

## HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

### FORMATION RESTREINTE

#### RAPPORTEUR GENERAL CONTRE MM. AGAZZI, BOISSELIER, GINIES ET MARTINEAU ET LES SOCIETES DELOITTE & ASSOCIES SAS ET ERNST & YOUNG ET AUTRES SAS

#### Dossier n° FR 2020-06 S

La formation restreinte du Haut Conseil du commissariat aux comptes (la formation restreinte), réunie au siège du tribunal judiciaire de Paris, sis Parvis du tribunal, à Paris (75017), du 23 au 26 novembre 2021 ;

Composée de :

M. Jean-Pierre Zanoto, président,  
Mme Dorothee Gallois-Cochet,  
M. Thierry Vught,  
M. Gérard Gil ;

Assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation restreinte ;

Statuant, en séance publique, sur la procédure de sanction administrative engagée contre :

- **MM. Jean-Pierre Agazzi, Bertrand Boisselier, Jean-François Ginies et Frédéric Martineau**, commissaires aux comptes,

- et les **sociétés Deloitte & Associés SAS et Ernst & Young et Autres SAS**, sociétés de commissariat aux comptes ;

Vu les dispositions législatives et réglementaires du Livre VIII, Titre II, du code de commerce, notamment les articles L. 824-1 à L. 824-14 et R. 824-1 à R. 824-27, dans leurs versions applicables entre le 1<sup>er</sup> janvier 2014 et le 27 avril 2016 ;

Vu les normes d'exercice professionnels (NEP) relatives à la certification des comptes et le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, dans leurs versions applicables entre le 1<sup>er</sup> janvier 2014 et le 27 avril 2016 ;

Vu la décision du 23 mai 2019 de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels (la FCI) engageant des poursuites disciplinaires et arrêtant les griefs ;

Vu les notifications des griefs adressées, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception en date du 28 juin 2019, à MM. Agazzi, Boisselier, Ginies et Martineau et les sociétés Deloitte & Associés et Ernst & Young et Autres, les informant du délai dont ils disposaient pour présenter des observations écrites, ainsi que de leur possibilité de se faire assister de toute personne de leur choix et de prendre connaissance des pièces du dossier dans les locaux du Haut conseil du commissariat aux comptes ou par voie électronique ;

Vu le courrier du 26 octobre 2020 par lequel le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte son rapport final, les notifications de griefs, les observations des personnes poursuivies et l'entier dossier de la procédure ;

Vu les convocations adressées le 16 juillet 2021 à MM. Agazzi, Boisselier, Ginies et Martineau et les sociétés Deloitte & Associés et Ernst & Young et Autres, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception, les invitant à comparaître du 23 au 26 novembre 2021 devant la formation restreinte sur la base des griefs notifiés et mentionnant la composition de celle-ci, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil ainsi que l'obligation de faire parvenir leurs observations écrites à la formation restreinte et au rapporteur général au plus tard huit jours avant la séance ;

Vu l'avis adressé le 15 octobre 2021 au président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Versailles et du Centre (la CRCC de Versailles et du Centre), à laquelle sont rattachées administrativement les personnes mises en cause, en application des articles L. 824-11 et R. 824-16 du code de commerce, et la réponse de celui-ci, en date du 20 octobre suivant, indiquant qu'il ne serait ni présent, ni représenté lors de la séance de la formation restreinte, n'ayant pas d'observation particulière à présenter ;

Vu les mémoires déposés le 22 octobre 2021, par lesquels les conseils de MM. Boisselier, Ginies et Martineau et des sociétés Deloitte & Associés et Ernst & Young et Autres soulevant l'absence de saisine de la formation restreinte ou l'irrégularité de sa saisine, présentant des demandes de nullité des poursuites, développant des observations écrites aux griefs notifiés et les pièces jointes à celles-ci ;

Vu la demande du 5 novembre 2021 des conseils de la société Deloitte & Associés visant à voir retirer des débats le rapport du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) versé dans la procédure par le rapporteur général ;

Vu les observations écrites complémentaires adressées le 8 novembre 2021 par le rapporteur général en réponse aux mémoires des avocats des mis en cause ;

Vu les demandes émanant des conseils de MM. Ginies et Martineau et des sociétés Deloitte & Associés et Ernst & Young et Autres, présentées le 9 novembre 2021, visant à voir écarter des débats les observations écrites complémentaires adressées le 8 novembre précédent par le rapporteur général ;

Vu le mémoire déposé le 10 novembre 2021 par le conseil de M. Agazzi soulevant des moyens de procédure et répondant aux griefs et les pièces jointes à celui-ci ;

Vu les demandes d'audition de témoins présentées les 29 octobre, 10 et 11 novembre 2021 par les conseils des mis en cause et les lettres du 2 et 15 novembre suivants par lesquelles le président de la formation restreinte a rejeté celles-ci ;

Vu les autres pièces du dossier ;

En présence de :

- **M. Jean-Pierre Agazzi**, né le [.....] à [.....] et domicilié [.....] à [.....], comparant et assisté de Maître Gwennaëlle Barral et de Maître Julia Minkowski, avocats au barreau de Paris,

- **M. Bertrand Boisselier**, né le [.....] à [.....] et domicilié [.....] à [.....], comparant et assisté de Maître Christophe Ingrain et de Maître Xavier Philipps, avocats au barreau de Paris,

- **M. Jean-François Ginies**, né le [.....] à [.....] et domicilié [.....] à [.....], comparant et assisté de Maître Fabrice Fages et de Maître Charlotte Guérin, avocats au barreau de Paris,

- **M. Frédéric Martineau**, né le [.....] à [.....] et domicilié [.....] à [.....], comparant et assisté de Maître Fabrice Fages et de Maître Charlotte Guérin, avocats au barreau de Paris,

- **la société Deloitte & Associés SAS**, sise 6 place de la Pyramide à La Défense (92) et immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Nanterre sous le numéro SIREN 572 028 041, représentée les 23 et 24 novembre 2021 par M. J... K..., né le [.....] à [.....], et les jours suivants par M. L.... K....., né le [.....] à [.....], tous les deux munis d'une délégation de pouvoir donnée par le président de la société, M. N.... O.....-P..., né le [.....] à [.....], et assistée de Maître Christophe Ingrain et de Maître Xavier Philipps, avocats au barreau de Paris,

- **la société Ernst & Young et Autres SAS**, sise 2 Place des Saisons, Tour First, Paris La Défense à Courbevoie (92400), et immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Nanterre sous le numéro SIREN 438 476 913, représentée par M. Q.... R....., né le [.....] à [.....], son représentant légal, et

assistée de Maître Fabrice Fages et de Maître Charlotte Guérin, avocats au barreau de Paris,

- **M. Thierry Ramonatxo**, rapporteur général,
- **Mme Alice Gaillard**, superviseur juridique,

Après avoir entendu lors des séances les mis en cause et leurs avocats sur les moyens de procédure soulevés par ceux-ci, puis le rapporteur général, et en avoir délibéré, en la seule présence de M. Zanoto, président, de Mme Gallois-Cochet, de M. Vught et de M. Gil, ainsi que de M. Chiappini, secrétaire de séance, la formation restreinte a décidé de joindre au fond les incidents de procédure, d'écarter les parties II et III du rapport du PCAOB compte tenu de leur confidentialité et de rejeter la demande visant à écarter des débats les observations complémentaires du rapporteur général ;

Elle a, ensuite, poursuivi les débats par l'examen des différents griefs en entendant successivement le rapporteur général, assisté de Mme Gaillard, chacun des mis en cause et les conseils de ces derniers. Elle a également entendu, en qualité de témoin et à la demande de certains mis en cause, M. H..... I.... et M. Z... F.....

Les personnes mises en cause ont eu la parole en dernier ;

A l'issue de la dernière journée, l'affaire a été mise en délibéré au 17 février 2022 ;

Après en avoir délibéré en la seule présence de M. Zanoto, président, de Mme Gallois-Cochet et de MM. Vught et Gil, ainsi que de M. Chiappini, secrétaire de séance, la formation restreinte a rendu la décision suivante :

## **I. FAITS ET PROCEDURE**

### **I.1. Les faits**

Issue de la fusion, intervenue en 2006, entre la société française Alcatel et la société américaine Lucent Technologies, la société Alcatel Lucent SA a été la société holding du groupe international Alcatel Lucent, acteur important du secteur des équipements en télécommunications. Il s'agissait d'une holding sans activité opérationnelle.

Jusqu'en 2016, ses titres ont été admis aux négociations sur les marchés réglementés New York Stock Exchange et Euronext Paris.

En avril 2015, le groupe Alcatel Lucent et le groupe finlandais Nokia ont annoncé leur intention de se rapprocher afin de créer un acteur majeur du secteur des

télécommunications. En novembre 2016, la société Nokia a acquis 100 % du capital de la société Alcatel Lucent, dont les titres ont été radiés d'Euronext Paris.

Jusqu'à l'exercice 2015 compris, les comptes consolidés de la société Alcatel Lucent ont été établis selon les normes comptables IFRS et les comptes annuels selon les normes comptables françaises.

Du fait de la double cotation de ses titres en France et aux Etats-Unis, les comptes consolidés de la société Alcatel Lucent ont fait l'objet d'une certification dans chacun des deux pays par des professionnels inscrits auprès de leur régulateur respectif, le Haut conseil du commissariat aux comptes (le Haut conseil) et le PCAOB, selon les normes d'audit applicables au sein de chacun des deux pays.

Au titre de l'exercice 2015, le périmètre de consolidation du groupe Alcatel Lucent comprenait la société consolidante, Alcatel Lucent, et 25 sociétés consolidées selon la méthode de l'intégration globale.

La société américaine Alcatel Lucent USA (la société ALU US), détenue à 100 % par la société Alcatel Lucent, était la principale filiale opérationnelle du groupe, réalisant en moyenne 5,6 milliards d'euros de chiffre d'affaires sur la période 2014/2015, soit plus de 40 % du chiffre d'affaires consolidé.

L'audit des comptes des exercices 2014 et 2015 de la société Alcatel Lucent a été réalisé par deux sociétés de commissariat aux comptes : la société Deloitte & Associés (la société Deloitte France), qui était commissaire aux comptes depuis 1998, et la société Ernst & Young et Autres (la société EY) qui l'était depuis 1994.

En outre et en application de la loi Sarbanes-Oxley, les sociétés Deloitte France et EY ont émis pour ces deux exercices un rapport d'opinion spécifique sur l'évaluation faite par la direction de la société Alcatel Lucent du caractère effectif du contrôle interne de l'information financière (rapport dit ICFR).

S'agissant de la société Deloitte France, M. Agazzi a été l'associé signataire pour les exercices 2010 à 2014 et M. Boisselier lui a succédé pour l'exercice 2015.

S'agissant de la société EY, l'associé signataire pour les exercices 2011 à 2014 a été M. Ginies. M. Martineau lui a succédé pour l'exercice 2015.

Dans le cadre de l'audit des comptes consolidés, les travaux d'audit concernant les filiales américaines, et notamment la société ALU US, ont été réalisés par la société Deloitte & Touche LLP (la société Deloitte US), l'équipe d'audit locale étant sous la responsabilité de M. E..... en 2013 et de M. D..... en 2014.

## **I.2. La procédure**

A l'issue de l'examen du rapport de contrôle de la société de commissariat aux comptes Deloitte France, la FCI a, le 2 février 2017, décidé l'ouverture d'une enquête sur la certification des comptes annuels et consolidés de la société Alcatel Lucent, à compter de l'exercice 2013.

Le périmètre de l'enquête a été étendu à deux reprises à des faits susceptibles de constituer des manquements déontologiques commis pendant la mission de certification des comptes annuels et consolidés de la société Alcatel Lucent pour les exercices 2013 à 2015.

Sur décision de la FCI, en date du 23 mai 2019, les griefs ont été notifiés, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception du 28 juin 2019, à MM. Agazzi, Boisselier, Ginies et Martineau et aux sociétés Deloitte France et EY.

Le 14 septembre 2020, le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte une copie des notifications des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête.

Au vu des observations faites par ces différentes personnes physiques et morales, le rapporteur général a établi un rapport final, daté du 26 octobre 2020, qu'il a, le jour même, transmis à toutes les personnes poursuivies et au président de la formation restreinte.

