Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
présentées le 10 décembre 2020[1]

Affaire C-950/19

A
en présence de
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

[demande de décision préjudicielle formée par le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki, Finlande)]

« Renvoi préjudiciel – Contrôleurs légaux des comptes – Directive 2006/43/CE – Article 22 bis – Période de carence avant le recrutement d'anciens contrôleurs légaux des comptes par la société contrôlée – Violation de l'interdiction d'occuper un poste de direction important dans la société contrôlée – Indépendance des contrôleurs des comptes »

1. La directive 2006/43/CE[2] prévoit que les contrôleurs légaux des comptes doivent être indépendants de l'entité contrôlée et ne pas participer au processus décisionnel de ladite entité.

2. L'une des exigences légales établies pour garantir cette indépendance a été adoptée en 2014 par la voie de la directive 2014/56/UE[3], qui a inséré dans la directive 2006/43 une nouvelle disposition, l'article 22 bis, en vertu duquel les personnes ayant la qualité d'« associé d'audit principal dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes »[4] ne sont pas autorisées, pendant une certaine période, à occuper un poste de direction important au sein de l'entité contrôlée[5].

3. Depuis 2014, cette interdiction, qui était auparavant logiquement applicable au cours de la période durant laquelle l'associé d'audit principal était le principal responsable du contrôle légal des comptes de l'entreprise contrôlée, s'étend à la période postérieure (pendant une ou deux années, selon qu'il s'agit ou non d'entités d'intérêt public)[6] à la cessation de ses fonctions d'associé d'audit principal dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes.

4. Dans cette affaire, un « associé d'audit principal » d'un cabinet d'audit a été engagé, avant la cessation de ses fonctions d'associé d'audit principal dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes, en vue d'occuper un poste de direction important au sein de la société contrôlée.

1 Langue originale : l'espagnol.

2 Directive 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).

3 Directive du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43 (JO 2014, L 158, p. 196).

4 L'article 22 bis prévoit deux catégories de sujets : a) les contrôleurs légaux des comptes et les associés d'audit principaux d'un cabinet d'audit ; et b) les autres associés des cabinets d'audit et les employés. La personne sanctionnée en l'espèce appartient à la première de ces catégories.

5 La règle figurait déjà dans le libellé initial de la directive 2006/43 (article 42, paragraphe 3), mais uniquement pour les entités d'intérêt public. C'est depuis 2014 qu'elle s'applique aux autres entités dont les comptes sont contrôlés.

6 Selon l'ordonnance de renvoi, la période était dans cette affaire de deux ans, ce qui laisse penser que la société contrôlée était d'intérêt public.

5. Son comportement ayant été sanctionné par l'autorité compétente (la commission du contrôle légal des comptes)[7], le contrôleur des comptes a contesté devant la juridiction de renvoi l'amende lui ayant été infligée. Cette juridiction saisit la Cour d'une demande préjudicielle visant à obtenir l'interprétation de l'article 22 bis, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/43.

6. La réponse de la Cour permettra de déterminer si l'occupation du poste dans l'entreprise contrôlée intervient lorsque l'associé d'audit principal conclut avec celle-ci un contrat de travail ou seulement lorsqu'il commence effectivement à exercer les fonctions de direction.

I. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union : la directive 2006/43

7. L'article 2 (« Définitions ») dispose :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

[...]

2) "contrôleur légal des comptes", une personne physique agréée conformément à la présente directive par les autorités compétentes d'un État membre pour réaliser le contrôle légal de comptes ;

3) "cabinet d'audit", une personne morale ou toute autre entité, quelle que soit sa forme juridique, qui est agréée conformément à la présente directive par les autorités compétentes d'un État membre pour réaliser des contrôles légaux de comptes ;

[...]

