



Recueil de la jurisprudence

Affaire C-950/19

A

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Helsingin hallinto-oikeus)

Arrêt de la Cour(cinquième chambre) du 24 mars 2021

« Renvoi préjudiciel – Droit des sociétés – Directive 2006/43/CE – Contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés – Article 22 bis, paragraphe 1, sous a) – Recrutement d’un contrôleur légal des comptes par une entité contrôlée – Période de carence – Interdiction d’occuper un poste de direction important au sein de l’entité contrôlée – Violation – Gravité et durée de l’infraction – Expression “occuper un poste” – Portée – Conclusion d’un contrat de travail avec l’entité contrôlée – Indépendance des contrôleurs légaux des comptes – Aspect externe »

1. *Libre circulation des personnes – Liberté d’établissement – Droit des sociétés – Contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés – Indépendance des contrôleurs légaux des comptes par rapport aux entités contrôlées – Interdiction d’occuper certains postes dans l’entité contrôlée pendant une période déterminée après la cessation de la mission de contrôle – Violation – Calcul de la durée de l’infraction – Détermination du moment de la commission de l’infraction*
[Directive du Parlement et du Conseil 2006/43, art. 22 bis, § 1, a)]

(voir points 33, 39, 40)

2. *Libre circulation des personnes – Liberté d’établissement – Droit des sociétés – Contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés – Recrutement d’anciens contrôleurs légaux des comptes par des entités contrôlées – Occupation d’un poste de direction important – Notion – Contrôleur ayant conclu un contrat de travail avec l’entité contrôlée sans avoir commencé à exercer ses fonctions – Inclusion*
[Directive du Parlement et du Conseil 2006/43, art. 22 bis, § 1, a)]

(voir points 42-48, 53, 54 et disp.)

Résumé

A, un contrôleur légal des comptes agréé par la Chambre de commerce finlandaise, a effectué jusqu’au 12 juillet 2018, en qualité d’associé d’audit principal, le contrôle légal des comptes d’une société (ci après la « société contrôlée ») au nom d’un cabinet d’audit. Après avoir, le 5 février 2018, achevé le contrôle légal des comptes de cette société concernant l’exercice relatif à l’année 2017, A a conclu, le 12 juillet 2018, un contrat de travail avec la société contrôlée. Cette dernière a annoncé, dans un communiqué boursier, que A était nommé au poste de directeur

financier ainsi que membre du groupe de direction et qu'il prendrait ses fonctions au mois de février 2019. Le 31 août 2018, A a cessé d'exercer ses fonctions au sein du cabinet d'audit qui l'employait.

En vertu de la disposition finlandaise transposant l'article 22 bis, paragraphe 1, de la directive 2006/43¹, qui énonce plusieurs interdictions en vue de garantir l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes, un tel contrôleur ou l'associé d'audit principal effectuant un contrôle légal des comptes au nom d'un cabinet d'audit n'est pas autorisé, avant l'expiration d'une période d'un an au moins à compter d'une mission de contrôle légal des comptes, ou de deux ans lorsque l'entité contrôlée est une entité d'intérêt public, à occuper un poste de direction important au sein de l'entité contrôlée.

L'autorité nationale compétente² pour le contrôle légal des comptes a infligé à A une amende d'un montant de 50 000 euros, pour non-respect de la période de carence de deux ans, prévue par le droit national à l'égard des entités d'intérêt public. En effet, cette période devrait être calculée à compter du 12 juillet 2018, date à laquelle A avait cessé ses fonctions en qualité d'associé d'audit principal dans le cadre de la mission de contrôle des comptes de la société contrôlée. Or, du seul fait de la conclusion du contrat de travail, A devrait être considéré comme ayant, depuis ce même jour, occupé un poste de direction important au sein de cette société.

Le 14 décembre 2018, un autre cabinet d'audit a été chargé du contrôle légal des comptes de la société contrôlée. Après que cet autre cabinet d'audit a achevé, le 5 février 2019, le contrôle légal des comptes de cette dernière pour l'exercice relatif à l'année 2018, A a commencé à exercer ses fonctions au sein de celle-ci en tant que directeur financier et membre du conseil d'administration.

