

N° 440070

M. M....

6^{ème} et 5^{ème} chambres réunies

Séance du 6 janvier 2023

Décision du 25 janvier 2023

CONCLUSIONS

M. Nicolas AGNOUX, Rapporteur public

M. M...., expert-comptable à Bordeaux, a effectué en 2015 une mission de conseil et d'intermédiation pour l'un de ses clients, M. X...., dirigeant d'une société de matériels et services informatiques, afin de l'assister dans la cession des parts de son entreprise. Sa rémunération a alors été fixée, sur la base d'un simple échange de SMS, à raison d'un pourcentage du futur prix de vente des actions à céder.

M. X.... ayant refusé de lui verser les honoraires correspondants, évalués à 192 000 euros, M. M.... a saisi le juge judiciaire mais suscité en retour une plainte devant le conseil de l'ordre de la part de son client, lequel a invoqué trois manquements aux obligations de la profession : l'absence de lettre de mission préalable à la réalisation de la prestation ; le recours irrégulier à un mode de calcul des honoraires en fonction des résultats ; enfin, la violation du devoir de loyauté et du secret professionnel résultant de la communication au tribunal des correspondances échangées avec son client.

La chambre régionale de discipline d'Aquitaine a estimé que les deux premiers manquements étaient caractérisés et prononcé un blâme par une décision du 18 décembre 2017. En appel, faisant droit aux conclusions incidentes du conseil régional de l'ordre, la chambre nationale de discipline a réformé cette décision en retenant également le troisième grief, sans toutefois modifier le quantum de la sanction. M. M.... vous demande d'annuler cette décision.

1. Il conteste en premier lieu la régularité de la procédure suivie devant la chambre régionale puis la chambre nationale, en invoquant l'existence d'une confusion entre les fonctions de poursuite et d'instruction et les fonctions de jugement.

Le moyen est soulevé pour la première fois en cassation mais, en tant qu'il met en cause la composition d'une formation de jugement, il est d'ordre public et peut être invoqué à toute étape de la procédure, y compris devant le juge de cassation lorsqu'il n'implique pas de porter une appréciation sur les pièces du dossier soumis aux juges du fond (CE 22 mars 2022, *M. Kabeya*, n°446639, aux tables).

Les critiques du pourvoi sont exclusivement dirigées contre les dispositions des articles 49 et 50 de l'ordonnance du 19 septembre 1945¹ dont il est soutenu qu'elles ne garantissent pas la séparation des fonctions d'accusation, d'instruction et de jugement et porteraient, par suite, atteinte au principe d'impartialité garanti par les articles 16 de la Déclaration de 1789 et 6 § 1 de la CEDH.

Le grief vous avait paru suffisamment sérieux pour renvoyer la QPC que M. M... avait présentée dans un mémoire distinct. Mais par une décision n° 2022-1019 QPC du 27 octobre 2022, le Conseil constitutionnel a jugé ces articles conformes à la Constitution, en relevant, d'une part, que les dispositions litigieuses, qui se bornent à définir la composition des chambres, n'ont ni pour objet, ni pour effet de permettre qu'un membre qui aurait engagé des poursuites ou accompli des actes d'instruction siège au sein de la formation de jugement et, d'autre part, que la procédure disciplinaire applicable aux experts-comptables relève du domaine réglementaire. Vous pourrez donc écarter le moyen d'inconstitutionnalité et, pour les mêmes motifs, le moyen d'inconventionnalité.

A supposer que le requérant soit regardé comme invoquant une méconnaissance des garanties d'impartialité au cas d'espèce, le moyen n'est pas fondé. Devant la chambre régionale, l'instruction de l'affaire a été confiée par le président suppléant, à qui la plainte avait été adressée et qui décide des poursuites², à un membre suppléant de la chambre ; ni l'un, ni l'autre n'ont siégé dans la formation de jugement. Devant la chambre nationale saisie en appel, la rapporteure désignée par la présidente de la chambre pour procéder à l'instruction n'était pas présente à l'audience et n'a pas participé au délibéré.

2. Le pourvoi conteste ensuite les motifs par lesquels la chambre nationale a jugé que la pratique de l'honoraire de résultat caractérisait un manquement aux obligations de la profession.