16) "associé(s) d'audit principal (principaux)" :

a) le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) par un cabinet d'audit, dans le contexte d'une mission d'audit déterminée, comme le(s) principal (principaux) responsable(s) de l'audit à effectuer au nom du cabinet d'audit ; ou

b) en cas d'audit de groupe, le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) par un cabinet d'audit, comme le(s) responsable(s) principal (principaux) de l'audit à réaliser au niveau du groupe et le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) comme le(s) responsable(s) principal (principaux) des audits à effectuer au niveau des filiales importantes ; ou

c) le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes qui signe(nt) le rapport d'audit ;

[...] »

7 Cette commission est un organe officiel de la Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Office de la propriété intellectuelle, Finlande).

8. L'article 22 (« Indépendance et objectivité ») prévoit :

« 1. Les États membres veillent à ce que, lors de la réalisation d'un contrôle légal des comptes, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, ainsi que toute personne physique qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat du contrôle légal des comptes, soit indépendant de l'entité contrôlée et ne soit pas associé au processus décisionnel de l'entité contrôlée.

L'indépendance est exigée, au minimum, à la fois pendant la période couverte par les états financiers à contrôler et pendant la période au cours de laquelle le contrôle légal des comptes est effectué.

Les États membres veillent à ce que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit prenne toutes les mesures raisonnables pour garantir que, lorsqu'il effectue un contrôle légal des comptes, son indépendance n'est affectée par aucun conflit d'intérêts ni aucune relation d'affaires ou autre relation directe ou indirecte, existant(e) ou potentiel(le), impliquant le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit qui effectue le contrôle légal des comptes et, le cas échéant, son réseau, ses dirigeants, ses auditeurs, ses employés, toute autre personne physique dont les services sont mis à la disposition ou placés sous le contrôle du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit ou toute personne directement ou indirectement liée au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit par une relation de contrôle.

Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit n'effectue pas un contrôle légal des comptes s'il existe un risque d'autorévision, d'intérêt personnel, de représentation, de familiarité ou d'intimidation lié à une relation financière, personnelle, d'affaires, d'emploi ou autre entre :

– le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit, son réseau et toute personne physique en mesure d'influer sur le résultat du contrôle légal des comptes, et

– l'entité contrôlée,

qui amènerait un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure, en tenant compte des mesures de sauvegarde appliquées, que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise.

2. Les États membres veillent à ce que le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit, leurs associés d'audit principaux, leurs employés, et toute autre personne physique dont les services sont mis à la disposition ou placés sous le contrôle dudit contrôleur légal des comptes ou dudit cabinet d'audit et qui participe directement aux activités de contrôle légal des comptes, et les personnes qui leur sont étroitement liées au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2004/72/CE de la Commission [du 29 avril 2004, portant modalités d'application de la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les pratiques de marché admises, la définition de l'information privilégiée pour les instruments dérivés sur produits de base, l'établissement de listes d'initiés, la déclaration des opérations effectuées par les personnes exerçant des responsabilités dirigeantes et la notification des opérations suspectes (JO 2004, L 162, p. 70)], s'abstiennent de détenir ou d'avoir un intérêt substantiel et direct dans une entité contrôlée, ou s'abstiennent de toute transaction portant sur un instrument financier émis, garanti ou autrement soutenu par une entité contrôlée, dans le cadre de leurs activités de contrôle légal des comptes, sauf s'il s'agit d'intérêts détenus indirectement par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés, y compris des fonds gérés tels que des fonds de pension ou des assurances sur la vie.

3. Les États membres veillent à ce que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit consigne dans les documents d'audit tout risque important d'atteinte à son indépendance, ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques.

4. Les États membres veillent à ce que les personnes ou les cabinets visés au paragraphe 2 ne puissent ni participer à un contrôle légal des comptes d'une entité contrôlée ni en influencer le résultat par d'autres moyens s'ils :

a) détiennent des instruments financiers de l'entité contrôlée, autres que des intérêts détenus indirectement par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés ;

b) détiennent des instruments financiers d'une entité liée à l'entité contrôlée, autres que des intérêts détenus indirectement par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés, dont la possession est susceptible de causer, ou susceptible d'être généralement perçue comme causant, un conflit d'intérêts ;

c) ont été liés à cette entité contrôlée, au cours de la période visée au paragraphe 1, par un contrat de travail, une relation d'affaires ou tout autre type de relation susceptible de causer, ou susceptible d'être généralement perçue comme causant, un conflit d'intérêts.