Par courriel du 29 juin 2021, Mme Fabienne Degrave, membre de la formation restreinte et ancienne commissaire aux comptes, a fait connaître son intention de se déporter compte tenu des liens professionnels qu'elle avait eus avec l'une des sociétés de commissariat aux comptes poursuivies.

Les personnes mises en cause et leurs conseils ont été convoqués à se présenter devant la formation restreinte du 23 au 26 novembre 2021, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception du 16 juillet 2021.

Sur le fondement des articles L. 821-13, al 1, et L. 823-9, al. 2, du code de commerce et des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 315, § 16, NEP 330, § 7, 10, 19, 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 600, 16 et 30, NEP 700, § 11, 12 à 18, il est reproché aux personnes poursuivies d'avoir émis deux opinions erronées dans le cadre de leurs missions légales de certification des comptes consolidés 2014 et 2015 de la société cotée Alcatel Lucent. Les griefs portent tout particulièrement sur l'audit du chiffre d'affaires et du coût des ventes.

Les sociétés Deloitte France et EY sont concernées par les exercices 2014 et 2015, tandis que MM. Agazzi et Ginies le sont par l'exercice 2014 et MM. Boisselier et Martineau par l'exercice 2015.

En outre, il est reproché à M. Agazzi des manquements aux obligations d'impartialité et de confraternité, sur le fondement des articles 4 et 8 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes et des articles du code de commerce R. 822-32, applicable à l'époque des faits, et L. 824 -1 (1°), applicable à compter du 17 juin 2016.

Aux termes de ses conclusions, le rapporteur général demande que soient prononcées à l'encontre de :

- M. Agazzi, une mesure d'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes d'une durée de 24 mois, dont 18 mois avec sursis ;
- M. Ginies, une mesure d'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes d'une durée de 24 mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée ;
- la société Deloitte France, une mesure d'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes d'une durée de 24 mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée ;
- M. Boisselier, une mesure d'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes d'une durée de 18 mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée ;
- M. Martineau, une mesure d'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant 12 mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée ;
- la société EY, une mesure d'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes d'une durée de 18 mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée ;

## **II. MOTIFS DE LA DECISION**

### **II.1. Les moyens de procédure**

#### **II.1.1. La régularité de la saisine de la formation restreinte**

Les conseils de M. Boisselier et de la société Deloitte France soutiennent, par mémoires écrits et oralement, que la formation restreinte n'a pas été valablement saisie tant au regard des dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (la loi PACTE) que des dispositions découlant de celle-ci. Selon eux, il résulterait des dispositions de l'ancien article L. 824-8 du code de commerce qu'il revenait à la FCI, et à elle seule, de saisir la formation restreinte. Ils font valoir que, en l'espèce, une telle saisine n'a jamais pu intervenir, la FCI ne s'étant jamais réunie une seconde fois pour réexaminer le dossier.

Selon ces conseils, la formation restreinte ne serait pas davantage régulièrement saisie au regard des dispositions introduites par la loi PACTE dans la mesure où la notification des griefs n'a pas respecté les nouvelles dispositions de

l'article R. 824-13 du code de commerce qui précisent, dans son alinéa premier, qu'une « copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête est transmise pour saisine par le rapporteur général au président de la formation restreinte dès son envoi à la personne poursuivie ». L'envoi de la notification des griefs aux personnes poursuivies le 28 juin 2019, alors que le président de la formation restreinte n'a été destinataire de celle-ci que le 14 septembre 2020, ne pouvait, selon les demandeurs, saisir valablement la formation restreinte.

Pour leur part, les conseils de MM. Ginies et Martineau et de la société EY font valoir que les dispositions de l'article R. 824-12 du code de commerce, dans sa rédaction applicable au moment de la notification des griefs par le rapporteur général, prévoyaient un second passage du dossier d'enquête devant la FCI à l'issue duquel celle-ci décidait ou non de poursuivre au vu des observations des personnes mises en cause. Ils considèrent que l'application immédiate d'une loi de procédure ne saurait porter atteinte au principe de non-rétroactivité posé par l'article 2 du code civil et aux droits acquis des parties à une procédure en cours. Selon eux, les commissaires aux comptes avaient acquis le droit à une seconde délibération de la FCI, à l'occasion de laquelle celle-ci aurait pu renoncer à la poursuite. Ils en déduisent que ce droit a été irrémédiablement compromis.

Tous demandent, en conséquence, que la formation restreinte se déclare non saisie.

Pour sa part, le rapporteur général conclut au rejet de l'ensemble des demandes.

### **Sur ce, la formation restreinte :**

Il convient, tout d'abord, de rappeler que depuis l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes, le collège du Haut conseil contient deux formations : l'une, désignée dans les textes comme le Haut conseil délibérant hors la présence des membres de la formation restreinte et usuellement appelée formation statuant sur les cas individuels (FCI), chargée d'examiner les dossiers d'enquête établis par le service du rapporteur général et de décider des suites à leur donner, l'autre, dénommée formation restreinte, appelée à statuer sur les dossiers qui lui sont renvoyés.

Dans le cas d'espèce, postérieurement à l'arrêté des griefs intervenu le 23 mai 2019, les modalités de poursuites devant la formation restreinte ont été modifiées par l'article 24 de la loi PACTE, loi qui a été publiée au Journal officiel de la République française le 24 mai 2019 et qui est entrée en vigueur le lendemain conformément à l'article 1er du code civil et dont le décret d'application, en date du 21 mars 2020, est entré en vigueur le 25 mars suivant.

Les articles L. 824-8 et L. 824-10 du code de commerce, dans leur rédaction antérieure à la loi PACTE, prévoyaient respectivement :

*« A l'issue de l'enquête et après avoir entendu la personne intéressée, le rapporteur général établit un rapport d'enquête qu'il adresse au Haut conseil. Lorsque les faits justifient l'engagement d'une procédure de sanction, le Haut conseil délibérant hors la présence des membres de la formation restreinte arrête les griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne intéressée. La notification expose les faits passibles de sanction. Elle est accompagnée des principaux éléments susceptibles de fonder les griefs.*

*La personne intéressée peut consulter le dossier et présenter ses observations. Elle peut se faire assister par un conseil de son choix à toutes les étapes de la procédure.*

*Le rapporteur général établit un rapport final qu'il adresse au Haut conseil avec les observations de la personne intéressée. Le Haut conseil, statuant hors la présence des membres de la formation restreinte, désigne la formation compétente pour statuer, conformément aux dispositions de l'article L. 824-10. Cette décision est notifiée à la personne poursuivie ».*

et :

*« I.- Le Haut conseil statuant en formation restreinte connaît de l'action intentée à l'encontre des contrôleurs de pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-1-5 et des personnes autres que les commissaires aux comptes.*

*II.- La commission régionale de discipline connaît de l'action intentée contre un commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1.*

*III.- Par dérogation aux dispositions du II, le Haut conseil statuant en formation restreinte connaît de l'action intentée contre un commissaire aux comptes lorsque ce dernier est mis en cause en même temps qu'une personne mentionnée au II de l'article L. 824-1, ou lorsque le Haut conseil le décide en raison de la nature des griefs, de leur gravité, de la complexité de l'affaire ou des nécessités de la bonne administration ».*

L'article R. 824-12 du code de commerce, dans sa rédaction applicable avant l'adoption de la loi PACTE, prévoyait :

*« Le président convoque les membres du collège, hors les membres de la formation restreinte, afin de délibérer au vu du rapport final du rapporteur général.*

*Le rapporteur général ou l'enquêteur en charge de cette procédure est entendu si le collège l'estime nécessaire.*

*Le collège délibère à la majorité des voix des membres présents. S'il décide de poursuivre, il désigne la formation compétente en application de l'article L. 824-8 ».*

Les articles L. 824-8 et L. 824-10, dans leur rédaction issue de la loi PACTE, énoncent respectivement :

*« A l'issue de l'enquête et après avoir entendu la personne intéressée, le rapporteur général établit un rapport d'enquête qu'il adresse au Haut conseil. Lorsque les faits justifient l'engagement d'une procédure de sanction, le Haut conseil délibérant hors la présence des membres de la formation restreinte arrête les griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne intéressée. La notification expose les faits passibles de sanction. Elle est accompagnée des principaux éléments susceptibles de fonder les griefs.*

*La personne intéressée peut consulter le dossier et présenter ses observations. Elle peut se faire assister par un conseil de son choix à toutes les étapes de la procédure.*

*Le rapporteur général établit un rapport final qu'il adresse à la formation restreinte avec les observations de la personne intéressée ».*

Et :

*« Le Haut conseil statuant en formation restreinte connaît de l'action intentée à l'encontre des commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1, des contrôleurs des pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-1-5 et des personnes autres que les commissaires aux comptes ».*

De son côté, l'article R. 824-13, issu du décret du 21 mars 2020, prévoit :

*« Une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête est transmise pour saisine par le rapporteur général au président de la formation restreinte dès son envoi à la personne poursuivie.*

*Le rapport final accompagné des observations de la personne poursuivie et de l'entier dossier est adressé par le rapporteur général au président de la formation restreinte.*

*Le rapporteur général adresse une copie du rapport final à la personne poursuivie, dans les conditions mentionnées à l'article R. 824-1 ».*

Il résulte de ces textes que la formation restreinte est désormais saisie dès la notification des griefs, que le dossier d'enquête n'est plus examiné une seconde fois par la FCI et que la suppression des commissions régionales de discipline rend la formation restreinte seule compétente pour examiner les poursuites engagées par la FCI.

Si les faits reprochés doivent être examinés au regard des textes alors applicables, sous réserve de l'application rétroactive de dispositions moins sévères entrées en vigueur postérieurement, ont en revanche un effet immédiat les lois fixant les modalités de poursuite et les formes de la procédure qui, sauf dispositions

contraires expresses, entrent en vigueur le lendemain de leur publication, conformément à l'article 1er du code civil, sauf pour les dispositions qu'elles contiennent dont l'exécution nécessite des mesures d'application.

En l'espèce, les griefs ont été arrêtés le 23 mai 2019 par la FCI et notifiés par le rapporteur général le 28 juin suivant, quand le rapport final, accompagné des observations des personnes poursuivies, a été transmis par le rapporteur général au président de la formation restreinte, le 26 octobre 2020.

Il ressort du rappel de ces dates que les notifications des griefs sont intervenues sous l'empire de la loi PACTE et que la présente procédure de sanction est donc régie par la loi nouvelle.

Les mis en cause ne sauraient valablement invoquer l'ancien article R. 824-12 du code de commerce qui prévoyait un second passage du dossier devant la FCI afin de délibérer au vu du rapport final du rapporteur général. En effet, ce texte a été abrogé par l'article 48 du décret du 21 mars 2020, entré en vigueur le 25 mars suivant, avant la transmission du rapport final, de sorte qu'une seconde délibération de la FCI au vu du rapport final n'a jamais été envisageable.

De même, les mis en cause ne sauraient sérieusement soutenir qu'ils étaient en droit d'attendre que leurs observations à la notification des griefs seraient transmises à la FCI dans la mesure où le second passage du dossier devant la FCI avait été supprimé avant qu'ils aient rédigé leur réponse.

Ils ne sauraient davantage invoquer le fait que les membres de la FCI, lorsqu'ils ont arrêté les griefs, l'ont fait en pensant qu'interviendrait devant eux un second examen du dossier qui leur permettrait de décider de l'orientation de l'affaire au vu des observations des mis en cause sur cette notification de griefs, dès lors que la FCI a arrêté les griefs le 23 mai 2019, soit le jour même de la publication de la loi PACTE et alors que les nouvelles règles de procédure étaient donc connues d'elle.

En tout état de cause, l'ancien article R. 824-12 du code de commerce, s'il a continué jusqu'au 25 mars 2020 à figurer dans l'ordonnancement juridique, a, dès l'entrée en vigueur de la loi PACTE le 24 mai 2019, été privé de base légale par l'abrogation des dispositions législatives auxquelles il se référait.

Dès lors que la loi PACTE était seule applicable, l'argument tiré du préjudice que les personnes mises en cause prétendent avoir subi est inopérant.

C'est donc valablement que la formation restreinte a été saisie de la présente procédure. En conséquence, le moyen est rejeté.