Aux termes de l'article 24 de l'ordonnance de 1945 dans sa rédaction applicable au litige, les membres de l'ordre « *reçoivent pour tous les travaux entrant dans leurs attributions, des honoraires qui (...) ne peuvent en aucun cas être calculés d'après les résultats financiers obtenus par les clients* ».

Cette interdiction absolue, qui figurait déjà dans le texte originel de 1945, vise à éviter que l'expert-comptable ne perde la distance et l'objectivité nécessaires à l'exercice de sa mission. Elle est à mettre en regard avec la règle définie à l'article 22 de l'ordonnance qui rend incompatible l'activité d'expertise comptable avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance du professionnel, en particulier avec toute activité

¹ Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable.

² en application de l'article 183 du décret du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable.

commerciale ou acte d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession, sauf s'il est réalisé à titre accessoire³.

M. M... soutient que la mission d'accompagnement à la cession de l'entreprise échappait à cette interdiction dès lors qu'elle n'était pas au nombre des travaux entrant dans les « *attributions* » de l'expert-comptable au sens de l'article 24.

Nous ne trouvons néanmoins pas de prise pour une erreur de droit dans les motifs de la décision attaquée. Les pièces du dossier – à commencer par l'absence de lettre de mission formelle –permettaient mal d'appréhender la teneur des prestations en cause, tandis que la chambre nationale de discipline a relevé au début de sa décision, par des motifs non argués de dénaturation, que M. M... ne contestait plus à hauteur d'appel avoir accompli sa mission d'assistance « *dans le cadre de son activité d'expert-comptable* ».

En tout état de cause, et pour reprendre les termes de l'article 2 de l'ordonnance de 1945 qui énumère les missions dévolues à la profession d'expert-comptable, il semble peu contestable que cette mission d'accompagnement ait conduit M. M..., à « *analyser par les procédés de la technique comptable la situation (...) de [l'] entreprise (...) sous [ses] différents aspects économique, juridique et financier* ».

Enfin, en admettant même que la mission ne se rattache à aucune des missions énumérées à l'article 2, nous ne pensons pas qu'elle pouvait s'extraire du champ de l'interdiction définie à l'article 24 qui, en faisant référence à tous les travaux entrant dans les attributions de l'expert-comptable, nous paraît devoir s'appliquer, au-delà des seules missions mentionnées à l'article 2, soit aux missions définies par d'autres textes, telles que la mission d'assistance en matière de comité d'entreprise (art. L. 2315-78 et s. du code du travail), soit aux activités annexes limitativement énumérées à l'article 22 et exercées à titre accessoire (ou non principal⁴). Au soutien de cette lecture, on relèvera que la loi PACTE⁵ a depuis lors modifié l'article 24 pour assouplir l'interdiction et autoriser, mais sous conditions⁶ et uniquement à titre d'honoraires « *complémentaires* », les honoraires de résultats pour « *toutes missions à l'exception de celles mentionnées aux deux premiers alinéas de l'article 2* » c'est-à-dire de celles couvertes par la prérogative d'exercice (tenue, révision et approbation des comptes) – ce qui nous semble donc

³ et n'est pas de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance des associés experts-comptables ainsi que le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie.

⁴ Sont autorisées, sous réserve qu'elles ne constituent pas l'objet principal de l'activité de l'intéressé, les études, travaux d'ordre statistique, économique, administratif, ainsi que tous travaux et études à caractère administratif ou technique, dans le domaine social et fiscal, ainsi que les consultations, études ou travaux d'ordre juridique, fiscal ou social.

⁵ Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (art. 35).

⁶ Ils ne doivent en aucun cas conduire à compromettre l'indépendance des membres de l'ordre ou à les placer en situation de conflit d'intérêts.

confirmer, a contrario, que l'interdiction couvrait initialement toutes les missions susceptibles d'être confiées à l'expert-comptable.