5. Les personnes ou les cabinets visés au paragraphe 2 ne sollicitent ni n'acceptent de cadeaux, sous forme pécuniaire ou non pécuniaire, ni de faveurs de l'entité contrôlée ou de toute entité liée à l'entité contrôlée, sauf si leur valeur est susceptible d'être considérée par un tiers objectif, raisonnable et informé comme insignifiante ou négligeable.

6. Si, pendant la période couverte par les états financiers, une entité contrôlée est rachetée par une autre entité, fusionne avec elle ou l'acquiert, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit identifie et évalue les intérêts ou relations actuels ou récents avec ladite entité, notamment la fourniture à cette entité de services autres que d'audit, qui, eu égard aux mesures de sauvegarde existantes, seraient de nature à compromettre l'indépendance du contrôleur légal des comptes et sa capacité à poursuivre le contrôle légal des comptes après la date de prise d'effet de la fusion ou de l'acquisition.

Le plus tôt possible et en tout cas dans un délai de trois mois, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit prend toutes les mesures nécessaires pour mettre fin aux intérêts ou relations actuels qui compromettraient son indépendance, et prend, si possible, des mesures de sauvegarde pour minimiser toute menace que des intérêts et des relations antérieurs et actuels feraient peser sur son indépendance. »

9. L'article 22 bis (« Recrutement d'anciens contrôleurs légaux des comptes ou d'employés de contrôleurs légaux des comptes ou de cabinets d'audit par des entités contrôlées ») dispose :

« 1. Les États membres veillent à ce que le contrôleur légal des comptes ou l'associé d'audit principal qui effectue un contrôle légal des comptes au nom d'un cabinet d'audit ne soit pas autorisé, avant l'expiration d'une période d'un an au moins, ou, dans le cas du contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public, avant l'expiration d'une période de deux ans au moins, à compter de la cessation de ses fonctions de contrôleur légal des comptes ou d'associé d'audit principal dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes :

a) à occuper un poste de direction important au sein de l'entité contrôlée ;

b) le cas échéant, à devenir membre du comité d'audit de l'entité contrôlée ou, lorsqu'un tel comité n'existe pas, membre de l'organe remplissant des fonctions équivalentes à celle d'un comité d'audit ;

c) à devenir membre non exécutif de l'organe d'administration ou membre de l'organe de surveillance de l'entité contrôlée.

2. Les États membres veillent à ce que les employés et les associés autres que les associés d'audit principaux d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit qui effectuent un contrôle légal des comptes, ainsi que toute autre personne physique dont les services sont mis à la disposition ou placés sous le contrôle de ce contrôleur légal des comptes ou de ce cabinet d'audit, ne sont pas autorisés, lorsqu'ils ont été personnellement agréés en tant que contrôleurs légaux des comptes, à occuper les fonctions visées aux points a), b) et c), du paragraphe 1, avant qu'une période d'un an au moins ne se soit écoulée depuis qu'ils ont directement participé à la mission de contrôle légal des comptes. »

10. L'article 22 ter (« Préparation au contrôle légal des comptes et évaluation des risques qui pèsent sur l'indépendance ») prévoit :

« Les États membres veillent à ce que, avant d'accepter ou de prolonger une mission de contrôle légal des comptes, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit vérifie les éléments suivants et les consigne par écrit :

– son respect ou non des exigences figurant à l'article 22 de la présente directive,

[...] ».

