N°460684
M. S...

6ème et 5ème chambres réunies

Séance du 16 octobre 2023
Décision du 10 novembre 2023

CONCLUSIONS

M. Nicolas AGNOUX, Rapporteur public

Dans quelle mesure une société d'expertise comptable peut-elle faire l'objet d'une sanction disciplinaire ordinale au titre de manquements commis par la société qu'elle a absorbée ? Telle est la question à laquelle le présent pourvoi vous invite à répondre.

M. S..., qui réside à La Réunion, a vendu en 2007 à son frère et à ses neveux ses parts dans une société avant d'engager une action en nullité contre ces cessions qu'il estimait faites à vil prix. En parallèle, M. S... a déposé une plainte devant la chambre de discipline de l'ordre des experts-comptables de La Réunion à l'encontre de la société KPMG Tartaroli et de sa dirigeante Mme V..., qui étaient intervenus dans le cadre du litige pour produire un rapport d'évaluation et auxquelles M. S... reproche des comportements contraires au principe d'indépendance et de probité, en faisant valoir que Mme V... est la sœur de l'épouse de l'un des cessionnaires.

La chambre régionale a jugé qu'il n'y avait pas lieu à sanction disciplinaire. En appel, la chambre nationale de discipline a confirmé la décision en tant qu'elle dit n'y avoir pas lieu à sanction à l'encontre de la dirigeante mais l'a infirmée en ce qu'elle porte sur la société KPMG Tartaroli en jugeant que, sur ce point, les poursuites devaient être regardées comme irrecevables dès lors qu'en 2019, la société avait fait l'objet d'une transmission universelle de patrimoine au profit de la société KPMG SA.

Nous vous proposons d'accueillir le pourvoi de M. S... dirigé contre chacune des deux parties de cette décision.

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.

Celle par laquelle la chambre nationale a statué sur la plainte dirigée contre Mme V... apparaît entachée d'une erreur de droit. Après avoir rappelé les termes de l'article 22 (al. 5) de l'ordonnance du 19 septembre 1945[1] qui interdit aux experts-comptables d'effectuer des travaux d'expertise comptable pour les entreprises dans lesquelles ils possèdent directement ou indirectement des intérêts substantiels et ceux de l'article 145 du décret du 30 mars 2012[2] qui précisent que les experts-comptables exercent leur activité avec indépendance d'esprit en s'attachant en conséquence à « *ne jamais se trouver en situation de conflit d'intérêts* », la chambre nationale de discipline a jugé que la circonstance que Mme V... soit la belle-sœur et tante des cessionnaires des parts sociales dont elle avait évalué la valeur pour les besoins du litige les opposant à M. S..., ne caractérisait pas l'existence d'intérêts substantiels au sens de l'article 22 de l'ordonnance de 1945, dès lors que ces derniers devaient exclusivement s'entendre d'intérêts *économiques*.

Cette interprétation très restrictive des termes de l'ordonnance, qui la priverait d'une part de son effet utile, est contredite par les textes : l'article 146 du décret de 2012 précise, au sujet des devoirs généraux incombant aux experts-comptables, qu'ils doivent éviter toute situation qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance et être libres de tout lien extérieur « *d'ordre personnel, professionnel ou financier* » qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à leur intégrité ou à leur objectivité.

En s'abstenant de vérifier si les liens familiaux de l'intéressée avaient pu, au cas d'espèce, traduire un conflit d'intérêt contraire aux exigences de la profession, la chambre nationale a donc commis une première erreur de droit.

Nous en venons à l'autre partie de la décision attaquée qui justifie l'examen de l'affaire par votre formation de jugement.

La chambre nationale a estimé que les poursuites disciplinaires dirigées contre la société KPMG SA étaient irrecevables au motif que le principe de personnalité des peines s'opposait à ce qu'une sanction disciplinaire, assimilable à une sanction pénale, puisse être prononcée à l'encontre de la société absorbante au titre des manquements que le plaignant impute à la société absorbée, en l'absence de démonstration d'une fraude à la loi.

Ces motifs s'inspirent directement de la jurisprudence de la chambre criminelle de la Cour de cassation qui prévalait avant son revirement intervenu en 2020.

