

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

*Dossier n° FR 2022-11 S
Décision du 27 juillet 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 20 avril 2023 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

- M. Mickaël Attia,
né le [REDACTED],
demeurant au [REDACTED],
inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 6253700,
comparant en personne ;
- M. Xavier Touitou,
né le [REDACTED],
demeurant [REDACTED],
inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 6001078,
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 M. Julien Mourre, muni d'un pouvoir,
- M. Attia et M. Touitou, qui ont eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 8 juin 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus mentionnée, en présence de son secrétaire. Le délibéré a été prorogé au 27 juillet 2023, date à laquelle la décision suivante a été rendue par mise à disposition au secrétariat de la formation restreinte.

Faits et procédure

1. M. Attia, qui est âgé de ■ ans, est inscrit sur la liste des commissaires aux comptes depuis 2004. Il est président de la société Stratèges et co-gérant de la société Touitou Attia Associés, lesquelles sont également inscrites sur la liste des commissaires aux comptes et au sein desquelles il exerce ses activités de commissaire aux comptes et d'expert-comptable.

2. En 2020, la société Stratèges détenait deux mandats non EIP, dont M. Attia était le signataire, représentant ■€ d'honoraires. Cette même année, la société Touitou Attia Associés ne détenait aucun mandat.

3. M. Touitou, qui est âgé de ■ ans, est inscrit sur la liste des commissaires aux comptes depuis 1994. Il est le directeur général de la société Stratèges et co-gérant de la société Touitou Attia Associés, au sein desquelles il exerce aussi ses activités de commissaire aux comptes et d'expert-comptable.

4. En 2020, M. Touitou détenait sept mandats de commissaire aux comptes, dont un mandat EIP, celui de la société IT Link, qui était cotée sur le marché Euronext Growth.

5. Cette société IT Link est spécialisée dans la fourniture de prestations de services informatiques, notamment dans le domaine des télécommunications et de l'automatisation. La société IT Link System, filiale à 100 % de la société IT Link, est notamment chargée du développement des activités du groupe dans l'ouest de la France.

6. Le mandat de certification des comptes de la société IT Link a été exercé en co-commissariat aux comptes par la société Deloitte et associés, de 2009 à 2014 avec M. Attia, en nom propre, et, à compter de 2015, avec M. Touitou, également en nom propre.

7. M. Attia est par ailleurs titulaire en nom propre, depuis 2009, du mandat de certification des comptes de la société IT Link System.

8. Le 23 octobre 2017, après avoir été saisi par le procureur général d'Aix-en-Provence de faits susceptibles de caractériser la méconnaissance de plusieurs normes d'exercice professionnel (NEP) à l'occasion de l'exécution du mandat de certification des comptes de l'exercice 2011 de la société IT Link, relevés par le syndic de la compagnie régionale, lui-même saisi à la suite d'un signalement effectué le 5 juin 2014 par le secrétaire général du Haut conseil au regard du rapport de contrôle périodique de l'unité de contrôle constituée par les cabinets de MM. Attia et Touitou, le rapporteur général a ouvert une enquête, sous le numéro 2017-118, concernant notamment ces derniers et portant sur le respect des obligations législatives et réglementaires relatives à l'exercice du commissariat aux comptes.

9. Le 27 juillet 2018, après avoir été saisi par la présidente du Haut conseil de faits relevés dans le rapport de contrôle de l'unité de contrôle constituée par les cabinets de MM. Attia et Touitou au titre du programme 2017 et susceptibles de caractériser, à nouveau, la méconnaissance de plusieurs NEP à l'occasion de l'exécution du mandat de certification des comptes de l'exercice 2016 de la société IT Link, le rapporteur général a ouvert une

enquête, à la suite de ces constats, et portant sur le respect par les commissaires aux comptes de leurs obligations légales et réglementaires.