B. Le droit finlandais : la tilintarkastuslaki 1141/2015, du 18 septembre 2015[8]

11. En vertu de l'article 11, premier alinéa, du chapitre 4 de la loi sur le contrôle légal des comptes, un contrôleur légal des comptes ou l'associé d'audit principal qui effectue 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 :

1) à occuper un poste de direction important dans l'entité contrôlée ;

2) à devenir membre du comité d'audit de l'entité contrôlée ou de l'organe remplissant des fonctions équivalentes à celles d'un comité d'audit ;

3) à devenir membre non exécutif de l'organe d'administration ou membre de l'organe de surveillance de l'entité contrôlée.

12. L'article 11, deuxième alinéa, du chapitre 4 de cette loi prévoit que cette période est portée à deux ans lorsque l'entité contrôlée est une entité d'intérêt public.

13. En vertu de l'article 5, premier alinéa, du chapitre 10 de ladite loi, la commission de contrôle des comptes peut infliger une amende lorsqu'un contrôleur légal des comptes enfreint les délais prévus à l'article 11 en ce qui concerne son recrutement par une entreprise contrôlée. En vertu de l'article 5, deuxième alinéa, le montant maximal de l'amende est de 50 000 euros.

14. L'article 7, premier alinéa, du chapitre 10 de cette même loi énonce que, lors de l'adoption de la décision infligeant des sanctions, il doit être tenu compte de toutes les circonstances pertinentes, telles que :

1) la gravité et la durée de l'infraction ;

2) le degré de responsabilité du contrôleur légal des comptes ;

8 Loi 1141/2015, du 18 septembre 2015, sur le contrôle légal des comptes (ci-après la « loi sur le contrôle légal des comptes »).

3) le degré de coopération de la personne responsable avec l'autorité compétente ;

4) les amendes précédemment infligées au contrôleur légal des comptes ; et

5) le montant du préjudice ou dommage occasionné par l'acte ou l'omission.

15. L'article 7, deuxième alinéa, du chapitre 10 de la loi sur le contrôle légal des comptes prévoit que, lors de la détermination de la sanction, il est également tenu compte des circonstances suivantes, outre celles visées au premier alinéa :

1) la situation financière du contrôleur légal des comptes ;

2) le montant des avantages dont le contrôleur légal des comptes a bénéficié.

II. Les faits et la demande préjudicielle

16. KHT A (ci-après l'« associé d'audit principal ») travaillait depuis 2014 en qualité d'associé d'audit principal au sein du cabinet d'audit Y Oy (ci-après le « cabinet d'audit »).

17. Le 5 février 2018, dans le cadre de la prestation de services fournie par le cabinet d'audit à la société X Oy (ci-après la « société contrôlée ») pour l'exercice 2017, l'associé d'audit principal a signé le rapport de contrôle des comptes annuels de cette dernière entité.

18. Le 12 juillet 2018, l'associé d'audit principal a conclu un contrat de travail avec la société contrôlée pour être directeur financier et membre de l'équipe de direction.

19. L'une des clauses de ce contrat prévoyait que l'associé d'audit principal n'occuperait effectivement ces fonctions de direction qu'à compter de février 2019. La signature du contrat a été rendue publique par un communiqué boursier.

20. Le 31 août 2018, l'associé d'audit principal a cessé d'exercer ses fonctions dans le cabinet d'audit, ce qui a été communiqué dans une note adressée le même jour à la commission du contrôle légal des comptes.

21. La société contrôlée a confirmé par écrit que l'associé d'audit principal n'exercerait de fonctions dans aucun poste de direction important ni dans aucun poste de responsable financier ou comptable avant la publication du rapport d'audit pour l'exercice 2018.

22. Par décision du 13 novembre 2018, la commission du contrôle légal des comptes a infligé à l'associé d'audit principal une amende de 50 000 euros pour non-respect de la période d'interdiction prévue à l'article 11 du chapitre 4 de la loi sur le contrôle légal des comptes.

23. Au mois de février 2019, à la suite de la signature des comptes annuels de la société contrôlée pour l'exercice 2018, l'associé d'audit principal a commencé à exercer ses fonctions de direction auprès de cette société, conformément aux termes du contrat.