En matière pénale, la Cour de cassation jugeait en effet que l'article 121-1 du code pénal, aux termes duquel nul n'est responsable que de son propre fait, faisait obstacle à ce que la société

[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] Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable.

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.

absorbante soit poursuivie pour des faits commis par la société absorbée avant l'opération de fusion (C. Cass. Crim. 20 juin 2000, n°99-86.742, Bull. crim. 2000, n°237), assimilant la situation de la personne morale absorbée à celle d'une personne physique décédée : la fusion entraîne la dissolution de la société absorbée et conduit donc à l'extinction de l'action publique à son encontre.

Cependant, par un arrêt du 25 novembre 2020, la chambre criminelle a abandonné cette approche anthropomorphique en prenant en considération la spécificité des personnes morales et la réalité économique de l'opération de fusion-absorption, pour consacrer un « *principe général de transfert de la responsabilité pénale en cas de fusion-absorption* » (C. Cass. Crim., 25 novembre 2020*, Sté Iron Mountain France SAS c/ Sté Ebenal e. a*, n° 18-86.955, Bull. Crim., RJDA 2021 n° 96)[3].

Selon les termes mêmes de l'arrêt et les commentaires qu'en a livrés la Cour, cette évolution est motivée à un double titre par le contexte jurisprudentiel européen. D'une part, la Cour de justice de l'Union européenne a, dans un arrêt du 5 mars 2015, interprété la directive du 9 octobre 1978 relative aux fusions des sociétés anonymes comme impliquant qu'une fusion par absorption au sens de cette directive entraînait la transmission à la société absorbante de l'obligation de payer une amende infligée après cette fusion pour des infractions au droit du travail commises avant la fusion (CJUE 5 mars 2015, *Modelo Continente Hipermercados SA c./ Autoridade para as Condiçoes de Trabalho*, aff. C-343/13). D'autre part, la Cour européenne des droits de l'Homme a elle-même, par un arrêt du 24 octobre 2019, *Carrefour France c./ France* (n°37858/14), jugé que l'application d'une amende civile à une société absorbante pour des actes restrictifs de concurrence commis avant la fusion par la société absorbée ne portait pas atteinte au principe de personnalité des peines, en se fondant sur « *le principe de la continuité économique et fonctionnelle de l'entreprise* ».

Dans la présente affaire, la règle énoncée par la chambre nationale de discipline des experts-comptables excluant par principe une transmission des sanctions à la société absorbée ne pouvait donc plus, contrairement à ce qu'a justifié la chambre, se fonder sur une transposition de la solution prévalant en matière pénale.

En tout état de cause, cette règle ne correspond pas davantage, et de longue date, à l'état de votre propre jurisprudence en matière de sanctions administratives.

Ces dernières, comme toute sanction ayant le caractère d'une punition, sont certes soumises au principe de personnalité des peines, selon lequel selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait, que le Conseil constitutionnel rattache aux articles 8 et 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (décision n° 2015-489 QPC du 14 octobre 2015, cons. 18).

[3] Voir les explications détaillées fournies par la « note explicative » publiée sur le site de la Cour de cassation. Voir également, dans le même sens, l'arrêt de la Cour de cassation du 13 avril 2022 (n° 21-80.653).

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.

Cependant, dès 2000, vous avez assumé un écart par rapport à la jurisprudence pénale en jugeant qu'une société absorbante pouvait faire l'objet d'une sanction pécuniaire pour les manquements de la société absorbée (CE Sect. 22 novembre 2000, *Sté Crédit agricole Indosuez Chevreux*, n° 207697, au recueil), solution reprise au sujet des sanctions de l'ACPR (CE 25 octobre 2017, *Union des mutuelles d'assurance Monceau (UMAM) et société Mutuelle centrale de réassurance (MCR)*, n°399491, 399493, aux tables) puis au sujet de pénalités fiscales (CE 4 décembre 2009, *Société Rueil Sports*, n°329173, au recueil). Dans le premier cas, vous aviez justifié cette solution par « *la mission de régulation des marchés dont est investi le Conseil des marchés financiers* », dans le dernier, par « *la nécessité de préserver le caractère effectif et dissuasif des pénalités fiscales* ».

Les motifs de l'arrêt attaqué apparaissent donc entachés d'erreur de droit en tant qu'ils excluent par principe la « transmission » de la sanction à la société absorbante.

