilibrée des femmes et des hommes au sein des instances de la compagnie, ce texte n'est pas de ceux dont l'article 1^{er} de la Constitution réserve l'édition au pouvoir législatif (CE 7 mai 2013, *Fédération CFTC de l'agriculture et autres*, n°362280, au recueil).

En tout état de cause, vous pourrez juger que le Premier ministre n'a pas excédé les limites de l'habilitation qu'il tenait de l'article L. 821-5 en vertu duquel les conditions d'application du chapitre Ier, relatif à l'organisation et au contrôle de la profession, sont fixées par décret en Conseil d'Etat. Faute d'avoir précisé lui-même les règles de composition de l'instance qu'il a créée, le législateur a implicitement habilité le pouvoir réglementaire à prendre les dispositions nécessaires à l'application de la loi. Les requêtes évoquent furtivement une méconnaissance par le législateur de sa propre compétence, mais sans vous saisir formellement d'une QPC, laquelle ne pourrait en tout état de cause prospérer, faute que cette méconnaissance alléguée affecte, par elle-même, un droit ou une liberté constitutionnellement garantis (décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *Kimberly Clark*)⁴.

2. En deuxième lieu, les requêtes contestent le bien-fondé du critère retenu pour définir les collèges électoraux et tiré de l'exercice de missions de certification auprès d'entités d'intérêt public (EIP).

Cependant, les modalités d'exercice et les sujétions imposées aux commissaires aux comptes qui exercent dans ce champ d'activité particulier pouvait justifier le choix d'un tel critère.

dans les conditions prévues à la section 2 du présent chapitre.

³ institué par la loi n°90-1259 du 31 décembre 1990

⁴ Nous ne pensons pas d'ailleurs, même si le moyen n'est pas soulevé, que le pouvoir réglementaire aurait excédé l'habilitation en introduisant deux collèges électoraux. Par analogie, vous avez jugé au sujet du Conseil national des barreaux pour lequel la loi renvoyait au pouvoir réglementaire les modes d'élection, que le Gouvernement n'avait pas excédé les limites de l'habilitation législative en introduisant un mécanisme de vote plural pour l'élection des délégués au sein de la circonscription « province » du collège ordinal (CE 18 décembre 1996, M. T..., n°178957, aux tables).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

En effet, les commissaires aux comptes qui effectuent ces missions sont soumis aux obligations définies par le 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 et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission.

Ces exigences sont pour partie reprises ou précisées dans le code de commerce. Elles se traduisent notamment par une limitation de la durée des prestations (art. L. 823-3-1) et des possibilités de cumul d'activités (art. L. 822-11, II) auprès de la même entité, le règlement comportant aussi un mécanisme de plafonnement des honoraires (art. 4). Le commissaire aux comptes désigné auprès d'une EIP doit publier un rapport de transparence, relatif à sa propre structure (art. R. 823-21). Les rapports d'audit réalisés auprès de ces entités obéissent à des règles particulières définies à l'article 10 du règlement ; les commissaires exercent leur mission en lien avec un « comité spécialisé » institué spécifiquement en leur sein (art. L. 823-19).

Les commissaires aux comptes intéressés font enfin l'objet de contrôles deux fois plus fréquents du Haut conseil du commissariat aux comptes (art. R. 821-75) ; ce contrôle est réalisé par le Haut Conseil lui-même, sans possibilité de délégation à la compagnie, à la différence des autres commissaires (art. L. 821-9).

L'ensemble de ces spécificités nous paraît refléter le caractère plus complexe et sensible des missions de certification réalisées auprès des EIP, qui résulte des risques d'ordre systémique inhérents à ces entités et que les commissaires aux comptes contribuent à prévenir.

Dès lors que la compagnie nationale des commissaires aux comptes a pour objet, aux termes de la loi, de représenter la « profession », c'est sans erreur manifeste que le décret attaqué a institué deux collèges électoraux à raison d'un critère reflétant une différence significative dans ses modes d'exercice.