24. L'associé d'audit principal a contesté la décision de sanction devant le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki, Finlande).

25. Il ressort de la décision de renvoi que le recours ne porte pas sur la violation de l'interdiction, mais sur la gravité de l'infraction et sur le niveau de la sanction infligée. Selon l'associé d'audit principal, cette sanction devrait être au moins réduite de moitié.

26. Le requérant a invoqué les arguments suivants à l'appui de sa demande [9] :

– Il a coopéré avec les autorités administratives et adopté un comportement transparent au sujet des circonstances déterminantes de la sanction.

– Il a occupé le poste lorsqu'il a commencé à exercer ses fonctions dans la société contrôlée (février 2019) et non au moment de la signature du contrat. Ce n'est donc qu'à partir de février 2019 qu'il aurait enfreint la période d'interdiction.

– Dès la signature du rapport d'audit pour l'exercice 2017 (février 2018), le requérant a perdu sa capacité à influer sur le contrôle des comptes annuels de la société contrôlée. C'est donc à ce moment que la période d'interdiction doit être considérée comme ayant débuté.

– Le changement de contrôleur légal des comptes pour l'exercice 2018, tel qu'il résulte de l'inscription au registre du commerce, joint au fait que l'associé d'audit principal n'a exercé les fonctions de directeur financier dans la société contrôlée qu'après la signature des comptes annuels de cette dernière pour l'année 2018, met en évidence que la nomination en tant que directeur financier de cette société n'a nullement compromis l'indépendance du contrôle des comptes.

27. La commission du contrôle légal des comptes s'est opposée au recours en faisant valoir que [10] :

– La période d'interdiction n'a pas débuté lors de la signature des comptes annuels pour l'année 2017, mais le 12 juillet 2018, avec la signature du contrat.

– L'associé d'audit principal a pris ses fonctions lorsqu'il a signé le contrat avec la société contrôlée. L'interdiction litigieuse vise, notamment, à garantir l'indépendance du contrôleur des comptes, laquelle doit également s'apprécier d'un point de vue externe.

– La signature du contrat constitue un facteur visible, qui affecte directement le comportement et les perspectives de la personne qui le souscrit, de son employeur et des actionnaires.

– En imposant la sanction, elle a pris garde à l'ensemble des circonstances prévues par la loi sur le contrôle légal des comptes.

28. C'est dans ce contexte que le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Convient-il d'interpréter l'article 22 bis, paragraphe 1, de la [directive 2006/43 ajouté par la directive 2014/56] en ce sens qu'un associé d'audit principal occupe un poste de la manière visée dans cette disposition dès lors qu'il conclut le contrat de travail y afférent ?

2) Si la réponse à la question 1 est négative, convient-il d'interpréter l'article 22 bis, paragraphe 1, en ce sens qu'un associé d'audit principal occupe un poste de la manière visée dans cette disposition lorsqu'il commence à exercer ses fonctions au sein du poste en question ? »

III. La procédure devant la Cour

29. La demande de décision préjudicielle est parvenue à la Cour le 17 décembre 2019.

9 Points 4, 5 et 6 de la décision de renvoi.

10 Points 7, 8 et 9 de la décision de renvoi.

30. Seule la Commission a déposé des observations écrites. Il n'a pas été jugé nécessaire de tenir une audience.

IV. Appréciation

A. Précision liminaire

31. La juridiction de renvoi s'interroge sur la façon dont il convient d'interpréter l'expression utilisée par l'article 22 bis, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/43 pour définir l'une des interdictions imposées aux contrôleurs des comptes.

32. Ainsi qu'on l'a déjà exposé, cette disposition interdit, pendant une certaine période après la cessation de ses fonctions, que l'associé d'audit principal dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes « occup[e] un poste de direction important » dans l'entreprise contrôlée [11].