En défense, le Conseil national de l'ordre ainsi que Mme V... et la société KPMG font néanmoins valoir un argument qui serait susceptible de justifier une substitution de motifs et auquel il semble en tout état de cause nécessaire de répondre afin d'éclairer suffisamment la chambre nationale en cas de renvoi.

Ils rappellent que votre décision de section *Indosuez Chevreux*, si elle a admis la possibilité de prononcer une sanction pécuniaire à la société absorbée, juge que le principe de personnalité des peines fait obstacle à ce qu'elle fasse l'objet d'un blâme. Dans le même sens, votre décision du 17 décembre 2008, *Sté Oddo et Cie* (n°316000), aux tables, retient que le principe de personnalité des peines fait obstacle, au regard de la portée punitive et du caractère de sanction complémentaire qu'elle revêt, à la publication de la sanction pécuniaire infligée à la société absorbante en raison des manquements de la société qu'elle a entre-temps absorbée.

Or au cas d'espèce, les sanctions pécuniaires ne sont pas au nombre des sanctions susceptibles d'être prononcées à l'encontre des experts-comptables en vertu de l'article 53 de l'ordonnance du 19 septembre 1945[4] qui prévoit seulement la réprimande, le blâme, la suspension temporaire avec ou sans sursis ainsi que la radiation du tableau avec interdiction définitive d'exercer la profession.

Toutefois, nous pensons que la restriction introduite par la décision *Indosuez Chevreux* n'a pas lieu de s'appliquer ici.

Nous observons que cette solution n'a été dégagée qu'au titre des sanctions prononcées par les autorités de régulation économique, sans avoir trouvé d'application dans le contentieux ordinal. Au contraire, par une décision *Cerballiance* du 5 juin 2019 (n°422627, inédite)

[4] 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.

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.

rendue au sujet des sanctions prononcées par la chambre de discipline de l'ordre des pharmaciens, vos 5ème et 6ème chambres ont jugé que le principe de personnalité des peines ne faisait pas obstacle à ce qu'une sanction d'interdiction d'exercice d'une activité professionnelle soit prononcée à l'encontre de la société absorbante, sous réserve que, conformément au principe de proportionnalité des peines, elle ne soit rendue applicable qu'aux seuls établissements de la société absorbée ou fusionnée ou, dans l'hypothèse où ceux-ci auraient été cédés, à des établissements de taille et de caractéristiques comparables de la société sanctionnée.

La solution propre aux autorités de régulation économique n'apparaît pas transposable lorsque l'instance disciplinaire ne dispose pas dans son arsenal d'une sanction pécuniaire alternative, à la différence du CMF devenu AMF comme de l'ACPR pour lesquels la loi prévoit une sanction pécuniaire pouvant être prononcée en sus ou à la place de l'avertissement, du blâme ou de l'interdiction d'exercer (art. L. 621-15 et L. 612-39 du code monétaire et financier). Cette différence nous paraît refléter l'absence de toute dimension réparatrice en matière disciplinaire ordinale, à la différence du champ de la régulation économique où il s'agit, pour partie, de compenser l'enrichissement indu de l'opérateur né du manquement constaté.

En l'absence d'une telle alternative en matière disciplinaire ordinale, l'intérêt qui s'attache à ce que soit garantie l'effectivité des sanctions justifie une transmission de la responsabilité à la société absorbante au titre de sanctions autres que pécuniaires.

Cette manière de voir nous semble confortée par la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui, par une décision n° 2016-542 QPC du 18 mai 2016 rendue au sujet d'une amende civile prononcée à l'encontre d'une personne morale à laquelle une entreprise a été transmise, juge que, appliqué en dehors du droit pénal, le principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait peut faire l'objet d'adaptations, dès lors que celles-ci sont justifiées par la nature de la sanction et par l'objet qu'elle poursuit et qu'elles sont proportionnées à cet objet.

En l'espèce, les sanctions prononcées par les instances disciplinaires de l'ordre des experts-comptables à l'encontre des auteurs de manquements poursuivent un objectif à la fois punitif et préventif à l'égard de l'ensemble de la profession, afin de rendre effectif le respect des obligations qui incombent à ses membres. Elles ne méconnaissent pas, dans leur principe, le principe de proportionnalité : ainsi, le blâme prononcé à l'encontre de la société absorbante peut être formulé comme visant les seuls manquements commis par l'absorbée et une sanction d'interdiction d'exercer peut être calibrée à raison du volume d'activité de l'absorbante, selon la méthode utilisée dans la décision *Cerballiance*.