Les requérants ne sont pas davantage fondés à critiquer la règle de rattachement à l'un ou l'autre des deux collèges retenue par le décret et consistant à prendre en compte, d'une part, la situation des personnes au 30 juin de l'année d'expiration des mandats et, d'autre part, pour les commissaires qui exercent en société, les activités exercées par leur société et non par chacun d'eux en propre. Ces critères, qui ont le grand mérite de la simplicité, apparaissent objectifs et rationnels ; s'agissant du rattachement à raison de la situation de la société, il s'agit en outre, comme l'indique le ministre sans être démenti, de tenir compte du fait que les sujétions propres aux cabinets concernés s'imposent de fait aux commissaires aux comptes qui y travaillent, notamment en ce qui concerne les procédures de contrôle interne et la fréquence des contrôles du Haut Conseil.

3. En troisième lieu, les requérants mettent en cause le poids respectif de chacun des collèges, sous le timbre de l'erreur manifeste d'appréciation, du principe d'égalité entre les électeurs et les candidats, de l'atteinte au principe de représentation, ainsi que du pluralisme de l'expression syndicale.

Le dernier moyen⁵ manque en fait, aucune des dispositions du présent décret n'apportant de restrictions aux conditions d'exercice de l'activité syndicale.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Les autres moyens peuvent être examinés conjointement, étant rappelé que vous avez érigé le principe de représentativité en principe général du droit depuis votre décision du 22 mars 1995, *Union des syndicats des cadres de la Poste et de France Telecom*, au recueil.

Il est vrai que le principe paritaire retenu par le décret peut d'abord étonner, compte tenu de la part très minoritaire que représentent, en effectifs, les commissaires aux comptes qui exercent des missions de certifications auprès d'entités d'intérêt public. Selon les chiffres communiqués par le ministre, seuls 833 des 12.343 commissaires aux comptes signent des mandats EIP, soit environ 7% des effectifs de la profession.

Néanmoins, ce chiffre doit d'abord être relativisé, compte tenu de la règle qui fait prévaloir, comme critère de rattachement des commissaires aux comptes exerçant en société, l'activité de la société. Sachant que 3.500 commissaires aux comptes exercent en cabinet, le collègue « EIP » représente ainsi en réalité, selon le ministre, 28% des commissaires aux comptes.

Or le Gouvernement n'était pas tenu d'assurer une représentation strictement proportionnelle, compte tenu de l'objet de l'instance qui assure la représentation de la « profession » auprès du ministre et qui de surcroît, nous l'avons dit, est dépourvue de compétence disciplinaire comme réglementaire.

C'est ainsi que vous avez admis, au sujet de la composition du conseil d'administration de l'Agence nationale des chèques vacances, que le pouvoir réglementaire s'écarte des critères de représentativité interprofessionnelle pour désigner des organisations syndicales qui représentent de façon significative les bénéficiaires des chèques vacances (CE 14 juin 2000, *Fédération syndicale unitaire*, n°185168, aux tables). Vous avez raisonné de même pour écarter l'application d'une représentativité strictement proportionnelle des organisations professionnelles au sein du Haut Conseil du financement de la protection sociale (CE 4 juin 2014, *Union syndicale solidaires*, n° 364008, aux tables).

Enfin, la surpondération opérée par le décret en faveur des activités EIP apparaît justifiée par les enjeux propres à ce mode d'activité. Ainsi que l'indique le ministre, ce secteur concentre la majorité du chiffre d'affaire global de la profession. C'est sur lui que se concentrent les principaux débats au niveau européen et international, au sein desquels les pouvoirs publics entendent peser pour faire valoir la conception française de l'audit.

Le décret n'est donc pas entaché d'illégalité en ce qu'il réserve la moitié des sièges du conseil national aux commissaires qui, directement ou indirectement à travers la société où ils exercent, relève des missions de certifications auprès des entités d'intérêt public. Au demeurant, il prend soin de garantir une stricte parité entre les deux secteurs d'activité en ce qui concerne la composition du bureau et le binôme constitué par le président et le vice-président.