33. La question préjudicielle (qui, bien que scindée en deux, reflète en réalité un doute unique) est très précise et se borne au point de savoir quelle est la date à retenir pour considérer que le poste est *occupé* : celle de la signature du contrat de l'associé d'audit principal avec la société contrôlée (juillet 2018) ou celle à laquelle il a commencé à exercer ses fonctions dans cette société (février 2019).

34. Selon les indications de la décision de renvoi, le choix de l'une ou de l'autre date n'a pas d'incidence sur la reconnaissance de l'existence d'une infraction passible de sanction. L'associé d'audit principal ne demande pas l'annulation, mais une réduction de l'amende infligée, en admettant ainsi implicitement que l'infraction aurait eu lieu en tout état de cause.

35. Il semble donc que l'appréciation de la date pertinente n'importe qu'en tant que facteur de gradation du montant de l'amende, conformément à l'article 7, premier alinéa, du chapitre 10 de la loi sur le contrôle légal des comptes.

B. Le cadre général de la directive 2006/43

36. Les règles harmonisées en matière de contrôle des comptes ont leur origine dans le traité instituant la Communauté économique européenne, où il a été convenu que le Conseil et la Commission exerceraient les fonctions qui leur sont dévolues en coordonnant, dans la mesure nécessaire, les garanties qui sont exigées, dans les États membres, des sociétés pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers [12].

37. C'est sur cette base juridique qu'ont été adoptées les quatrième [13], septième [14] et huitième [15] directives du Conseil, par lesquelles le législateur a établi le contenu minimal harmonisé, respectivement, des comptes annuels, des comptes consolidés et des conditions d'agrément dans le marché intérieur des professionnels chargés du contrôle des comptes.

11 Les parties au litige ont discuté de la date de « cessation de ses fonctions de contrôleur légal des comptes ou d'associé d'audit principal », en tant que dies a quo pour le calcul de la période d'interdiction, mais la juridiction de renvoi ne se préoccupe pas de cet aspect, auquel la demande de décision préjudicielle ne fait pas référence.

12 Article 54, paragraphe 3, sous g), du traité CEE.

13 Directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (JO 1978, L 222, p. 11).

14 Directive 83/349/CEE du Conseil, du 13 juin 1983, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité, concernant les comptes consolidés (JO 1983, L 193, p. 1).

15 Directive 84/253/CEE du Conseil, du 10 avril 1984, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité CEE, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (JO 1984, L 126, p. 20).

38. La huitième directive a introduit les premières règles concernant l'indépendance des contrôleurs des comptes : les personnes autorisées à effectuer le contrôle légal des documents comptables doivent être « indépendantes et honorables » [16].

39. Au cours des années suivantes, la Commission a encouragé, au moyen de différentes communications, initiatives et instruments non contraignants [17], l'indépendance des auditeurs, en créant ainsi un environnement propice à l'adoption de la directive 2006/43 [18].

40. Dans sa version initiale, la directive 2006/43 prévoyait déjà une réglementation détaillée en ce qui concerne l'indépendance du contrôleur des comptes, à laquelle elle consacrait une partie de son chapitre IV (« Déontologie, indépendance, objectivité, confidentialité et secret professionnel ») [19].

41. Dans cette même version initiale, la directive 2006/43 prévoyait la période d'interdiction en cause, mais dans son chapitre X (« Dispositions spéciales concernant le contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public ») [20].

42. La version actuelle de la directive 2006/43 résulte de la réforme opérée par la directive 2014/56, qui a modifié l'article 22 et ajouté un nouvel article 22 bis, dont l'interprétation est demandée par la juridiction de renvoi [21]. Elle contient également des règles qui visent à garantir la réputation des contrôleurs des comptes, ainsi que des règles visant spécifiquement à sauvegarder leur indépendance.

C. L'article 22 bis de la directive 2006/43

43. L'article 22 bis met en œuvre la disposition prévue par le considérant 8 de la directive 2014/56, aux termes duquel les « contrôleurs légaux des comptes [...] ne devraient pas pouvoir occuper des fonctions au niveau de la direction ou de l'organe d'administration de l'entité contrôlée avant l'expiration d'un délai approprié suivant la fin de la mission de contrôle légal des comptes ».