## **II.1.2. Les exceptions de nullité**

Les conseils de MM. Agazzi, Boisselier, Ginies et Martineau et des sociétés Deloitte France et EY soutiennent que les poursuites seraient entachées de nullité en raison de la violation du principe de loyauté dans l'administration de la preuve.

La déloyauté résulterait du parti pris manifesté tout au long de l'enquête par le rapporteur général et son service, de l'utilisation biaisée de la procédure diligentée par le PCAOB, de l'effet d'accumulation des manquements recherché par le rapporteur général, du nombre limité d'auditions laissant de côté des témoignages importants qui auraient pu apporter une vision plus objective des faits, comme ceux des auditeurs de la société Deloitte US et de l'équipe d'audit de la société Deloitte France, des questions orientées posées par les enquêteurs ou déformant les déclarations faites par certaines personnes et de l'omission volontaire de documents à décharge (courriels incomplets voire coupés afin d'écartier des éléments à décharge). Les conseils de M. Agazzi ajoutent que le rapporteur général n'a pas fait état dans son rapport final des auditions à décharge de M. C....., auditeur américain chez Deloitte US, transmises par le PCAOB, ni auditionné M. E....., dont les propos rapportés sont pourtant au cœur du grief déontologique tenant au défaut d'impartialité, ce qui constituerait une atteinte irrémédiable aux droits de la défense.

Les conseils de MM. Ginies et Martineau et de la société EY invoquent, en outre, une atteinte au principe d'impartialité qui découlerait de « *la porosité* » existant entre les services du contrôle et des enquêtes du Haut conseil et de l'organisation fonctionnelle de celui-ci. A propos du premier point, sont invoqués la concomitance entre l'enquête et le contrôle périodique des cabinets d'audit, l'identité des faits dans le cas présent entre les procédures de contrôle et d'enquête, l'orientation de l'enquête par la présidente du Haut conseil et de la FCI et, enfin, la présence d'une même personne, pour effectuer les contrôles des cabinets d'audit et superviser l'enquête. S'agissant de l'organisation fonctionnelle du Haut conseil, sont dénoncés la présence des membres de la formation restreinte aux réunions du collège, la participation de certains d'entre eux aux travaux de la commission paritaire ou de la commission des normes et leur mode d'élection par les membres de la FCI. Pour ces avocats, l'organisation fonctionnelle du Haut conseil ferait naître un doute légitime quant à l'impartialité objective de la formation restreinte.

Enfin, les conseils de MM. Ginies et Martineau et de la société EY soutiennent que la procédure est nulle car elle violerait les principes d'individualisation des poursuites et de responsabilité individuelle aux motifs que les poursuites ont procédé par amalgame sans indiquer précisément les faits établissant la participation de chacune des personnes poursuivies, n'ont pas tiré toutes les conséquences de la répartition des travaux au sein du collège des commissaires aux comptes et ont, sans fondement juridique, imputé aux personnes morales les manquements reprochés aux personnes physiques, instituant ainsi une forme de responsabilité disciplinaire du fait d'autrui. Les demandeurs font valoir que la

société Deloitte France était responsable de la coordination de l'audit du chiffre d'affaires de la filiale américaine et que la société EY n'est intervenue sur ce poste comptable que dans le cadre de la revue croisée. Ils en déduisent que leur client est poursuivi pour des manquements reprochés à Deloitte sans qu'il soit démontré une faute de leur part.

Pour sa part, le rapporteur général conclut au rejet des exceptions de nullité.

## **Sur ce, la formation restreinte :**

### **1. Sur l'atteinte au principe de loyauté**

Le principe de loyauté dans la recherche de la preuve se rattache à la notion de procès équitable découlant de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CESDH). Le rapporteur général est libre de produire toutes sortes de preuve, à la condition toutefois que celles-ci aient été recueillies dans le respect de la loi et sans recours à des procédés déloyaux.

Un comportement déloyal du rapporteur général dans la recherche de la preuve pourrait résulter soit d'un contournement des règles de procédure, soit d'un détournement de celles-ci. Le contournement des règles de procédure consiste à se placer hors du cadre procédural prévu pour l'accomplissement d'un acte afin de recueillir des éléments d'information qui n'auraient pu être obtenus en respectant les exigences légales, quand le détournement des règles de procédure consiste pour les enquêteurs à utiliser un cadre procédural à d'autres fins que celles pour lesquelles il a été conçu. Ces procédés sont jugés déloyaux car ils éludent les règles de procédure ou les détournent à d'autres fins. Dans les deux cas, ils compromettent les droits de la défense.

Il appartient aux personnes qui se prévalent d'une violation du devoir de loyauté d'en rapporter la preuve.

Au regard des griefs formés par les avocats des mis en cause, aucun contournement ou détournement des règles applicables à la procédure de sanction ne peut être caractérisé.

Quand bien même ils seraient avérés, la manifestation d'un parti pris, la conduite d'une enquête à charge, l'accumulation de manquements, un nombre limité d'auditions ou encore des questions orientées ne sauraient à eux seuls, en l'absence de tout contournement ou détournement des règles de procédure, constituer une atteinte au principe de loyauté.

Par ailleurs, le rapporteur général est libre du choix des personnes qu'il entend et des actes qu'il accomplit. S'il n'a pas accompli des actes qui apparaîtraient

nécessaires à l'enquête, la conséquence pourra en être tirée lors de l'examen au fond des griefs. Un manque de preuve ne saurait être assimilé à un acte déloyal.

De même, le fait que le rapporteur général n'ait pas fait état dans son rapport final de l'audition à décharge de M. C..... ne constitue pas, en soi, un procédé déloyal. Cette audition se trouve au dossier et la défense a pu en prendre connaissance et en faire état, de sorte qu'elle ne subit aucun préjudice à ce titre.

Enfin, les mis en cause ne peuvent sérieusement dénoncer l'utilisation biaisée de la procédure diligentée par le PCAOB, alors que cet organisme a bien effectué un contrôle de la manière dont la société Deloitte France avait audité les comptes consolidés de l'exercice 2014 de la société Alcatel Lucent et décidé seulement le 19 avril 2021 de ne pas poursuivre les commissaires aux comptes, soit bien après la clôture de l'enquête, la notification des griefs et l'établissement du rapport final.

En l'espèce, l'ensemble des éléments recueillis par les enquêteurs ont été annexés au rapport d'enquête et les personnes mises en cause et leurs avocats ont été en mesure d'en prendre connaissance, de les analyser et de discuter le contenu et la portée des conclusions du rapport d'enquête et du rapport final établis par le rapporteur général.

Sous couvert de violation du principe de loyauté, c'est, en réalité, le fond des griefs qui est évoqué.

La procédure n'est donc pas entachée de nullité pour méconnaissance du principe de loyauté.

## **2. Sur l'atteinte au principe d'impartialité**

A propos de l'atteinte au principe d'impartialité qui découlerait de la porosité entre les services des contrôles et des enquêtes, il suffit d'indiquer que le principe d'impartialité, applicable à toute formation disciplinaire, ne l'est pas en revanche à l'autorité administrative qui poursuit. Le Conseil d'Etat l'a rappelé dernièrement à l'occasion d'un recours formé contre une décision de l'Agence française de lutte contre le dopage, autorité publique indépendante dotée, comme le Haut conseil, d'un pouvoir de sanction (C.E., 2<sup>o</sup> et 7<sup>o</sup> ch. réunies, 21 avr. 2021, n<sup>o</sup> 443043).

Dans ces conditions, peu important qu'un collaborateur du Haut conseil soit passé du service des contrôles au service des enquêtes à une époque où ces deux services examinaient le mandat de commissariat aux comptes de la société Alcatel Lucent et qu'il soit ou non intervenu dans l'enquête.

Pour les mêmes raisons, il est indifférent que la présidente du Haut conseil préside également la FCI et tienne de l'article L. 824-4 du code de commerce le pouvoir de saisir le rapporteur général de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction.

S'agissant de l'organisation fonctionnelle du Haut conseil qui ferait naître un doute

légitime quant à l'impartialité objective de la formation restreinte, il sera retenu, pour écarter ce moyen, la décision du Conseil d'Etat du 15 octobre 2021 qui, à l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité a jugé que *« d'une part, le principe du cumul au sein du Haut conseil d'un pouvoir d'élaboration de normes et de sanction de leur méconnaissance n'est pas, par lui-même, de nature à méconnaître les exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, le pouvoir de sanction confié à cette autorité étant organisé dans des conditions qui assurent le respect des droits de la défense, du caractère contradictoire de la procédure et des principes d'indépendance et d'impartialité. D'autre part, si aucune disposition du code de commerce ne fait obstacle à ce que des membres de la formation restreinte du collège du Haut conseil aient par ailleurs siégé dans les instances de ce Haut conseil chargées d'élaborer ou d'adopter les normes dont la formation restreinte est amenée à faire application lorsqu'elle se prononce sur les procédures individuelles dont elle est saisie, cette circonstance n'est pas non plus par elle-même de nature à méconnaître les exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, la formation restreinte n'ayant à connaître que de litiges individuels »* (C.E., 15 oct. 2021, n° 451835 - QPC).

Dès lors, le moyen tiré de la méconnaissance du principe d'impartialité est inopérant.

### **3. Sur l'atteinte au principe d'individualisation des poursuites et de responsabilité individuelle**

Pour ce qui est du principe d'individualisation, force est de constater que celui-ci a été respecté, chaque personne poursuivie ayant reçu une notification de griefs, peu important au regard du respect de ce principe que les griefs soient identiques.

Quant au principe de responsabilité individuelle, il sera, tout d'abord, relevé que les sociétés Deloitte France et EY étaient titulaires du mandat de certification des comptes de la société Alcatel Lucent et, ensuite, qu'il résulte des articles R. 822-55 et R. 822-61 du code de commerce, dans leur rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, comme des articles R. 822-91, R. 822-92 et R. 822-99, dans leur rédaction antérieure à ce décret, que les sociétés de commissaires aux comptes sont personnellement soumises aux dispositions législatives et réglementaires relatives à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, dont celles relatives à la discipline, et que les poursuites disciplinaires intentées à leur encontre sont indépendantes de celles intentées à l'encontre de leurs associés.

Certes, aucun texte n'établit les conditions d'imputabilité des manquements disciplinaires à ces personnes morales.

Toutefois, il résulte des articles L. 822-9 et L. 822-1-3 du code de commerce, tant dans leur rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 que dans celle qui était en vigueur entre le 8 décembre 2008 et le 17 mars 2016, que, dans les sociétés de commissariat aux comptes, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées, au nom de la société, par les associés signataires, c'est-à-dire les commissaires aux comptes personnes physiques inscrits sur la liste des commissaires aux comptes, qui signent le rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes. La société ne peut donc exercer d'actes professionnels que par l'intermédiaire de ses associés personnes physiques ayant qualité pour exercer la profession de commissaire aux comptes.

Dès lors, les manquements disciplinaires commis par les associés signataires dans le cadre de leurs fonctions sont de nature à être directement imputés à la société au nom de laquelle sont exercées les fonctions de commissaire aux comptes, sans que soit nécessaire la preuve d'un manquement distinct de la société, ni que soient méconnus le principe constitutionnel de responsabilité personnelle ou les règles de représentation légale des personnes morales.

### **II.1.3. La demande visant à retirer des débats le rapport du PCAOB**

Les conseils de la société Deloitte France ont, le 5 novembre 2021, écrit au président de la formation restreinte pour lui demander de retirer des débats le rapport du PCAOB que le rapporteur général avait versé au dossier, au motif que les parties II et III de ce rapport étaient confidentielles, tant au regard de la législation américaine que du protocole de coopération liant le PCAOB et le Haut conseil. Ils font valoir que la société inspectée dispose, après la communication du rapport, d'un délai de 12 mois pour fournir la preuve qu'elle a remédié aux défauts ou faiblesses identifiés et que, dès lors qu'elle a apporté des corrections à ces défauts ou faiblesses, les parties du rapport qui traitent de ces dernières ne peuvent plus être rendues publiques. Ils concluent que certains des éléments compris dans ce rapport n'ont jamais été rendus publics.

Lors de la séance du 23 novembre 2021, les conseils de la société Deloitte France ont réitéré leur demande tout en précisant qu'elle tendait à ce que ce rapport soit écarté des débats et non retiré du dossier.