C'est donc sans remettre en cause la règle dégagée par la décision de section *Indosuez Chevreux*, que vous pourrez admettre la faculté dont disposent les instances disciplinaires

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.

ordinales des experts-comptables de prononcer, à l'encontre de la société absorbante pour des faits commis par l'absorbée, des sanctions n'ayant pas un caractère pécuniaire.

Au surplus, la solution dégagée par la décision de section apparaît à certains égards sans doute obsolète.

D'une part, il nous semble que le choix fait en 2000 de réserver le cas particulier du blâme visait alors à circonscrire autant que possible la divergence que la section du contentieux venait introduire avec la jurisprudence de la chambre criminelle, motif qui a beaucoup perdu de sa substance compte tenu du revirement intervenu en 2020 – même s'il est vrai, comme le soulignent les parties en défense, que la Cour de cassation n'admet à présent la transmissibilité des sanctions pénales que pour les sanctions pécuniaires ou de confiscation.

D'autre part, n'apparaît guère convaincant l'argument selon lequel la transmission universelle du patrimoine résultant de la fusion-absorption conduirait à n'envisager, par nature, que la transmission d'une sanction pécuniaire, perçue en quelque sorte comme une dette potentielle grevant le passif de la société à la date de son absorption et qui devrait trouver sa correspondance au passif de la société absorbante. Ce raisonnement, qui semble avoir été suivi par la Cour de cassation dans son arrêt récent, a néanmoins essuyé plusieurs critiques de la doctrine qui en remettent en cause la cohérence.

Au sujet de l'intransmissibilité du blâme, vos chroniqueurs de l'arrêt *Indosuez Chevreux* avaient déjà exprimé des doutes sur la logique selon laquelle « *le blâme, simple condamnation morale, serait, en quelque sorte, une sanction platonique dont le prononcé ne présenterait plus aucun sens postérieurement à la disparition de l'auteur des faits* » alors qu'il y a *« fort à parier que la société absorbante redoute autant le risque de se voir infliger un blâme du fait des agissements de la société absorbée, ce qui atteint sa crédibilité sur la place, que le risque de supporter une amende financière, fût-elle élevée* »[5]. Vingt-trois ans après cette décision, ces enjeux réputationnels ont pris une dimension accrue. En ce sens, la menace d'un blâme pesant sur une société avant son absorption est susceptible d'affecter négativement la valeur de son actif (immatériel), au même titre qu'une amende potentielle affecte son passif.

Quant à l'argument selon lequel la transmissibilité de la sanction pécuniaire aurait pour justification, dans une logique réparatrice, de compenser le gain généré sur le marché par la société absorbée et désormais intégré au patrimoine de l'absorbante, il nous semble avoir déjà été implicitement abandonné par la décision *Sté Rueil Sports* rendue au sujet des pénalités fiscales.

[5] Guyomar, M., Collin, P. : *Conditions d'application du principe de la personnalité des peines aux sanctions prononcées par le Conseil des marchés financiers*, AJDA 2000. 997

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.

Si une révision de la jurisprudence *Indosuez Chevreux* ne manque donc pas d'arguments, elle pourrait difficilement être engagée dans cette formation de jugement. En tout état de cause, pour les raisons que nous avons indiquées, compte tenu de la nature particulière du litige porté devant vous, elle n'est pas un prérequis de la solution que nous vous proposons.

PCMNC :

- A l'annulation de la décision de la chambre nationale de discipline des experts-comptables ;
- Au renvoi de l'affaire à cette chambre ;
- Au rejet des conclusions présentées au titre des frais d'instance, tant par le requérant que par le conseil supérieur de l'ordre, Mme V... et la société KPMG. M. S... n'est pas fondé à obtenir le versement qu'il sollicite, à ce titre, de la part du Conseil supérieur de l'ordre, lequel n'était pas partie à l'instance d'appel et a été appelé devant vous en cause pour observation seulement (CE 28 juillet 1999, *Le Goff*, n° 165523, au recueil).

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.