C'est du reste l'interprétation qu'a retenue la cour d'appel de Paris dans l'arrêt rendu dans le cadre du litige opposant M. M... à son client⁷ en retenant l'existence d'une violation de l'article 24 de l'ordonnance de 1945, et que la Cour de cassation a validée lorsqu'elle a annulé cet arrêt au motif que la cour n'avait pas tiré les conséquences de cette violation en s'abstenant de prononcer la nullité du contrat (C. Cass. 1^e ch. Civ. 6 avril 2022, n° 21-12.045)⁸.

Vous écarterez par voie de conséquence le moyen tiré de ce que la chambre nationale de discipline aurait méconnu le principe de légalité des délits en retenant un manquement dont la sanction n'aurait pas été prévue par les textes.

3. En revanche, nous pensons que vous devez faire droit au moyen du pourvoi contestant les motifs par lesquels la chambre nationale a estimé que M. M... avait méconnu le secret professionnel auquel il était tenu, en communiquant au juge judiciaire la teneur des correspondances échangées avec son client au soutien de la plainte qu'il avait formée pour obtenir le paiement de ses honoraires.

Aux termes de l'article 21 de l'ordonnance de 1945, les experts comptables sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous les peines fixées par l'article 226-13 du code pénal. Le dernier alinéa précise qu'ils sont toutefois déliés du secret professionnel « *dans les cas d'information ouverte **contre [eux]** ou de poursuites engagées **à leur encontre** par les pouvoirs publics ou dans les actions intentées devant les chambres de discipline de l'ordre.* » Cette exception ne couvre donc pas l'hypothèse dans laquelle l'action civile ou pénale a été introduite par l'expert-comptable pour faire valoir ses propres intérêts, en l'espèce pécuniaires.

L'interprétation retenue par la chambre nationale est donc conforme à la lettre de la loi. Elle peut trouver appui sur les termes particulièrement fermes de la jurisprudence de la Cour de cassation : quel que soit l'objet de la mission dont il est chargé par contrat, l'expert-comptable est tenu, sauf stipulation contraire, à un secret professionnel absolu à raison des faits qu'il n'a pu connaître qu'en raison de la profession qu'il exerce (C. Cass. Com. 8 février 2005, n° 02-11.044, Bull. civ. IV, n°22 ; RTD civ. 2005. 384, obs. J. Mestre et B. Fages).

La circonstance tirée de ce que les informations couvertes par le secret professionnel n'auraient pas été diffusées largement importe peu : une infraction est susceptible d'être caractérisée lorsque le secret est révélé à une personne unique⁹, quand bien même cette

⁷ CA Paris 24 novembre 2020, RG n° 19/04596.

⁸ Voir sur cette question : Bardy, J. : « *De l'impossibilité de prévoir des honoraires de résultat avant la loi Pacte* », Revue des sociétés 2022, p. 615.

dernière est tenue au secret professionnel, y compris s'il s'agit d'un magistrat (voyez, pour une plainte déposée par un avocat¹⁰ dans le cadre d'un litige l'opposant à son client au sujet du versement de ses honoraires, s'agissant d'éléments de correspondance communiqués au doyen des juges d'instruction : C. Cass. Crim. 16 mai 2000, n°99-85.304 P: D. 2002. Somm. 858, obs. Blanchard ; Dr. pénal 2000. 127, obs. V).

Néanmoins, les exigences qui s'attachent au secret professionnel doivent être conciliées avec un autre principe, protégé au niveau constitutionnel et conventionnel, celui de la garantie des droits.

Concernant la recevabilité des preuves, la Cour européenne des droits de l'Homme estime que le principe de l'égalité des armes qui résulte de l'article 6§1 de la Convention implique l'obligation d'offrir à chaque partie une possibilité raisonnable de présenter sa cause, y compris ses preuves, dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire (CEDH 27 octobre 1993, n°4448/88, *Dombo Beheer*, §33 ; 10 octobre 2006, n°7508/02, *L. L. c. France* ; 13 mai 2008, n° 65097/01, *N. N. et T. A*). Comme le résumait le rapport public de la Cour de cassation de 2012 consacré à la preuve, la voie ouverte par la Cour de Strasbourg pour consacrer ce « droit à la preuve » « *consiste à aborder la recevabilité d'un mode a priori inadmissible ou suspect à travers le prisme d'un rapport de proportionnalité entre les intérêts que le secret protège et ceux à la satisfaction desquels il fait obstacle, dès lors que, dans cette mise en balance, l'atteinte au secret paraît moindre, et constituer le seul moyen de faire triompher une légitime prétention de fond* ».