Par ailleurs, les conseils des sociétés Deloitte France et EY ont remis en séance les lettres adressées, le 19 avril 2021, par le PCAOB à M. Ginies et à la société Deloitte France mentionnant la fin de l'enquête et l'absence de poursuite.

Le rapporteur général ne s'est pas opposé à ce que les parties II et III du rapport soient écartées des débats, tout en soulignant que les lettres précitées remises par les mis en cause étaient couvertes par la même confidentialité.

#### **Sur ce, la formation restreinte :**

Courant septembre 2015, la société Deloitte France a fait l'objet d'un contrôle

conjoint par le PCAOB et le Haut conseil au cours duquel ses procédures et le mandat Alcatel Lucent SA au titre des comptes consolidés 2014 ont été revus. Le PCAOB a, le 27 juillet 2017, émis un rapport de contrôle que le rapporteur général a joint à son rapport final et dont la société Deloitte France demande qu'il soit écarté des débats.

Aucune disposition du code de commerce n'attribuant au président de la formation restreinte le pouvoir d'écartier un document des débats, la demande formée par la société Deloitte France a été examinée par la formation restreinte.

D'une part, il ressort des éléments communiqués par la société Deloitte France que les parties II et III du rapport du PCAOB sont confidentielles et que le PCAOB a publié sur son site internet une version expurgée du rapport.

D'autre part, le protocole d'accord entre le Haut conseil et le PCAOB, en date du 13 décembre 2016, applicable en l'espèce, prévoit, dans son article IV, que « *sauf stipulation contraires ci-après, chaque partie devra conserver confidentielles toutes les informations non destinées au public reçues dans le cadre de la coopération* ». Aucune des exceptions visées par ce protocole ne s'applique au rapport de contrôle du PCAOB.

En conséquence, les parties II et III du rapport du PCAOB ont été écartées des débats.

#### **II.1.4. La demande visant à écartier des débats les observations complémentaires du rapporteur général**

Les conseils de MM. Ginies et Martineau ainsi que des sociétés Deloitte France et EY ont écrit, le 9 novembre 2021, pour demander que les observations complémentaires du rapporteur général, communiquées le 8 novembre 2021, soient écartées des débats. Ils soutiennent, d'une part, que le code de commerce autorise seulement le rapporteur général à exposer ses conclusions oralement ; d'autre part, que la production de ce rapport complémentaire 15 jours avant l'audience contrevient au principe du contradictoire et porte atteinte aux droits de la défense ; enfin, que ces observations ajoutent des griefs à ceux qui ont été notifiés.

Lors de la séance du 23 novembre 2021, ils ont réitéré leur demande.

Le rapporteur général a répliqué que ces observations ne contenaient pas de griefs nouveaux.

#### **Sur ce, la formation restreinte :**

Par courrier du 8 novembre 2021, adressé au président de la formation restreinte, le rapporteur général a versé dans les débats un mémoire de 14 pages répliquant aux mémoires en défense des personnes poursuivies.

Ces observations complémentaires du rapporteur général après le dépôt de son rapport final ne relèvent pas d'une bonne pratique en l'absence d'éléments vraiment nouveaux et majeurs.

Pour autant, si l'article L. 824-11 du code de commerce prévoit que le rapporteur général expose à l'audience ses conclusions oralement, aucun texte, ni aucun principe de droit n'interdisent à celui-ci de répondre aux mémoires écrits des avocats en défense, dès lors qu'il le fait sans violation du principe de la contradiction.

Au cas particulier, la réplique du rapporteur général ne constitue pas une atteinte à ce principe dans la mesure où la défense a disposé de huit jours utiles pour répondre, ce qu'elle a d'ailleurs fait de manière argumentée dans des mémoires complémentaires.

En tout état de cause, les derniers écrits du rapporteur général sont sans effet sur la saisine de la formation restreinte, qui reste déterminée par les griefs tels qu'ils ont été notifiés le 28 juin 2019.

Enfin, écarter ce mémoire complémentaire aurait été inopérant dans la mesure où le rapporteur général aurait pu en reprendre le raisonnement dans ses conclusions orales lors des débats, conformément à l'article L. 824-11 précité.

En conséquence, la demande a été rejetée.

## **II.2. Examen des griefs relatifs à la certification des comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Alcatel Lucent**

Selon le rapporteur général, il résulterait des NEP, et plus spécialement des NEP 315, §16, 330, §10 et 600, §16, qu'il existe des cas pour lesquels les contrôles de substance seuls ne permettraient pas au commissaire aux comptes de collecter des éléments suffisants et appropriés pour obtenir l'assurance élevée recherchée et, en conséquence, dans de tels cas, le commissaire aux comptes devrait réaliser des tests sur l'efficacité du contrôle interne afin de collecter lesdits éléments suffisants et appropriés. Le rapporteur général soutient également que, au cas d'espèce de comptes significatifs comprenant un volume annuel très important de transactions, l'approche d'audit basée seulement sur des tests de substance, qu'il juge au demeurant insuffisants, ne permettrait pas aux commissaires aux comptes de collecter les éléments suffisants et appropriés sur l'exactitude et l'exhaustivité du chiffre d'affaires 2014 et 2015. Il observe, en outre, que les tests réalisés par les auditeurs américains sur le contrôle interne de la société ALU US n'étaient pas satisfaisants, ce qui était de nature à conduire, selon lui, les commissaires aux comptes à approfondir leurs travaux d'audit, le jugement professionnel ne leur permettant pas de se dispenser d'appliquer les NEP. Il considère, d'une part, que,

faute d'avoir vérifié l'exhaustivité des données enregistrées dans le grand livre des ventes les conditions pour extrapoler les résultats des sondages n'étaient pas réunies. Il affirme, d'autre part, qu'un pourcentage significatif du chiffre d'affaires n'a fait l'objet d'aucun test de substance (95 % du chiffre d'affaires 2014 de ALU US et 79 % pour 2015). Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, il conclut à l'émission d'une opinion erronée sur les comptes des exercices 2014 et 2015.

Toutes les personnes poursuivies rejettent catégoriquement les griefs qui leur ont été notifiés, soutenant avoir respecté les NEP et leur méthodologie interne, dont ils font observer qu'elle s'applique dans l'ensemble de leur réseau international et qu'elle n'a jamais été remise en cause par un régulateur, y compris le PCAOB. Ils font valoir que le rapprochement du grand livre des ventes avec la balance générale était suffisant pour sélectionner les transactions à partir desquelles devaient être opérés les tests de substance et qu'ils ont, par ailleurs, réalisé un nombre de tests importants, dont ils précisent la nature et le volume, sur les trois assertions réalité, exhaustivité et séparation des exercices. Ils expliquent que, faisant usage de leur jugement professionnel, ils ont déterminé l'approche d'audit la mieux adaptée compte tenu de l'organisation de la société, de son environnement et plus généralement de la connaissance qu'ils avaient de la société, peu important le volume des transactions réalisées par celle-ci qu'ils estiment, au demeurant, relatif par rapport à d'autres secteurs économiques. Tenant compte des spécificités du processus d'enregistrement des ventes de la société ALU US, qui intégrait des analyses et des interventions humaines et ne pouvait dès lors être considéré comme hautement automatisé, ils ont estimé qu'une approche substantive était mieux adaptée que des tests sur le contrôle interne. Enfin, ils font valoir que le commissaire aux comptes qui leur a succédé a certifié sans réserve les comptes de l'exercice 2016 de la société Alcatel Lucent et n'a pas remis en cause les travaux d'audit des exercices précédents.

Les conseils des mis en cause exposent, en s'appuyant sur des consultations techniques demandées à des pairs, que les anomalies constatées à l'issue des tests de détail sur la réalité du chiffre d'affaires, d'une part, étaient peu nombreuses et dues à des glissements de comptabilisation d'un exercice à l'autre, sans indication de fraude, d'autre part, portaient sur des montants faibles tant individuellement que cumulés, de sorte que l'extrapolation des résultats des sondages présentait un caractère non significatif au regard du seuil de signification et, enfin, avaient donné lieu à des contrôles de substance complémentaires.

La défense souligne également que les déqualifications de contrôles internes de la filiale américaine opérées en application du référentiel américain imposant la certification de l'évaluation du contrôle interne, n'avaient pas d'impact sur les comptes consolidés de la société Alcatel Lucent, au regard de leur importance relative. S'appuyant sur la norme américaine AS 5 (§ 3) et sur des données de sociétés cotées américaines, la défense objecte qu'une faiblesse importante du contrôle interne peut exister même si les états financiers ne comportent pas d'anomalie significative. Autrement dit, les déqualifications de contrôles internes opérées en application du référentiel américain ne seraient pas nécessairement de

nature à justifier l'émission d'une certification avec réserve ou d'un refus de certification des états financiers.

Les avocats des mis en cause soutiennent enfin que les observations complémentaires du rapporteur général, en date du 8 novembre 2021, contiendraient un grief nouveau portant sur le caractère non exhaustif de la base de sélection des tests de détail sur l'assertion exhaustivité du chiffre d'affaires.

### **Sur ce, la formation restreinte :**

#### **1. Délimitation des griefs**

A titre préalable, il doit être rappelé que la notification des griefs, qui ouvre la procédure disciplinaire et en délimite les contours, doit indiquer les principaux agissements qui sont reprochés à la personne mise en cause, ainsi que la nature des obligations méconnues, afin de lui permettre de se défendre en présentant ses observations. Il en découle que si la notification des griefs peut renvoyer au rapport d'enquête pour des développements relatifs aux faits et aux différents travaux réalisés par la personne poursuivie, la démonstration, en droit et en fait, de l'existence du grief doit, en revanche, apparaître dans la notification des griefs, de sorte qu'il ne saurait y avoir de notification des griefs par renvoi.

Par conséquent, seules les notifications des griefs seront prises en considération pour délimiter les griefs reprochés aux mis en cause.

Dans le cas particulier, il est reproché aux sociétés Deloitte France et EY l'émission de deux opinions erronées dans le cadre de leurs missions légales de certification des comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Alcatel Lucent. Les griefs concernent à la fois l'audit du chiffre d'affaires et du coût des ventes de l'exercice 2014, tandis qu'ils portent seulement sur l'audit du chiffre d'affaires pour l'exercice 2015.

Les associés signataires sont, quant à eux, chacun poursuivi pour une seule opinion erronée portant, pour MM. Agazzi et Ginies, sur l'exercice 2014 et, pour MM. Boisselier et Martineau, sur l'exercice 2015.

L'économie des griefs apparaît être la suivante :

- Le chiffre d'affaires 2014 et 2015 de la filiale américaine ALU US, qui représentait plus de 40 % du chiffre d'affaires consolidé de la société Alcatel Lucent, étant très significatif et comprenant un volume important de transactions (plus de 400 000), les seuls tests de substance réalisés par les commissaires aux comptes ne permettaient pas de collecter des éléments suffisants et appropriés pour obtenir l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives. Dans ces conditions, les commissaires aux comptes devaient réaliser des tests de procédure sur le contrôle interne de la société.

- Au regard des résultats non satisfaisants des tests d'efficacité du contrôle interne réalisés sur le chiffre d'affaires 2014 et 2015 de la société ALU US, les tests

de substance effectués, ab initio ou de manière additionnelle, par les commissaires aux comptes étaient insuffisants pour collecter des éléments suffisants et appropriés permettant d'obtenir l'assurance élevée recherchée sur les assertions réalité, exhaustivité, mesure et séparation des exercices (95 % du chiffre d'affaires 2014 de la société ALU US n'ont pas été testés et 79 % en 2015).

- Les résultats des tests sur l'exactitude et l'exhaustivité des grands livres des ventes 2014 et 2015 de la société ALU US n'étant pas satisfaisants et, par ailleurs, la fiabilité des états internes de l'exercice 2014 utilisés pour les tests sur les contrats à long terme et pour les tests additionnels, n'étant pas établie, l'extrapolation des résultats des tests de détail n'était pas possible.

- Le coût des ventes 2014 de la société ALU US (30 % du coût des ventes consolidé de Alcatel Lucent) étant très significatif et comprenant un volume important de transactions (plus de 400 000), les seuls tests de substance ne permettaient pas de collecter des éléments suffisants et appropriés pour obtenir l'assurance élevée recherchée. Dans ces conditions, les commissaires aux comptes devaient réaliser des tests de procédure sur le contrôle interne.