A ne conteste pas avoir violé la période de carence de deux ans, mais vise à obtenir une réduction de l'amende lui ayant été infligée par l'autorité nationale compétente en raison de cette violation. Il a saisi le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki, Finlande) d'un recours en ce sens en faisant valoir que la décision de ladite autorité repose sur une interprétation erronée de la gravité et de la durée de l'infraction. En effet, l'expression « occuper un poste », visée à l'article 22 bis, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/43 ferait référence à l'entrée effective en fonction. Un élément central de l'appréciation à effectuer serait la faculté de la personne concernée d'influer sur les comptes annuels de son nouvel employeur. A estime donc qu'il n'a occupé le poste concerné qu'à compter de son entrée en fonction dans la société contrôlée en qualité de directeur financier, au mois de février 2019.

C'est dans ces conditions que la juridiction de renvoi a sursis à statuer pour interroger la Cour sur l'interprétation de l'article 22 bis, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/43. Elle demande, en substance, si un contrôleur légal des comptes, tel qu'un associé d'audit principal, désigné par un cabinet d'audit dans le cadre d'une mission de contrôle légal des comptes, doit être considéré comme « occupant un poste » de direction important dans une entité contrôlée, au sens de ladite disposition, dès qu'il conclut avec cette dernière un contrat de travail relatif à ce poste ou uniquement à partir du moment où il commence à exercer effectivement ses fonctions audit poste.

¹ Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 mai 2006, concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil (JO 2006, L 157, p. 87), telle que modifiée par la directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil, du 16 avril 2014 (JO 2014, L 158, p. 196) (ci-après la « directive 2006/43 »).

² Le Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (commission du contrôle légal des comptes auprès de l'Office de la propriété intellectuelle, Finlande).

Appréciation de la Cour

Relevant que la violation de la période de carence pendant laquelle il est interdit d'occuper un poste de direction important au sein de l'entité contrôlée n'est pas contestée, la Cour observe que, par ses questions, la juridiction de renvoi vise à déterminer le degré de gravité et la durée de cette infraction, en cherchant à préciser la portée de l'expression « occuper un poste », employée à l'article 22 bis, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/43, afin de définir le moment où cette violation doit être considérée comme ayant été commise.

Constatant l'existence d'une disparité entre les diverses versions linguistiques de l'article 22 bis, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/43, la Cour examine le contexte dans lequel s'inscrit cette disposition ainsi que les objectifs poursuivis par celle-ci et la réglementation dont elle fait partie.

La Cour relève ainsi que cette disposition vise à renforcer l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes dans l'exécution de leur mission. Elle souligne, à cet égard, que l'exigence d'indépendance présente non seulement un aspect interne, en ce qu'elle vise à garantir à l'entité contrôlée la fiabilité du contrôle effectué par le contrôleur, mais également un aspect externe, en ce qu'elle vise à préserver la confiance des tiers dans la fiabilité de ce contrôle, notamment en vue d'assurer le bon fonctionnement des marchés pour les investisseurs. Les contrôles légaux des comptes devraient donc non seulement être fiables, mais aussi être perçus comme tels par les tiers.

C'est dans cette perspective, en partie externe, que le législateur de l'Union a interdit à un contrôleur légal des comptes d'occuper des fonctions au niveau de la direction d'une entité contrôlée, non seulement au cours de la période couverte par le rapport d'audit, mais également pendant une période appropriée après la cessation de ses fonctions. Or, la Cour constate que l'existence même d'une relation contractuelle entre un tel contrôleur et une entité contrôlée est susceptible de donner lieu à un conflit d'intérêts, ou d'en donner l'apparence. En effet, en raison de la proximité qu'elle semble instituer entre les parties, cette relation peut être perçue par les tiers comme étant susceptible d'influer ou d'avoir influé sur le contrôle qui a été effectué et, partant, altérer leur confiance dans la fiabilité du résultat de ce contrôle.

Même lorsqu'un contrôleur a cessé ses fonctions dans le cadre d'une mission de contrôle légal des comptes d'une entité déterminée, la négociation ou la conclusion d'une relation contractuelle entre ledit contrôleur et cette entité peut suffire à introduire rétrospectivement un doute dans l'esprit des tiers quant à la qualité et à l'intégrité du contrôle effectué avant la cessation de telles fonctions. Par conséquent, un contrôleur légal des comptes doit être considéré comme occupant un poste de direction au sein d'une entité contrôlée dès qu'il conclut avec cette dernière un contrat de travail relatif à ce poste, même s'il n'a pas encore commencé à exercer effectivement ses fonctions audit poste.