10. Le 23 décembre 2021, ces deux enquêtes ont été jointes et, le 27 janvier 2022, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé que les faits exposés dans le rapport d'enquête justifiaient l'engagement d'une procédure de sanction à l'encontre de M. Attia et de M. Touitou et a arrêté les griefs suivants :

« Concernant Monsieur Mickaël ATTIA :

Il est reproché à Monsieur Attia :

- *D'avoir, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes annuels et consolidés de la société anonyme IT Link relatifs à l'exercice 2011, manqué à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité concernée à la fin de l'exercice, alors qu'il était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence de diligences nécessaires à l'audit de postes comptables très significatifs (chiffres d'affaires et créances clients) et de revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes sur ces mêmes postes, en violation des articles L. 823-9 al. 1er, L. 821-13 al. 1er, L. 823-15, A. 823-26 §11, §17-18 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330) et A. 823-3 §10 à §12 (NEP 100) du code de commerce ;*

- *D'avoir, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes annuels de la société anonyme IT Link System relatifs à l'exercice 2016, manqué à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine des entités concernées à la fin des exercices considérés, alors qu'il était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence de diligences nécessaires à l'audit de postes comptables très significatifs (chiffres d'affaires et créances clients) et de revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes sur ces mêmes postes, en violation des articles L. 823-9 al. 1er, L. 821-13 §I, L. 823-15, A. 823-26 §8, §14 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330) et A. 823-3 §10 à §12 (NEP 100) du code de commerce.*

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016, puis de l'article L. 824-1 I 1° du même code, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 822-8 dudit code dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016 et à l'article L. 824-2 du code de commerce pour la partie des manquements commis après le 17 juin 2016 ;

Concernant Monsieur Xavier TOUITOU :

Il est reproché à Monsieur Touitou d'avoir, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes annuels et consolidés de la société anonyme IT Link relatifs aux exercices 2016 et 2017, manqué à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces

comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations des exercices considérés ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin des exercices considérés, alors qu'il était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes, en l'absence de diligences nécessaires à l'audit de postes comptables très significatifs (chiffre d'affaires et créances clients pour les exercices 2016 et 2017 et achats et dettes fournisseurs pour l'exercice 2016) et de revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes sur ces mêmes postes, ce qui serait susceptible de constituer une violation des articles L. 823-9 al. 1er, L. 821-13 §1, L. 823-15, A. 823-26 §11 (pour l'exercice 2016) ou §8 (pour l'exercice 2017), §17-18 (pour l'exercice 2016) ou §14 (pour l'exercice 2017) (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330) et A. 823-3 §10 à §12 (NEP 100) du code de commerce.

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

11. Ces griefs ont été notifiés à M. Attia et à M. Touitou par des lettres recommandées avec accusé de réception du 24 octobre 2022.

12. 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 9 janvier 2023.

13. Les personnes poursuivies ont été convoquées pour la séance du 20 avril 2023 par des lettres recommandées avec accusé de réception du 21 février 2023.

14. 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 d'Aix-Bastia n'a pas donné suite à cet avis.

15. Lors de la séance du 20 avril 2023, le rapporteur général a demandé que soient prononcées les sanctions suivantes :

- à l'encontre de M. Attia, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant quatre ans, dont deux ans assortis du sursis, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 10 000 €,
- à l'encontre de M. Touitou, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant quatre ans, dont deux ans assortis du sursis, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 30 000 €.

Motifs de la décision

Sur la demande tendant à ce que soit écartée des débats une lettre adressée le 17 décembre 2020 par le président de l'Autorité des marchés financiers à la présidente du Haut Conseil

16. Lors de la séance du 11 mai 2023, le rapporteur général a produit une lettre adressée le 17 décembre 2020 par le président de l'Autorité des marchés financiers à la présidente du Haut conseil, mettant en cause le respect de leurs obligations professionnelles

par les commissaires aux comptes ayant certifié les comptes consolidés de la société IT Link au titre de l'exercice 2017, à savoir la société Deloitte & associés et M. Touitou.