- Par conséquent, à l'issue de l'audit mis en œuvre, les commissaires aux comptes n'étaient pas en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

Les griefs sont tirés de la violation des articles L. 821-13, al 1, et L. 823-9, al. 2, du code de commerce et des NEP suivantes : NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 315, § 16, NEP 330, § 7, 10, 19, 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 600, § 16 et 30, NEP 700, § 11, 12 à 18.

## **2. Observation préliminaire**

Avant d'aborder le fond des griefs, il convient, tout d'abord, d'indiquer que le rapport complémentaire du rapporteur général ne contient pas de grief nouveau, contrairement à ce que soutient la défense des personnes mises en cause. En effet, les griefs notifiés aux intéressés portent sur toutes les assertions d'audit, y compris l'assertion exhaustivité du chiffre d'affaires (cf. p. 7, 13, 16 et 17 des notifications).

Ensuite, doit être relevée, à propos des deux avis de juin 2020 (avis 2020-07 et 2020-08) rendus par le comité des normes professionnelles de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et invoqués au soutien de leur position par les mis en cause, l'incongruité pour un comité interne à une profession régulée de prétendre intervenir par l'énoncé d'une règle d'interprétation prétendument générale pour répondre à une question décrivant exactement la situation d'un litige en cours. En tout état de cause, de tels avis, tout comme toute autre position doctrinale de la CNCC, ne sont pas une source de droit utilement opposable par les mis en cause devant la formation restreinte.

Cette intervention est d'autant plus mal venue que le président de la CRCC dont relèvent les mis en cause a décliné la faculté qu'il avait d'être entendu en

application des articles L. 824-11, al. 5, et R. 824-16, al. 2, du code de commerce, indiquant qu'il n'avait pas d'observation particulière à présenter.

### 3. Réponse au fond

#### **\* *Le lien entre un volume important de transactions et les tests sur le contrôle interne***

La première partie des griefs, relative à l'obligation qu'aurait le commissaire aux comptes de réaliser des tests de procédure pour auditer les comptes significatifs d'une entité qui enregistre un volume important de transactions, appelle les observations suivantes :

Premièrement, aucune NEP ou aucune disposition du code de commerce ne définit ce qu'il faut entendre en matière d'audit par volume important de transactions. Seule la NEP 920 relative à la certification des organismes nationaux de sécurité sociale fait référence au volume important des transactions (« *le commissaire aux comptes tient compte : de l'importance du volume des opérations traitées par l'entité* »), sans en donner, toutefois, une définition. En tout état de cause, cette NEP n'est pas visée dans les notifications de griefs qui saisissent la formation restreinte.

Deuxièmement, la NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques prévoit que « *les procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance* » (§ 5, al. 2) et indique que « *le commissaire aux comptes détermine la nature et l'étendue des procédures d'audit qu'il réalise* (§ 5, al. 3). Il se déduit de ces dispositions que le commissaire aux comptes a le choix des procédures d'audit qu'il entend utiliser, sous réserve que ce choix soit pertinent par rapport à l'organisation de l'entité et à son environnement. En particulier, la NEP 330 ne saurait, en elle-même, imposer au commissaire aux comptes de s'appuyer sur le contrôle interne de l'entité lorsqu'il le juge inadéquat pour fonder des tests de procédure fiables ou pertinents, et ce quand bien même l'entité effectuerait un important volume d'opérations courantes.

En l'espèce, le choix d'une approche substantive apparaît pertinent au vu des explications données par les commissaires aux comptes dans leurs dossiers d'audit et notamment dans les notes de synthèse des exercices 2014 et 2015 (Annexes 5.2.52 et 5.3.50 du rapport d'enquête). Ils y indiquent qu'une approche fondée sur le contrôle interne n'était pas opportune compte tenu du caractère manuel du processus de comptabilisation du chiffre d'affaires et, en outre, des risques d'exécution au regard des conséquences sur la clôture des opérations d'audit qu'aurait eu une erreur identifiée tardivement (Annexe 5.2.22 du rapport d'enquête).

Troisièmement, le paragraphe 10 de la NEP 330, qui fonde pour partie les griefs, prévoit que « *Le commissaire aux comptes réalise des tests de procédures [...]* :

*- lorsqu'il a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement ;*

*- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée ».*

De même, le paragraphe 16 de la NEP 600, relative aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés et qui est également visé dans les notifications des griefs, énonce que « le commissaire aux comptes réalise ou demande aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de réaliser des tests sur l'efficacité des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés dans les cas suivants :

*- lorsque les travaux à réaliser sur le processus d'établissement des comptes consolidés ou sur l'information comptable des entités reposent sur l'hypothèse selon laquelle ces contrôles fonctionnent efficacement ;*

*- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée ».*

Il se déduit de ces deux textes que, pour pouvoir reprocher au commissaire aux comptes de ne pas avoir réalisé des tests de procédures, encore faut-il mettre en évidence que le commissaire aux comptes soit avoir préalablement émis l'hypothèse visée au premier tiret, soit avoir porté le jugement visé au second tiret, ce qui n'est nullement démontré dans les notifications des griefs et par le rapporteur général.

Quatrièmement, le paragraphe 16 de la NEP 315 à laquelle les notifications de griefs font référence pour soutenir que le commissaire aux comptes doit, lorsqu'il audite les comptes d'une entité qui enregistre un volume très important d'opérations, réaliser des tests sur l'efficacité du contrôle interne, prévoit :

*« Le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité lorsqu'il estime :*

*- qu'ils contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble ou au niveau des assertions ;*

*- qu'ils se rapportent à un risque inhérent élevé identifié qui requiert une démarche d'audit particulière. Un tel risque est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables ;*

– que les seuls éléments collectés à partir des contrôles de substance ne lui permettront pas de réduire le risque d’audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l’assurance recherchée ».

La NEP 315 est relative à la connaissance de l’entité et de son environnement et à l’évaluation du risque d’anomalies significatives dans les comptes. Son objectif, précisé dans son premier paragraphe, est de s’assurer que « *le commissaire aux comptes [acquière] une connaissance suffisante de l’entité, notamment de son contrôle interne, afin d’identifier et d’évaluer le risque d’anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d’audit permettant de fonder son opinion sur les comptes* ». Les paragraphes 15 et 16 précisent ce que le commissaire aux comptes doit faire pour y parvenir.

L’évaluation de la conception et la mise en œuvre des contrôles de l’entité prévue au § 16 de la NEP est, par principe, préalable à la planification de l’audit des comptes et se distingue des tests de procédure visés dans la NEP 330.

Pour caractériser un manquement des commissaires aux comptes aux dispositions du paragraphe 16 de la NEP 315, il faudrait que le grief vise un manquement « *dans l’évaluation de la conception et la mise en œuvre des contrôles de l’entité* », ce que ne démontrent pas les notifications de griefs qui se placent uniquement au stade de l’exécution des diligences d’audit.

En tout état de cause, il ressort autant des pièces réunies par l’enquête que des explications données par les commissaires aux comptes, que ceux-ci ont, lors de la prise de connaissance ex ante de la société ALU US pour les exercices 2014 et 2015, établi un mémorandum sur la prise de connaissance de l’entité, un plan de mission sur l’audit des états financiers, un plan de mission sur l’audit informatique, une note relative aux éléments du contrôle interne de l’entité (annexes 6.1.10.1, 6.1.10.2 6.1.14, 6.1.20.1, 6.2.3 et 6.2.7 du rapport d’enquête). Il apparaît ainsi qu’ils ont satisfait aux prescriptions de la NEP 315 § 16.

C’est donc à tort que les notifications de griefs font référence à ce texte.

Cinquièmement, le raisonnement soutenu oralement par le rapporteur général selon lequel l’obligation qu’aurait le commissaire aux comptes de réaliser des tests de procédure pour auditer les comptes significatifs d’une entité qui enregistre un volume important de transactions serait fondée sur une lecture séquentielle et inductive des NEP et plus précisément des NEP 500, § 5 et 6, puis 330, § 25 et 26, est dénué de toute pertinence. En effet, les procédures d’audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes sont régies par la NEP 330 et non par la NEP 500, celle-ci ayant pour seul objet, comme l’indique son paragraphe 2, de définir le caractère probant des éléments collectés dans le cadre de l’audit des comptes. Ainsi, la NEP 500 ne saurait avoir pour effet de remettre en cause le choix des procédures d’audit tel que précédemment rappelé et résultant de la NEP 330.

Enfin, la référence faite par le rapporteur général à la norme internationale ISA 315 pour démontrer l’obligation qu’aurait le commissaire aux comptes de réaliser des tests de procédure pour auditer les comptes significatifs d’une entité qui enregistre

un volume important de transactions n'est pas davantage pertinente dans la mesure où, d'une part, cette norme mentionne explicitement le jugement de l'auditeur, d'autre part, est relative, tout comme la NEP 315, à la prise de connaissance de l'entité et, surtout, ne saurait être invoquée à l'appui d'une procédure de sanction, faute de revêtir en France un effet obligatoire contrairement aux NEP.

**\* *L'insuffisance des tests de substance au regard des faiblesses du contrôle interne***

La deuxième partie du grief est relative à l'insuffisance des tests de substance, réalisés ab initio ou de manière additionnelle, au regard des résultats non satisfaisants révélés, en 2014 comme en 2015, par les tests d'efficacité du contrôle interne de la société ALU US. Le grief fait ressortir que le chiffre d'affaires de la société ALU US n'a pas été testé à concurrence de 95 % en 2014 et de 79 % en 2015.

Cette partie du grief appelle les observations suivantes :

Premièrement, il convient de rappeler que dans le cadre de la prise de connaissance de la société ALU US, de ses procédures de contrôle interne et de son organisation partiellement informatisée, la stratégie d'audit arrêtée pour l'audit des comptes consolidés du groupe était de ne pas s'appuyer sur le contrôle interne de la filiale considérant les faiblesses de conception observées.

Les auditeurs locaux de la filiale ALU US ont cependant réalisé des tests du contrôle interne en application de la législation américaine afin de procéder à la rédaction d'un rapport sur l'efficacité du contrôle interne dit ICFR. Les tests d'efficacité opérationnelle effectués sur les contrôles sélectionnés n'ont pas révélé d'anomalies autres que celles identifiées par les tests de détail sur la réalité du chiffre d'affaires.

On relèvera en outre qu'une faiblesse du contrôle interne ne se traduit pas nécessairement par une anomalie significative avérée dans les comptes, de sorte que la mise en évidence d'une telle faiblesse n'induit pas automatiquement pour le commissaire aux comptes la certification avec réserve des états financiers, voire un refus de certification de ceux-ci.

Deuxièmement, il ressort du dossier et des débats que la découverte d'anomalies lors des tests de détail sur la réalité du chiffre d'affaires a conduit à procéder à des contrôles de substance complémentaires ciblés et à en analyser l'origine et les conséquences, lesquels ont démontré que les anomalies relevées étaient dues à des glissements de comptabilisation d'un exercice à l'autre dûment justifiés par la société.

Troisièmement, il ressort du rapport d'enquête que, pour l'exercice 2014, 311 tests substantifs (147 sur l'assertion réalité du chiffre d'affaires, 75 sur l'assertion exhaustivité, 50 sur l'assertion séparation des exercices et 39 tests de détail effectués lors des contrôles de substance complémentaires) ont été réalisés par les

commissaires aux comptes. Les anomalies ont été au nombre de 6 en 2014, toutes relatives à la séparation des exercices alors que la réalité elle-même de ces transactions était confirmée.

En outre, ces anomalies, prises individuellement ou cumulativement, représentaient de faibles montants et leur extrapolation a abouti à un impact sur le chiffre d'affaires d'un montant nettement inférieur au seuil de signification de 70 millions d'euros fixé par les commissaires aux comptes pour cet exercice.

Pour l'exercice 2015, le nombre de tests de détail s'est élevé à 543 (410 tests sur l'assertion réalité du chiffre d'affaires, 80 sur l'assertion exhaustivité et 53 sur l'assertion séparation des exercices ; annexe 5.3.20 du rapport d'enquête). Parmi les erreurs identifiées, seules 19 avaient un impact quantitatif sur les comptes, au demeurant négligeable, que la somme de ces erreurs soit ou non extrapolée.