⁵ Le principe de liberté syndicale est protégé par le 6^{ème} alinéa du Préambule de la Constitution de 1946 en vertu duquel « *Tout homme peut défendre ses droits et ses intérêts par l'action syndicale et adhérer au syndicat de son choix* », et s'étend au-delà du champ des seuls salariés (décision n° 2015-519 QPC du 3 février 2016, cons. 6).

4. Enfin, vous devrez trancher une petite question procédurale pour déterminer si vous restez saisis des ultimes moyens des requêtes initiales.

Les trois mémoires initiaux n'étaient pas été présentés par un avocat aux conseils, comme il est possible en excès de pouvoir. Mais deux jours plus tard, la SCP Melka Prigent Drusch, avocat aux conseils, s'est constituée en demande. Elle a confirmé, le mois suivant, le maintien des requêtes au fond à la suite du rejet de la demande de suspension par votre juge des référés. Quatre mois plus tard, elle a produit un mémoire, intitulé « observations complémentaires », qui reprend une partie seulement des moyens de la requête initiale, sans faire référence aux autres moyens.

Il nous semble que ces derniers ne peuvent être regardés comme ayant été implicitement abandonnés et que vous devrez y répondre.

Certes, vous jugez que lorsque, à la suite de la transmission au Conseil d'Etat par une cour administrative d'appel d'un mémoire présenté à tort comme un "mémoire d'appel" constituant en réalité un pourvoi en cassation, ce mémoire est régularisé par un avocat aux conseils, un mémoire ultérieurement produit par cet avocat est réputé contenir l'ensemble des moyens du pourvoi en cassation et renoncer à ceux des moyens invoqués dans le mémoire régularisé et non expressément repris (CE 10 octobre 2011, *Mme C...*, n°338719, aux tables).

Mais cette solution ne nous semble pas transposable au cas où les écritures initiales, bien non présentées par l'avocat aux conseils, étaient valides et n'appelaient pas de régularisation. Au surplus, en l'espèce, l'avocat avait confirmé la requête initiale à l'issue de l'instance de référé.

Si vous nous suivez, vous pourrez néanmoins écarter les moyens en cause.

Celui tiré de ce que cette disposition différerait à la fois du projet initial du Gouvernement et du texte adopté par le Conseil d'État, manque en fait.

Ensuite, la circonstance que les élections auraient été organisées peu de temps après la publication du décret apparaît sans incidence sur sa légalité, les requérants ne pouvant utilement soutenir qu'il en résulterait une atteinte au principe de sécurité juridique. A supposer que le moyen soit opérant, il ressort des pièces du dossier que les nouvelles règles ont donné lieu à une concertation préalable et étaient connues plusieurs mois avant la publication du décret.

Par ailleurs, la relative complexité des règles fixées par le décret n'est pas telle qu'elle entacherait ce dernier d'une atteinte aux principes de clarté et d'intelligibilité de la norme, ni d'une incompétence négative. Les requérants s'interrogent d'abord sur le sort des conseillers élus qui, en cours de mandat, commenceraient ou abandonneraient une mission de certification auprès d'EIP, de sorte qu'ils ne rempliraient plus la condition ayant justifié leur élection dans l'un ou l'autre collège: mais ce cas de figure est traité à l'article R. 821-67 qui prévoit que leur mandat cesse alors de plein droit. Les requérants invoquent ensuite l'absence de précision du texte en ce qui concerne les présidents de conseil régional qui quitteraient leurs fonctions en cours de mandat: doivent-ils être nécessairement remplacés par un commissaire aux comptes relevant du même collège, afin de ne pas compromettre la parité au

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

sein du conseil national ? Il nous semble que cette règle se déduit assez naturellement des dispositions du décret, sans que l'absence de précision n'affecte sa légalité. Enfin, les requêtes soulignent que la combinaison des règles conduit à ce que des commissaires aux comptes exerçant dans une société qui effectue des missions de certification auprès d'EIP, sans exercer eux-mêmes personnellement de telles missions sont de fait rendus inéligibles : néanmoins, cette circonstance qui résulte de la combinaison de conditions objectives, ne nous semble pas traduire de rupture d'égalité entre les commissaires aux comptes ni d'erreur manifeste.

PCMNC au rejet des requêtes.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.