17. Comme l'ont fait valoir les personnes poursuivies lors de la séance, la production tardive de cette lettre par le rapporteur général ne les a pas mises en mesure d'en prendre connaissance dans des conditions leur permettant d'en discuter utilement le contenu et ses incidences sur la caractérisation des griefs qui leur sont reprochés, en méconnaissance du principe de la contradiction.

18. Cette lettre du président de l'Autorité des marchés financiers du 17 décembre 2020 est donc écartée des débats.

Sur le bien-fondé des griefs

Sur les textes applicables

19. L'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa version codifiée par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007 et demeurée en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2017, dispose :

« Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8. »

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

« 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 ; [...] ».

21. L'article L. 823-9, alinéas 1 à 3, du code de commerce, dispose :

« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.

Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

Sans préjudice des dispositions de l'article L. 823-14, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités. »

22. Il résulte ensuite de l'article L. 821-13 du même code que les commissaires aux comptes exercent leur mission conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne et qu'en l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission, ils se conforment aux NEP homologuées par arrêté du garde des sceaux.

23. S'agissant de la version de ces normes d'exercice professionnel (NEP) à prendre en considération pour caractériser une faute disciplinaire sur le fondement des articles L. 824-1, I, 1°, et L. 821-13 du code de commerce, il n'y a pas lieu de mettre en œuvre le principe de rétroactivité de la loi répressive plus douce pour ce qui concerne les dispositions de ces NEP dépourvues de visée immédiatement répressive. Dès lors, la méconnaissance de telles dispositions doit être appréciée au regard de leur version en vigueur à la date des faits reprochés aux personnes poursuivies devant la formation restreinte, sans tenir compte d'éventuelles modifications ultérieures de ces dispositions, quand bien même il en résulterait des prescriptions moins contraignantes pour les commissaires aux comptes, ni même, le cas échéant, de leur abrogation.

24. La NEP 700, relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés et qui figure à l'article A. 823-26 du code de commerce, dispose en son point 11, dans sa version en vigueur du 21 janvier 2009 au 5 juin 2017, et en son point 8 dans sa version en vigueur depuis cette date :

« Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. »

25. La NEP 330, relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques et qui figure à l'article A. 823-8 du même code, dispose dans sa rédaction en vigueur depuis le 21 janvier 2009 :

« 26. Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier. ».

26. Pour ce qui concerne la certification des comptes opérée par une pluralité de commissaires aux comptes, il résulte de l'article L. 823-15 que, lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes et qu'une NEP détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission.

27. Et la NEP 100, relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes et qui figure à l'article A. 823-3 du même code, dispose dans sa rédaction en vigueur depuis le 4 août 2011, en ses points 10 à 12 :

« 10. Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes.

11. Cette revue lui permet d'apprécier si :

- les travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes :

- correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
 - ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes ;
 - les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes.
12. Chaque commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes. »

Sur la certification des comptes annuels et consolidés de l'exercice 2011, 2016 et 2017 de la société IT Link et la certification des comptes annuels de l'exercice 2016 de la société IT Link System

28. Il résulte des éléments de la procédure et des déclarations de MM. Attia et Touitou au cours de l'enquête puis devant la formation restreinte qu'ils ont certifié sans réserve, avec leur co-commissaire aux comptes, la société Deloitte & associés :

- pour ce qui concerne M. Attia : les comptes, annuels et consolidés, de l'exercice 2011 de la société IT Link et les comptes annuels de l'exercice 2016 de la société IT Link System,
- pour ce qui concerne M. Touitou, les comptes, annuels et consolidés, des exercices 2016 et 2017, de la société IT Link.

29. Quant à la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes, il résulte de la lettre de mission du 26 octobre 2011 relative aux comptes de l'exercice 2011 de la société IT Link que :

- s'agissant des comptes annuels, la société Deloitte & associés était notamment chargée d'auditer les cycles chiffres d'affaires et créances clients et M. Attia le cycle dettes fournisseurs,
- s'agissant des comptes consolidés, M. Attia était uniquement chargé d'auditer les éliminations intra-groupe et la revue analytique.