La société Deloitte France a, en outre, accompli, en 2014 comme en 2015, d'autres travaux substantifs comme, par exemple, la réalisation de procédures analytiques sur le chiffre d'affaires et la marge ou encore des travaux spécifiques sur le contrat Sprint, client pour lequel le chiffre d'affaires était comptabilisé à l'avancement.

La présentation du grief à partir de pourcentages du chiffre d'affaires non testé n'apparaît pas pertinente dans la mesure où il n'est pas fait référence à un pourcentage idéal de chiffre d'affaires qui aurait dû être testé et alors que la méthode de sondage, dont le principe même n'est pas contesté par les notifications des griefs et le rapporteur général, suppose par nature de ne tester qu'une partie du chiffre d'affaires.

Force est de constater que les normes d'exercice professionnel ne précisent pas le nombre de tests à réaliser, laissant à chaque commissaire aux comptes le soin de déterminer la taille de l'échantillon à tester. Dans le cas particulier, les commissaires aux comptes ont appliqué, en 2014 comme en 2015, la méthodologie du réseau Deloitte, laquelle indiquait d'ailleurs des volumes de tests à réaliser comparables à ceux résultant de la méthode EY. Ils ont même été au-delà de celle-ci. Les mis en cause soutiennent sans être contredits que ces méthodologies n'ont jamais été remises en cause par un régulateur, y compris le PCAOB. En tout état de cause, la NEP 530, relative à la sélection des éléments à contrôler, n'est pas visée dans les notifications de griefs.

S'il est toujours possible pour le régulateur de la profession de commissaire aux comptes de considérer que le recours aux sondages doit faire l'objet d'un encadrement plus précis que ce que prévoit le seul paragraphe 7 de la NEP 530, cette évolution ne saurait passer par la voie de sanctions disciplinaires, lesquelles supposent pour être régulières la violation d'un texte en vigueur à la date des faits.

**\* L'exhaustivité des grands livres des ventes 2014 et 2015 de la société ALU US et la fiabilité des états internes de l'exercice 2014 utilisés pour les tests sur les contrats à long terme et pour les tests additionnels**

Selon le rapporteur général, il n'est pas pertinent de réaliser des tests substantifs sur un échantillon du chiffre d'affaires sélectionné à partir d'un état interne de la société si l'exhaustivité de celui-ci n'a pas été, au préalable, vérifiée. Il soutient que les états comptables sont des « *informations produites par l'entité* » au sens de la NEP 500 § 6 et que, en conséquence, le rapprochement des états comptables et de la balance générale ne permet pas de s'assurer de l'exhaustivité. Seules des procédures sur le contrôle interne de la société permettraient d'obtenir cette assurance.

Les avocats des mis en cause répliquent que la NEP 500 ne s'appliquerait pas aux états comptables, y compris le grand livre des ventes. Selon eux, un cadrage avec la balance générale serait suffisant pour sélectionner les transactions sur lesquelles opérer des tests de détail relatifs aux assertions réalité et séparation des exercices.

Il convient tout d'abord, de relever que la NEP 500 ne fait pas référence au contrôle interne et que, dès lors, il ne peut pas être déduit de ce texte l'obligation pour le commissaire aux comptes de vérifier le contrôle interne de la société pour s'assurer de l'exhaustivité des états internes. Comme il a été indiqué plus haut, le commissaire aux comptes est libre du choix des procédures qu'il met en place, à la condition que celui-ci soit pertinent par rapport à l'organisation de l'entité et à son environnement.

Ensuite, il y a lieu de relever que l'exhaustivité des enregistrements comptables a fait l'objet de travaux spécifiques, non pas à partir du grand livre, mais à partir de différents fichiers comme, par exemple, celui recensant les contrats signés, la liste des acceptations clients, les rapports de livraisons du transporteur ou encore les rapports des installations achevées. Les données constitutives de ces fichiers sont des sources extérieures aux sociétés du groupe Alcatel Lucent.

A ces travaux, s'est ajoutée une usuelle revue analytique portant sur la variation du chiffre d'affaires d'un exercice sur l'autre.

De la même manière, la fiabilité des états internes de l'exercice 2014 utilisés pour les tests sur les contrats à long terme et pour les tests additionnels a été vérifiée, conformément à la NEP 500. Les conseils de la société Deloitte France justifient de ces diligences spécifiques par la production d'un document issu du dossier d'audit des commissaires aux comptes (pièce n° II.13 à l'appui de leur mémoire).

Par ailleurs, à propos du contrat Spring, qui représentait le principal contrat à être comptabilisé à l'avancement, il doit être relevé qu'il était exécuté à 98 % à la fin de l'exercice 2015, ce qui réduisait très sensiblement le risque d'erreur le concernant.

Dans ces conditions, le rapporteur général ne peut valablement soutenir que l'absence de vérification de l'exhaustivité du grand livre des ventes avant la réalisation de tout test de substance empêchait en l'espèce d'obtenir une assurance élevée sur l'exhaustivité du chiffre d'affaires.

**\* L'audit du coût des ventes de l'exercice 2014 de la société ALU US**

La quatrième partie du grief relative au coût des ventes de l'exercice 2014 reproche aux commissaires aux comptes leur approche consistant à estimer l'erreur sur le coût des ventes de 2014 de la société ALU US en partant de l'erreur extrapolée sur le chiffre d'affaires 2014 de celle-ci. Par conséquent, les constats relevés concernant le chiffre d'affaires 2014 de la société ALU US s'appliqueraient également au coût des ventes de 2014.

Les raisons qui conduisent à écarter le grief pour l'audit du chiffre d'affaires 2014, produisent les mêmes effets pour l'audit du coût des ventes 2014.

**\* L'absence d'assurance élevée que les comptes 2014 et 2015, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives**

La dernière partie du grief reproche aux personnes mises en cause de ne pas avoir été en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes 2014 et 2015, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives conformément à la NEP 700.

Ce reproche repose sur le postulat que les commissaires aux comptes n'ont pas accompli un certain nombre de diligences d'audit nécessaires. A partir du moment où il est démontré que les griefs formulés ne sont pas caractérisés, il n'apparaît pas possible de remettre en cause l'opinion de certification sans réserve émise par les commissaires aux comptes à propos des comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Alcatel Lucent.

**\* Les NEP 200, § 5, et NEP 230, § 2 et 4**

Enfin, les notifications de griefs visent, à côté des NEP ci-dessus examinées, les NEP 200, § 5, et 230 §, 2 et 4.

Pour autant, ni le corps des notifications de griefs, ni le rapport d'enquête, ni le rapport final n'exposent comment les mis en cause auraient violé ces deux textes.

A propos, tout d'abord, de la NEP 200, § 5, il semble être reproché aux commissaires aux comptes de ne pas ne pas avoir fait preuve d'esprit critique en ne s'appuyant pas sur le contrôle interne de la société. Mais un tel raisonnement ne tient pas compte du choix des procédures d'audit qu'offre la NEP 330 et dont il a été fait largement état plus haut.

S'agissant, ensuite, du grief fondé sur la NEP 230, § 2 et 4, il est difficile à la lecture de la description du contenu des dossiers d'audit, telle qu'elle ressort du rapport d'enquête, de comprendre ce qui n'aurait pas fait l'objet d'une documentation en

2014 et 2015 (V. rapport d'enquête : pour la société Deloitte France, p. 329 pour 2014 et 420 pour 2015 ; pour la société EY, p. 581 pour 2014 et p. 678 pour 2015).

Par ailleurs, comme le font à juste titre observer les conseils de MM. Ginies et Martineau et de la société EY, il n'est pas possible de reprocher au co-commissaire aux comptes une violation de l'obligation de documentation sur le fondement de la NEP 230 sans que soit visé un manquement aux obligations spécifiques de documentation dans le cadre de la revue croisée prévues par la NEP 100 § 12. Or, ce dernier texte n'est pas visé dans les notifications de griefs qui leur ont été adressées, ce qui permet de déduire que les co-commissaires aux comptes ont convenablement documenté la revue croisée.

En conséquence, les griefs reprochés aux personnes mises en cause dans le cadre de l'audit du chiffre d'affaires 2014 et 2015 et du coût des ventes 2014, n'apparaissent pas caractérisés au regard de l'ensemble des arguments ci-dessus développés.

### **II.3. Examen des griefs déontologiques reprochés à M. Agazzi**

Deux griefs de nature déontologique sont reprochés à M. Agazzi :

- celui d'avoir, à tout le moins au cours de l'année 2014, manqué à l'obligation d'impartialité à l'égard de la société Alcatel Lucent, dont il était commissaire aux comptes, en violation de l'article 4 du code de déontologie ;

- et celui d'avoir, du 5 février 2013 au 23 septembre 2015, manqué à l'obligation de confraternité en tenant, par écrit comme par oral, dans un cadre professionnel et de manière répétée, des propos déloyaux à l'égard de plusieurs confrères et susceptibles de ternir l'image de la profession, en violation de l'article 8 du code de déontologie.

#### **II.3.1. Le manquement à l'obligation d'impartialité**

La notification de griefs reproche à M. Agazzi d'avoir, à tout le moins au cours de l'année 2014, manqué à l'obligation d'impartialité à l'égard de la société Alcatel Lucent, dont il était commissaire aux comptes, en violation de l'article 4 du code de déontologie.

Selon le rapporteur général, M. Agazzi a pris parti pour la société Alcatel Lucent, alors qu'il certifiait les comptes annuels et consolidés de celle-ci, sans apprécier, avec l'objectivité suffisante et indispensable à l'exercice de sa mission, les informations qui étaient à sa disposition, comme des points d'audit non résolus relevés par les auditeurs de la société Deloitte US lors de l'audit du chiffre d'affaires 2013 de la société ALU US, ainsi que des difficultés rencontrées par ces mêmes auditeurs auprès des sociétés du groupe Alcatel Lucent, comme l'absence d'obtention des éléments nécessaires à l'audit.

Le rapporteur général fonde ses constats sur :

- deux pages de la note de synthèse finale de la société Deloitte US relative à l'audit des comptes 2014 de la société ALU US, datée du 16 mars 2015 (Audit Summary Memorandum - ASM 2014), dans laquelle les auditeurs américains auraient, selon lui, exprimé un manque de soutien de la part de M. Agazzi dans le cadre de la définition et de la mise en œuvre de leurs travaux d'audit des comptes de la société ALU US.

- des échanges relatifs à l'audit de cession d'une filiale de la société ALU US, la société LGS, intervenus concomitamment à la finalisation de l'audit des comptes 2013 de la société ALU US, au cours desquels M. Agazzi n'aurait pris, à aucun moment, le parti de soutenir la position des auditeurs de la société ALU US, insistant au contraire auprès de la société mère Alcatel Lucent sur les difficultés qu'il rencontrait avec eux et demandant à celle-ci de maintenir la pression sur eux.

- des courriels adressés par M. Agazzi, entre le 13 février et le 24 mars 2014, remettant en cause le travail et les compétences professionnelles des auditeurs américains de la société ALU US auprès de dirigeants et de collaborateurs de la société Alcatel Lucent. Dans ces échanges, M. Agazzi recommandait à ces derniers les éléments à mettre en avant auprès de M. C....., associé de la société Deloitte US, pour le convaincre d'obtenir le remplacement de M. E.....

Le rapporteur général ajoute que M. Agazzi avait un intérêt personnel à ce que les missions d'audit, aussi bien légales que contractuelles, réalisées par le réseau Deloitte au sein du groupe Alcatel Lucent, soient couronnées de succès, dès lors que l'évaluation professionnelle de M. Agazzi pour la période 2013/2014 fixait pour le client Alcatel Lucent l'objectif de développer les missions contractuelles du réseau Deloitte autres que la mission de certification des comptes.

Pour sa part, M. Agazzi conteste, avec la plus grande fermeté, avoir manqué à son obligation d'impartialité estimant avoir fait son devoir, en sa qualité de responsable de la relation avec le client Alcatel, en intervenant pour faciliter les travaux d'audit de la société LGS qui était cédée et alors que cette opération présentait à l'époque une importance réelle pour la trésorerie de la société Alcatel Lucent. Il précise que l'audit de la société LGS était un audit contractuel auquel il ne participait pas et rappelle que les textes applicables à l'époque des faits ne permettaient pas de retenir un manquement déontologique en dehors de la mission légale de certification des comptes.

Il soutient, par ailleurs, n'avoir pas eu connaissance à l'époque du passage de la note de synthèse de la société Deloitte US, datée du 16 mars 2015, dans laquelle les auditeurs américains auraient exprimé un manque de soutien de sa part.