Même si elle est très étroite, une voie de passage existe donc, que vous avez vous-mêmes empruntée dans l'hypothèse d'une atteinte portée par un professionnel de santé au secret médical : par une décision *Mme Clauzet* du 27 décembre 2021, aux tables (n° 433620), vous avez jugé que la production par un pharmacien, devant le conseil de prud'hommes à l'occasion d'un litige l'opposant à son employeur, de documents nominatifs couverts par le secret médical ne caractérisait pas un manquement déontologique lorsque l'absence d'anonymisation de ces pièces est, dans le cadre de l'instance en cause, strictement nécessaire à la défense de ses droits par l'intéressé.

Dans le présent litige, la configuration est plus délicate, s'agissant d'éléments de preuve produits par le professionnel non pour se défendre mais pour faire valoir ses propres prétentions. Néanmoins, la jurisprudence de la Cour de cassation ne nous semble pas exclure par principe cette possibilité, au moins dans le cas particulier du contentieux des honoraires (voyez, au sujet des avocats, l'arrêt précité du 16 mai 2000 ; voir aussi C. Cass. 2^e ch. Civ. 13 décembre 2018, n° 17-31.518).

⁹ C. Cass. crim., 21 nov. 1874 : S. 1875, 1, p. 89, rapp. Baudouin, note Cauwes.

¹⁰ Couvert par le secret professionnel en application de l'article 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques.

Dans la mise en balance évoquée tout à l'heure, nous relèverons d'abord que le secret professionnel de l'expert-comptable protège des intérêts présentant un caractère doute moins impérieux que ceux garantis par le secret médical et, dans une certaine mesure, le secret professionnel de l'avocat qui participe de la garantie des droits de la défense. Ensuite, le secret divulgué mettait en cause l'intimé lui-même. Enfin, la communication des informations relatives à la prestation apparaissait nécessaire pour permettre au professionnel de prouver l'existence de la créance ; nous n'avons ainsi guère de doute que, si un contrat écrit avait été établi en bonne et due forme, l'expert-comptable aurait pu valablement le produire devant la juridiction en masquant les mentions confidentielles qui n'étaient pas directement utiles.

Par suite, en jugeant que M. M.... avait manqué à ses obligations déontologiques en portant à la connaissance du juge de l'exécution des messages que son client lui avait adressés, sans rechercher si le secret professionnel n'avait été levé que dans la mesure strictement nécessaire à la défense de ses droits, la chambre nationale de discipline a entaché sa décision d'une erreur de droit.

Si vous nous suivez, vous annulerez donc la décision en tant qu'elle se prononce sur ce grief et, par voie de conséquence, en tant qu'elle confirme la sanction infligée à M. M.... La circonstance que la sanction prononcée en première instance n'ait pas été modifiée est sans incidence, dès lors qu'il ne résulte pas des motifs retenus par la chambre nationale que cette dernière aurait pris la même sanction si elle n'avait retenu que les deux premiers griefs.

PCMNC :

- à l'annulation de la décision du 6 février 2020 de la chambre nationale de discipline auprès du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, en tant qu'elle déclare M. M.... coupable de manquement au secret professionnel, qu'elle infirme la décision de la chambre régionale de discipline dans cette mesure et qu'elle confirme la sanction infligée à l'intéressé ;
- au renvoi de l'affaire, dans cette mesure, devant la chambre nationale de discipline ;
- au rejet du surplus des conclusions du pourvoi ;
- et au rejet des conclusions présentées par M. X.... au titre des frais irrépétibles. M. M.... n'est pas fondé à demander que le versement des frais d'instance soit mis à la charge du conseil national de l'ordre qui n'a pas la qualité de partie à l'instance dès lors qu'il n'a pas été partie en appel et a été appelé devant vous en cause pour observation seulement (CE 28 juillet 1999, *Le Goff*, n° 165523, au recueil).