30. Aucune formalisation d'une telle répartition pour les exercices 2016 et 2017 ne figure au dossier de la procédure. A cet égard, dans un courriel adressé à l'Autorité des marchés financiers le 10 janvier 2019, cité par la lettre adressée par cette autorité le 9 avril 2020 à M. Touitou, ce dernier a indiqué qu'une lettre de mission commune avec la société Deloitte & associés était généralement établie mais qu'en 2017, à la suite d'un désaccord concernant la répartition des honoraires, cette lettre n'a pas été adressée à la société IT Link. Un projet de répartition des travaux est toutefois mentionné dans un courriel adressé le 2 mai 2018 par M. Touitou à son correspondant au sein de la société IT Link mais rien n'indique que ce projet aurait fait l'objet d'une validation.

31. Compte tenu de ces éléments, ainsi que des dernières déclarations de MM. Attia et Touitou devant la formation restreinte, et en l'absence de toute audition de la société Deloitte & associés au cours de l'enquête, il convient de retenir, s'agissant des cycles visés par les griefs qui leur ont été notifiés, que, dans le cadre de leur co-commissariat aux comptes, la société Deloitte & associés était chargée d'auditer les cycles chiffre d'affaires et

créances clients des comptes annuels et consolidés des exercices 2011, 2016 et 2017 de la société IT Link et des comptes annuels de l'exercice 2016 de la société IT Link System et que M. Touitou était chargé d'auditer le cycle achats et dettes fournisseurs des comptes annuels de l'exercice 2016 de la société IT Link.

32. Cela étant, MM. Attia et Touitou admettent que leurs dossiers d'audit ne documentent pas de revue croisée, ni *a fortiori* d'analyse critique, des travaux de la société Deloitte & associés sur les postes comptables, significatifs, que celle-ci était ainsi chargée d'auditer. Par ailleurs, M. Touitou ne conteste pas que son dossier d'audit des comptes annuels de l'exercice 2016 de la société IT Link ne documente, pour ce qui concerne le poste, également significatif, achats et dettes fournisseurs, aucune revue analytique ni aucun test sur le contrôle interne, la séparation des exercices ou les charges constatées d'avance, cependant qu'aucun élément probant externe à l'entité n'a été collecté pour 81 % des achats et 100 % des dettes fournisseurs.

33. Dans leurs observations écrites en réponse à la notification des griefs, puis devant la formation restreinte, tout en reconnaissant que leurs travaux présentaient des carences en matière de forme, MM. Attia et Touitou ont toutefois soutenu avoir correctement exécuté leur mission d'audit légal en passant en revue l'intégralité des comptes. Ils ont notamment fait valoir que les documents papier qu'ils avaient pourtant fournis lors des contrôles n'avaient pas été pris en compte lors de l'enquête, sans toutefois justifier de l'existence de tels documents, et encore moins de leur contenu. Ils ont également soutenu qu'ils intervenaient tous les ans dans les locaux du groupe, ce qui leur permettait d'apprécier les procédures internes et la qualité des travaux réalisés par les équipes administratives et comptables.

34. S'agissant de l'exercice du co-commissariat aux comptes, MM. Attia et Touitou ont précisé qu'un co-commissaire aux comptes a été nommé à compter de 1998, alors que M. Touitou était déjà le commissaire aux comptes de la société. Il leur aurait cependant été très difficile de collaborer avec la société Deloitte & associés, dont les procédures internes prévoyaient qu'elle audite l'ensemble des cycles, même ceux dont eux-mêmes étaient chargés, ce qui l'aurait conduite à monopoliser les budgets d'audit et à limiter leur accès à ses documents de travail, en exigeant qu'ils se déplacent dans ses locaux, à Paris, pour les consulter, et encore pour n'accéder qu'à des synthèses.