Le conseil de M. Agazzi s'étonne notamment que M. E....., dont les propos rapportés dans cette note de synthèse fondent le grief d'impartialité, n'ait pas été entendu à la demande du rapporteur général qui a pourtant sollicité la coopération du PCAOB. Elle relève, par ailleurs, que MM. C..... et D....., associés de la

société Deloitte US, qui eux ont été entendus par le PCAOB, ont déclaré devant celui-ci ne pas se souvenir de cette conversation avec M. E.....

Enfin, M. F...., principal collaborateur de M. Agazzi à l'époque des faits, et, à ce titre, en contact régulier avec les auditeurs de la société Deloitte US, a déclaré devant la formation restreinte, que M. Agazzi avait tout fait pour faciliter le déroulement de l'audit des comptes des sociétés LGS et ALU US. Il rejette l'idée que celui-ci ait pu manquer de soutien aux auditeurs américains. Selon M. F...., la note de synthèse de Deloitte US ne mentionne pas que l'équipe centrale de Deloitte France ne soutient pas les auditeurs américains, mais traduit le souci légitime de l'associé américain en charge de la relation de s'assurer que le remplacement de M. E..... sont normales et justifiées et ne relèvent pas d'un abus de pouvoir ou du fait du prince.

### **Sur ce, la formation restreinte :**

Le grief est tiré de la violation de l'article 4 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes relatif à l'impartialité, lequel disposait à l'époque des faits reprochés à M. Agazzi que « *dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris. Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité* ».

L'élargissement du champ d'intervention des commissaires aux comptes autorisé par la loi PACTE a entraîné, en mars 2020, une modification du texte de l'article 4, qui s'est limitée à substituer l'expression « *activité professionnelle* » au mot « *missions* », le reste du texte demeurant inchangé. Il convient donc d'apprécier le grief au regard de l'article 4 dans sa version applicable à la date des faits.

Il résulte de ce texte que l'obligation d'impartialité à laquelle est tenu le commissaire aux comptes revêt une double dimension. Quand la deuxième phrase de l'article 4 impose à celui-ci de fonder ses conclusions et ses jugements relatifs à la certification des comptes sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, la dernière phrase l'oblige à veiller, lorsqu'il agit en dehors du cadre de la mission légale, à ne pas se placer dans une situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

Le grief reproché à M. Agazzi doit donc être apprécié sous ces deux angles.

S'agissant, tout d'abord, de l'attitude de M. Agazzi dans le cadre de l'audit des comptes 2013 de la société Alcatel Lucent, il convient de relever que la note de synthèse finale établie par la société Deloitte US le 16 mars 2015 (Audit Summary Memorandum - ASM 2014) n'apparaît pas déterminante prise isolément dans la mesure où il n'est pas indiqué les raisons pour lesquelles les auditeurs américains auraient attendu la finalisation de l'audit des comptes de l'exercice 2014, en mars 2015, pour se plaindre du comportement de M. Agazzi au cours de l'audit des comptes de l'exercice précédent. L'explication à ce qui apparaît comme une

incohérence aurait pu être apportée par l'audition des principaux protagonistes et notamment de M. E....., auditeur américain responsable de l'audit des comptes 2013 de la société ALU US, dont les propos rapportés fondent en grande partie le grief. Mais celui-ci n'a pas été entendu et les auditions de MM. D....., G..... et C....., réalisées par le PCAOB à la demande du rapporteur général, n'ont pas été traduites en langue française ni même imprimées, la cote D 0005373 à laquelle le rapporteur général a renvoyé lors des débats étant la photographie d'une clé USB remise par le PCAOB le 7 août 2018 (chemise X).

Il revient au rapporteur général de réunir les éléments de preuve soutenant les griefs arrêtés par la FCI et de les présenter de manière logique dans un dossier accessible à toutes les personnes mises en cause et aux membres de la formation restreinte. La seule remise d'un clé USB contenant les pièces d'exécution de la demande de coopération adressée par le rapporteur général au PCAOB ne répond pas à cette exigence. Si le rapporteur général a estimé devoir demander l'audition des auditeurs américains, il est incompréhensible que les pièces d'exécution de cette demande de coopération n'aient pas été imprimées et traduites en langue française. Il sera rappelé que la langue française est, selon les termes de l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 94-665 du 4 août 1994, « *la langue de l'enseignement, du travail, des échanges et des services publics* », auxquels appartient le Haut conseil en tant qu'autorité publique indépendante.

Le conseil de M. Agazzi a, le 13 décembre 2021, adressé, de sa propre initiative, au secrétariat de la formation restreinte la traduction de l'audition de M. C..... par le PCAOB. Parvenue après la clôture des débats, cette transmission sera écartée.

Faute de pouvoir en apprécier la portée en étudiant les déclarations des principales personnes qui se seraient plainte du comportement de M. Agazzi, la note de synthèse finale établie par la société Deloitte US le 16 mars 2015 n'apparaît pas suffisante pour rapporter la preuve de la partialité attribuée à celui-ci.

S'agissant, ensuite, de l'attitude que M. Agazzi a pu avoir au cours de l'année 2014 en dehors de la mission légale portant sur les comptes de la société Alcatel Lucent, il sera relevé que le dossier n'établit pas le cadre dans lequel les interventions de M. Agazzi au sujet de M. E..... se sont réalisées au regard de la NEP 600 relative aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés (notamment de ses paragraphes 9 à 11). Si elles avaient pour objectif de remplacer M. E..... en sa qualité d'auditeur légal en charge de l'audit des comptes de l'entité Alcatel US, l'appréciation des faits supposerait de connaître la durée et la date d'échéance du mandat de M. E..... Enfin, la caractérisation du grief supposerait de démontrer en quoi cette situation était de nature à exposer M. Agazzi à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité, ce que ne fait pas le rapporteur général.

Ainsi, il n'est pas possible, en l'état du dossier, de caractériser un manquement à partir de ces faits.

Quant aux interventions de M. Agazzi auprès de dirigeants de la société Alcatel Lucent pour procéder au remplacement de M. E....., elles sont maladroites et la

qualité de responsable de la relation client qu'invoque l'intéressé ne saurait en elle-même les justifier.

Pour autant, il n'est pas démontré que ces interventions avaient exposé M. Agazzi à des influences de la part des dirigeants de la société Alcatel Lucent susceptibles de porter atteinte à son impartialité, alors que cette condition est requise par l'article 4, alinéa 2, du code de déontologie.

En conséquence, le grief de partialité reproché à M. Agazzi ne sera pas retenu.

### **II.3.2. Le manquement à l'obligation de confraternité**

L'examen des courriels adressés par M. Agazzi à l'occasion de l'audit des comptes 2013 et 2014 de la société Alcatel Lucent a fait apparaître, dans certains d'entre eux, des propos susceptibles d'être contraires au principe déontologique de confraternité en raison de leur caractère insultant ou de l'appréciation négative portée sur les compétences des confrères et de certains membres de leurs équipes. Ces propos concernent :

- la société EY, MM. Ginies et Martineau et leur équipe ;
- un associé de la société Deloitte France, M. Boisselier ;
- la société Deloitte US, deux associés (MM. C..... et E.....) et un directeur de celle-ci (M. G.....).

M. Agazzi, tout en les regrettant, conteste que ses propos aient porté atteinte au principe de confraternité et souligne que la plupart de ces courriels ont été échangés dans un cadre restreint, interne à la société Deloitte France et, de surcroît, dans un contexte particulier correspondant aux deux dernières semaines, particulièrement éprouvantes, de finalisation du rapport d'audit sur les comptes consolidés 2014.

Le mémoire en défense de son conseil soutient que les obligations déontologiques trouvent nécessairement leur limite dans les libertés individuelles dont jouissent les membres d'une profession réglementée au même titre que l'ensemble des citoyens.

S'appuyant sur une consultation juridique émanant d'un professeur de droit, le conseil de M. Agazzi fait valoir que l'absence de publicité des courriels échangés entre M. Agazzi et M. F..., son plus proche collaborateur à l'époque, prive le grief de tout fondement et que, en tout état de cause, les courriels visés par le grief sont couverts par le secret professionnel du commissaire aux comptes pour avoir été échangés par l'intermédiaire d'une messagerie professionnelle.

Invoquant une autre consultation émanant d'un autre professeur de droit, la défense de M. Agazzi soutient par ailleurs que la société Deloitte US et ses associés ne sauraient être considérés comme des confrères au regard de l'article 8

du code de déontologie dans la mesure où cette société est inscrite en France en tant que contrôleur de pays tiers sur la liste prévue à l'article L. 822-1, II, du code de commerce et pas en tant que commissaire aux comptes. Elle indique encore que si la société est inscrite sur cette liste spéciale, ses associés personnes physiques ne le sont pas.

Enfin, le conseil de M. Agazzi relève que les courriels des 5 et 8 février 2013 sont relatifs à l'audit des comptes 2012 et sont donc en dehors du périmètre de l'enquête, laquelle porte sur l'audit des comptes 2013, 2014 et 2015.

Lors de sa déposition devant la formation restreinte, M. M....., représentant la société Deloitte France, a indiqué que le comité d'éthique de la société, qu'il présidait, avait, au cours de l'année 2019, considéré que les propos tenus dans ces courriels étaient grossiers et peu respectueux des personnes concernées et, de ce fait, contraires au code d'éthique de la société Deloitte. Il a indiqué qu'une lettre de rappel à l'ordre avait été adressée à M. Agazzi, lequel avait vu, en outre, sa rémunération exceptionnelle diminuer d'un montant significatif mentionné à l'audience.

#### **Sur ce, la formation restreinte :**

Il convient, tout d'abord, de relever que, bien que la notification de griefs vise un manquement à l'obligation de confraternité en tenant, par écrit comme par oral, des propos déloyaux à l'égard de plusieurs confrères et susceptibles de ternir l'image de la profession, le dossier ne documente aucun propos tenu oralement, ce qu'a convenu en séance le rapporteur général. Le grief, tiré de l'article 8 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, porte donc exclusivement sur des propos écrits tenus dans 33 mails échangés entre le 5 février 2013 et le 23 septembre 2015.

Dans cette période, l'article 8 du code de déontologie relatif à la confraternité énonçait : *« dans le respect des obligations de la mission de contrôle légal, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession. Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective »*.

Prenant en compte l'élargissement du champ d'intervention des commissaires aux comptes autorisé par la loi PACTE, le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 a modifié le texte de l'article 8 en substituant l'expression *« activité professionnelle »* à celle de *« mission de contrôle légal »*, le reste du texte demeurant inchangé. Il convient donc d'apprécier le grief au regard de l'article 8 dans sa version applicable à la date des faits.

S'agissant de propos émis avant le 25 mars 2020, date d'entrée en vigueur du décret précité, ils ne peuvent constituer un manquement à l'obligation de confraternité que s'ils ont été échangés dans le cadre de la mission légale.

Sur les 33 courriels litigieux, tous se rattachent à la mission légale, sauf ceux adressés les 10 et 25 mars 2014 par M. Agazzi à des dirigeants de la société Alcatel Lucent. Dans ces deux messages, il n'est pas question de la certification des comptes de la société Alcatel Lucent, mais de la cession de la filiale LGS et de l'audit contractuel réalisé à cette fin. Ces deux courriels sont donc écartés.

Par ailleurs, le conseil de M. Agazzi relève à juste titre que les courriels des 5 et 8 février 2013 sont relatifs à l'audit des comptes consolidés 2012 de la société Alcatel Lucent et se trouvent donc en dehors du périmètre de l'enquête qui porte sur l'audit des comptes consolidés 2013, 2014 et 2015. Les courriels des 5 et 8 février 2013, sont également écartés, de sorte qu'il reste à examiner 29 courriels, échangés entre le 19 décembre 2013 et le 23 septembre 2015.

Les seuls courriels portant des propos dénigrants pour la société Deloitte US étant ceux des 10 et 25 mars 2014, qui ont été écartés comme ne se rattachant pas à la mission légale, il n'y a pas lieu de rechercher si la société Deloitte US, contrôleur d'un pays tiers, peut être qualifiée de confrère au sens de l'article 8 du code de déontologie.