35. Ils ont soutenu en outre que, s'ils n'avaient jamais rencontré les signataires de la société Deloitte & associés dans les locaux de la société IT Link, ils y avaient travaillé conjointement avec les équipes de cette société, avec lesquelles ils définissaient un calendrier commun, ce qui leur permettait de pallier le défaut de revues croisées. Ils reconnaissent néanmoins n'avoir conservé aucune note dans leurs dossiers quant au contenu de ces réunions avec les équipes de leur co-commissaire aux comptes.

36. Ils ont également fait valoir qu'en 2019, la société IT Link a saisi leur compagnie régionale d'une demande d'arbitrage du conflit opposant les co-commissaires aux comptes, ce dont attestent effectivement des échanges de courriel, et soutenu qu'il leur aurait alors été donné raison, ce dont ils ne justifient pas, en revanche.

37. Cependant, si ces éléments peuvent être pris en considération pour l'appréciation des sanctions prononcées, les difficultés que MM. Attia et Touitou ont rencontré dans la mise en œuvre du co-commissariat aux comptes avec la société Deloitte & associés, dont attestent leurs échanges de courriels avec celle-ci au sujet de la répartition des honoraires, et aux termes desquels cette société, qui n'a pas été entendue au cours de l'enquête, revendiquait la réalisation de la totalité des travaux d'audit, ne les autorisaient pas à certifier sans réserve des comptes, alors qu'ils ne justifient pas, faute de documentation à cet égard dans leurs dossiers d'audit, avoir réalisé les diligences leur permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que ces comptes ne comportaient pas d'anomalies significatives, en particulier la revue des travaux réalisés par leur co-commissaire aux comptes sur les postes que celui-ci était chargé d'auditer, étant précisé, en revanche et ainsi que l'a fait valoir M. Attia, qu'il ne peut leur être reproché de n'avoir pas effectué de diligences d'audit suffisantes sur des postes dont l'audit relevait de leur co-commissaire aux comptes ou de n'avoir pas effectué de revue croisée sur des postes qu'ils étaient eux-mêmes chargés d'auditer.

38. Il résulte de l'ensemble de ce qui précède que, comme il le leur est reproché aux termes des griefs qui leur ont été notifiés, MM. Attia et Touitou ont méconnu les dispositions des articles L. 823-9, alinéa 1^{er}, L. 821-13, I, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 330, 100 et 700, figurant respectivement aux articles A. 823-8, A. 823-3 et A. 823-26 du code de commerce :

- s'agissant de M. Attia, pour avoir certifié que les comptes annuels et consolidés de l'exercice 2011 de la société IT Link et les comptes annuels de l'exercice 2016 de la société IT Link System étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de ces exercices ainsi que de la situation financière et du patrimoine de ces sociétés à la fin de ces exercices, alors qu'il était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes en l'absence de revue croisée des travaux de son co-commissaire aux comptes sur les postes significatifs chiffre d'affaires et créances clients,
- s'agissant de M. Touitou, pour avoir certifié que les comptes annuels et consolidés des exercices 2016 et 2017 de la société IT Link étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de ces exercices ainsi que de la situation financière et du patrimoine de cette société à la fin de ces exercices, alors qu'il était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes en l'absence de revue croisée des travaux de son co-commissaire aux comptes sur les postes significatifs chiffre d'affaires et créances clients et, s'agissant des seuls comptes de l'exercice 2016, de diligences d'audit suffisantes concernant le poste significatif achats et dettes fournisseurs qu'il était chargé de contrôler.

Sur les sanctions

39. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa version en vigueur du 2 août 2003 au 17 juin 2016, que les sanctions disciplinaires dont étaient alors passibles les commissaires aux comptes était l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat, et que l'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire pouvaient être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus.

40. Il résulte de l'article L. 824-2 de ce code, dans sa version en vigueur depuis le 17 juin 2016, que les commissaires aux comptes sont toujours passibles de ces sanctions.

41. L'article L. 824-12 du code de commerce, dans sa version en vigueur depuis cette même date, 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. »

42. 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.

43. Dès lors, d'une part, qu'il n'apparaît pas possible d'évaluer des gains ou des avantages qu'auraient procurés à M. Attia ou à M. Touitou 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, 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.

44. A cet égard, les fautes commises par M. Attia, d'une part, et par M. Touitou, d'autre part, sont graves, puisqu'en certifiant sans réserve les comptes annuels de la société IT Link, pour le second, et de cette société et de la société IT Link System, pour le premier, en toute connaissance de ce qu'ils n'avaient pas mis en œuvre les diligences nécessaires pour formuler une telle appréciation, ils ont porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes. Ces fautes apparaissent d'autant plus graves qu'elles ont été commises, par l'un comme par l'autre, sur deux exercices et, surtout, qu'elles ont perduré en dépit de l'avertissement qui leur avait été adressé le 12 mars 2012 par le secrétaire général du Haut conseil, à la suite du contrôle périodique de leur cabinet, lequel avait déjà révélé des manquements aux dispositions de la NEP 100 dans l'exécution du mandat IT Link.

45. Comme indiqué précédemment, il sera néanmoins tenu compte des difficultés, avérées, qu'ont rencontrées MM. Attia et Touitou dans leurs relations avec leur co-commissaire aux comptes, qu'il leur appartenait néanmoins de signaler à leurs instances

professionnelles, ainsi que du fait qu'ils ont répondu aux questions qui leur ont été posées au cours de l'enquête, ainsi qu'aux demandes de communication de documents qui leur ont été faites, ce qui constituait la seule coopération attendue de leur part.

46. Compte tenu de ces éléments d'appréciation, ainsi que des éléments relatifs à leurs situations financières et patrimoniales recueillis au cours de l'enquête, il sera prononcé à l'encontre de M. Attia, comme à l'encontre de M. Touitou, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 5 000 €.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que M. Mickaël Attia, en tant que commissaire aux comptes, a commis des fautes disciplinaires, au sens de l'article L. 824-1, I, 1^o, du code de commerce et, précédemment, de l'article R. 822-32 de ce code, en certifiant que les comptes annuels et consolidés de l'exercice 2011 de la société IT Link et les comptes annuels de l'exercice 2016 de la société IT Link System étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de ces exercices ainsi que de la situation financière et du patrimoine de ces sociétés à la fin de ces exercices, alors qu'il était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes en l'absence de revue croisée des travaux de son co-commissaire aux comptes sur les postes significatifs chiffre d'affaires et créances clients, en méconnaissance des articles L. 823-9, alinéa 1^{er}, L. 821-13, I, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 330, 100 et 700, figurant respectivement aux articles A. 823-8, A. 823-3 et A. 823-26 du code de commerce ;

Dit que M. Xavier Touitou, en tant que commissaire aux comptes, a commis des fautes disciplinaires, au sens de l'article L. 824-1, I, 1^o, du code de commerce, en certifiant que les comptes annuels et consolidés des exercices 2016 et 2017 de la société IT Link étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de ces exercices ainsi que de la situation financière et du patrimoine de cette société à la fin de ces exercices, alors qu'il était manifestement dans l'impossibilité de certifier ces comptes en l'absence de revue croisée des travaux de son co-commissaire aux comptes sur les postes significatifs chiffre d'affaires et créances clients et, s'agissant des seuls comptes de l'exercice 2016, de diligences d'audit suffisantes concernant le poste significatif achats et dettes fournisseurs qu'il était chargé de contrôler, en méconnaissance des articles L. 823-9, alinéa 1^{er}, L. 821-13, I, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 330, 100 et 700, figurant respectivement aux articles A. 823-8, A. 823-3 et A. 823-26 du code de commerce ;

Prononce à l'encontre de M. Mickaël Attia l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 5 000 € ;

Prononce à l'encontre de M. Xavier Touitou l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 5 000 € ;

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 27 juillet 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.