Les 29 courriels restants appellent les observations suivantes :

Premièrement, il convient de rechercher si, comme le soutient le conseil de M. Agazzi le grief est constitué à l'égard des associés de la société Deloitte US, ces derniers n'étant pas inscrits sur la liste des contrôleurs de pays tiers prévue à l'article L. 822-1, II, du code de commerce.

Il est exact que la société Deloitte US est seule à être inscrite sur cette liste. Par ailleurs, la notion de confraternité implique des obligations réciproques entre membres d'une même profession réglementée. Or, M. Agazzi et les associés de la société Deloitte US, s'ils appartiennent au même réseau et exercent des missions comparables, sont membres de professions réglementées régies par des règles nationales différentes. En outre le dossier ne contient aucune information sur la déontologie applicable aux auditeurs américains et notamment sur l'existence, dans le droit positif des Etats-Unis, d'une obligation de confraternité semblable à celle prévue par l'article 8 du code de déontologie. Dans ces conditions, le principe d'interprétation stricte des textes susceptibles d'entraîner une sanction s'oppose à ce que les associés de la société Deloitte US soient considérés comme des confrères au sens de l'article 8 du code de déontologie. Enfin, la référence aux professionnels chargés du contrôle des comptes dans la NEP 600, que le rapporteur général invoque, est sans rapport avec l'interprétation qu'il convient de donner au terme confrère dans l'article 8 du code de déontologie.

Dès lors, les propos tenus par M. Agazzi à l'égard des associés américains de la société Deloitte US ne peuvent être qualifiés de déloyaux à l'égard d'un confrère au sens de l'article 8 du code de déontologie.

En revanche, ils peuvent recevoir la qualification de propos susceptibles de ternir l'image de la profession au sens de ce texte. M. Agazzi et les associés de la

société Deloitte US étaient membres d'un même réseau spécialisé notamment dans l'audit et ont participé au contrôle légal des comptes consolidés de la société Alcatel Lucent. En tenant des propos insultants ou en portant des appréciations négatives sur les compétences de personnes sollicitées par lui-même dans le cadre de la mise en œuvre de l'audit et qui plus est appartenant au même réseau, il a donné une image négative de sa propre profession.

Pour ce qui est des propos tenus à l'égard de MM. Boisselier, Ginies et Martineau, ainsi que des sociétés Deloitte France et EY, ils peuvent, quant à eux, caractériser, à la fois, des propos déloyaux à l'égard de confrères et des propos susceptibles de ternir l'image de la profession puisque ces personnes ont toutes la qualité de commissaire aux comptes.

Deuxièmement, la lecture des 29 courriels restants confirme sans discussion possible le caractère déloyal, grossier, pour certains injurieux, en tout cas extrêmement désobligeants des propos tenus par M. Agazzi. Ces messages sont, en outre, susceptibles de ternir l'image de la profession.

Troisièmement, si les commissaires aux comptes jouissent, comme tout citoyen, de la liberté d'expression, celle-ci doit être conciliée avec leurs obligations déontologiques et notamment celle de confraternité visée à l'article 8 du code de déontologie. En visant des personnes précisément identifiées avec des termes violents, grossiers, outranciers ou injurieux tels que « *gros abruti* », « *sumo* », « *connard* », « *con* », « *crétins* », dont certains ont été repris plusieurs fois, M. Agazzi a excédé la limite de ce que permet la mise en balance de sa liberté d'expression et de son obligation de confraternité.

En outre, les propos litigieux ne sont pas formulés en termes impersonnels, ne portent pas sur un thème général et ne se rattachent pas à l'exercice d'un droit syndical ou d'une campagne électorale au sein de la profession.

Quatrièmement, contrairement à ce que soutient la défense de M. Agazzi, l'absence de publicité des courriels ne prive pas le grief de tout fondement. Le texte de l'article 8 du code de déontologie ne fait pas de la publicité une condition d'existence du manquement. L'objectif poursuivi par l'obligation de confraternité est l'entretien de bonnes relations entre commissaires aux comptes concourant à une mission d'intérêt général, peu important que ces relations soient publiques ou non. Il s'agit, en effet, d'un principe déontologique qui régit les relations entre les membres d'une même profession et non pas les relations entre cette profession et les tiers.

En tout état de cause, certains courriels ont été adressés en copie à plusieurs personnes et le rapporteur général relève à juste titre que l'un des courriels datés du 22 mars 2015 est une restitution par M. Agazzi de propos tenus à la société auditée, notamment au directeur financier adjoint de la société Alcatel Lucent.

Cinquièmement, le secret professionnel invoqué par M. Agazzi ne saurait faire obstacle à la caractérisation du manquement déontologique dans la mesure où les

propos tenus ne rentrent pas dans le champ du secret professionnel auquel sont astreints les commissaires aux comptes. En effet, il s'agit ici de propos discourtois, grossiers et déloyaux tenus à l'égard de confrères qui ne peuvent être assimilés aux « *faits, actes et renseignements* », dont le commissaire aux comptes a pu avoir connaissance à raison de ses fonctions, visés à l'article L. 822-15 du code de commerce qui définit le secret professionnel des commissaires aux comptes.

Par ailleurs, le parallèle que fait le conseil de M. Agazzi avec la discipline des avocats n'est pas pertinent dans la mesure où la correspondance entre avocats est protégée par un secret absolu prévu par la loi (art. 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 déc. 1971), ce qui n'est pas le cas pour les commissaires aux comptes.

En tout état de cause, les commissaires aux comptes ne sont pas tenus au secret professionnel à l'égard des autorités de contrôle de la profession et, par conséquent, à l'égard du Haut conseil comme le rappelle l'article L. 821-12 du code de commerce.

Enfin, peu importe les conséquences que les allégations de M. Agazzi ont pu avoir ou ne pas avoir sur ses relations avec les personnes visées par ces propos. L'article 8 du code de déontologie n'exige pas que « *tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession* » produise un résultat pour constituer un manquement.

Il ressort donc de l'ensemble de ces considérations que les propos tenus par M. Agazzi dans le cadre des 29 courriels échangés entre le 19 décembre 2013 et le 23 septembre 2015 peuvent être qualifiés de déloyaux à l'égard de MM. Boisselier, Ginies et Martineau et des sociétés Deloitte France et EY. Ils peuvent, en outre, être analysés comme des propos susceptibles de ternir l'image de la profession.

## **II.4. Les sanctions**

Le rapporteur général demande que soit prononcée à l'encontre de M. Agazzi une mesure d'interdiction temporaire d'exercer la mission de commissaire aux comptes d'une durée de 24 mois, dont 18 mois avec sursis.

La seule faute disciplinaire retenue à l'encontre de l'intéressé est un manquement à l'obligation de confraternité commis avant le 17 juin 2016, date d'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

Cette faute est tirée de la violation de l'article 8 du code de déontologie dans sa rédaction applicable à l'époque des faits.

L'ancien article R. 822-32 du code de commerce, qui s'est appliqué jusqu'au 17 juin 2016, prévoyait que toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut conseil, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance constituait une faute disciplinaire.

Formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes

104, avenue du Président Kennedy – 75016 Paris

Tél. : 33 (0)1 80 40 75 56 – Mél : [sec-fr@h3c.org](mailto:sec-fr@h3c.org) – [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

L'article L. 824-1 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance précitée, définit la faute disciplinaire comme tout manquement aux « *conditions légales d'exercice de la profession, toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur* ».

En remplaçant la liste de l'ancien article R. 822-32 par une référence aux « *conditions légales d'exercice de la profession* », l'article L. 824-1 n'a pas modifié la définition de la faute disciplinaire. En effet, en mentionnant les conditions légales d'exercice, l'article L. 824-1 ne vise pas seulement les conditions d'exercice prévues par des textes législatifs, mais l'ensemble des conditions d'exercice définies par des normes comportant des prescriptions générales obligatoires, parmi lesquelles le code de déontologie. En conséquence, un manquement au code de déontologie constitue toujours une faute disciplinaire.

Les sanctions encourues à l'époque des faits étaient, conformément à l'ancien article L. 822-8 du code de commerce, l'avertissement, le blâme, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, assortie ou non du sursis total ou partiel, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat. Ce texte énonçait, en outre, 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.

L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 17 mars 2016, reprend les mêmes sanctions, en y ajoutant, outre la publication d'une déclaration visée au II, 1°, la possibilité de prononcer, d'une part, une interdiction, pour une durée limitée à trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public, d'autre part, une sanction pécuniaire.

En conséquence, M. Agazzi encourt l'une des sanctions maintenues par l'article L. 824-2 précité, à l'exception des sanctions nouvellement introduites qui n'étaient pas prévues à l'époque des faits.

Pour déterminer la sanction à prononcer contre l'intéressé, l'article L. 824-12 du code de commerce énonce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1<sup>er</sup> décembre 2016, que les sanctions doivent être « *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* ».

Par un arrêt récent, le Conseil d'Etat a considéré que ce texte s'applique rétroactivement aux situations antérieures à son entrée en vigueur et que son interprétation à la lumière de l'article 30 ter de la directive n° 2014/56/UE du 16 avril 2014, dont il assure la transposition en droit interne, induit que seuls les critères explicitement énoncés peuvent être pris en compte, tout en autorisant, toutefois, la formation restreinte à se fonder sur les seuls critères pertinents au regard des faits de l'espèce (C.E., 12 novembre 2020, n° 425701).

La sanction sera donc arrêtée à partir des critères énumérés par cet article, à l'exception de ceux visés au 3°, 4° et 7° qui sont sans objet au regard des circonstances de l'espèce.

Il résulte de ce qui précède que l'essentiel des fautes disciplinaires reprochées à M. Agazzi ne sont pas constituées, à l'exception d'un manquement à l'obligation de confraternité pour avoir tenu des propos déloyaux à l'égard de plusieurs de ses confrères et porté atteinte à l'image de la profession. Il sera relevé que les faits se sont renouvelés à 29 reprises entre le 19 décembre 2013 et le 23 septembre 2015, soit sur une période de 21 mois, et ont été commis par un professionnel expérimenté assumant d'importantes responsabilités au sein du réseau Deloitte. Au regard de la répétition des faits et de l'expérience professionnelle de M. Agazzi, l'implication de celui-ci apparaît totale. Il est attendu plus de mesure d'un membre d'une profession réglementée, comme celle de commissaire aux comptes, qui a, en outre, prêté serment de remplir les devoirs de sa profession avec honneur, probité et indépendance, de respecter et faire respecter les lois.

D'un autre côté, il sera tenu compte de l'absence d'antécédent disciplinaire de l'intéressé et du fait que les propos sanctionnés ont été diffusés dans un cercle restreint de personnes et, pour une partie d'entre eux, à son plus proche collaborateur seulement.

Dès lors, en tenant compte de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, il y a lieu de prononcer à l'encontre de M. Agazzi un blâme.

### III. PAR CES MOTIFS

**Dit** que la formation restreinte est valablement et régulièrement saisie ;

**Rejette** les exceptions de nullité présentées par l'ensemble des personnes poursuivies ;

**Ecarte** des débats les parties II et III du rapport du PCAOB ;

**Rejette** la demande visant à écarter des débats les observations complémentaires du rapporteur général ;

**Dit** que les griefs relatifs à l'audit du chiffre d'affaires 2014 et 2015 et du coût des ventes 2014 dans le cadre des comptes consolidés de la société Alcatel Lucent ne sont pas caractérisés, ainsi que le manquement relatif à l'obligation d'impartialité reproché à M. Agazzi ; en conséquence, met hors de cause pour ces griefs MM. Agazzi, Boisselier, Ginies et Martineau et les sociétés Deloitte & Associés SAS et Ernst & Young et autres SAS ;

**Dit** que le manquement à l'obligation de confraternité reproché à M. Agazzi est caractérisé ;

**Prononce**, en conséquence, un blâme à l'encontre de M. Agazzi, inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 1100001939 ;

**Constate** que la présente décision sera publiée de manière non anonyme sur le site internet du Haut conseil du commissariat aux comptes, conformément à l'article L. 824-13 du code de commerce ; vu l'article R. 824-22 du même code, fixe à cinq ans la durée de la publication à compter de la notification de la décision à la Présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes ;

Conformément aux articles L. 824-14 et R. 824-23 du code de commerce et R. 811-2 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.

Fait à Paris, le 17 février 2022.

Le Secrétaire de séance

Le Président

David Chiappini

Jean-Pierre Zanoto