44. Le catalogue d'interdictions figurant à l'article 22 bis, paragraphe 1, de la directive 2006/43 comprend celle faite au contrôleur des comptes d'« occuper un poste de direction important au sein de l'entité contrôlée » [sous a)]. La question préjudicielle vise à lever les doutes au sujet du moment auquel se produit cette *occupation* du poste de direction.

16 Cette mention, qui figure dans le troisième considérant de la huitième directive, trouve sa traduction dans son article 3 (en ce qui concerne l'honorabilité) et dans ses articles 24 et 27 (en ce qui concerne l'indépendance).

17 Voir le Livre vert de la Commission du 24 juillet 1996, intitulé « Rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne » (JO 1996, C 321, p. 1) ; la communication de la Commission concernant le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne : la marche à suivre (JO 1998, C 143, p. 12) ; la recommandation de la Commission du 16 mai 2002 – Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux (JO 2002, L 191, p. 22, ci-après la « recommandation de la Commission ») ; ou la communication de la Commission du 21 mai 2003 au Conseil et au Parlement européen – Renforcer le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne (JO 2003, C 236, p. 2).

18 La Commission l'a justifié dans la proposition de directive 2006/43 [proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives du Conseil 78/660/CEE et 83/349/CEE (COM/2004/0177 final)].

19 La nouvelle législation a recentré la politique de contrôle des comptes, puisque la « récente série de scandales aux États-Unis et dans l'[Union] montre bien que le contrôle légal des comptes joue un rôle important dans la crédibilité et la fiabilité des états financiers des sociétés » (point 1.1 de la proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil). Ces scandales avaient conduit, aux États-Unis d'Amérique, à l'adoption du « Sarbanes-Oxley Act of 2002 » (loi Sarbanes-Oxley de 2002), qui assortit les prestations de services de contrôle légal des comptes d'un contenu réglementaire et prudentiel renforcé. Parmi les mesures prévues par ce texte figure l'introduction d'une période d'interdiction (« cooling-off period ») analogue à celle dont il est ici question.

20 Aux termes de l'article 42, paragraphe 3, de la directive 2006/43 dans sa version initiale, « [l]e contrôleur légal des comptes ou l'associé principal chargé d'effectuer un contrôle légal des comptes qui effectue le contrôle au nom d'un cabinet d'audit n'est pas autorisé à occuper un poste de gestion important au sein de l'entité contrôlée avant qu'une période de deux ans au moins se soit écoulée depuis qu'il a quitté ses fonctions de contrôleur légal des comptes ou d'associé principal ».

21 La version modifiée de l'article 22, paragraphe 1, de la directive 2006/43 exige l'indépendance du contrôleur des comptes « pendant la période couverte par les états financiers à contrôler et pendant la période au cours de laquelle le contrôle légal des comptes est effectué », et fournit un plus haut niveau de détail quant aux obligations des contrôleurs des comptes face aux éventuelles menaces pesant sur leur indépendance.

1. Interprétation littérale

45. Du point de vue littéral, l'interprétation de la disposition, dont les différentes versions linguistiques divergent fortement par les termes utilisés, n'aboutit pas à des résultats concluants.

46. La formulation utilisée dans certaines de ces versions plaiderait en faveur d'une interprétation mettant l'accent sur le fait d'*occuper effectivement* le poste de direction, et non sur le moment où, en signant son contrat avec l'entité contrôlée, le contrôleur des comptes accepte de travailler pour celle-ci [22].

47. D'autres versions militeraient au contraire en faveur de la thèse opposée, car elles ne paraissent pas exiger l'occupation effective du poste de direction au service de l'entreprise contrôlée, la simple acceptation du poste par voie contractuelle étant suffisante [23].

48. La disparité entre les versions linguistiques ne permet donc pas de retenir le libellé d'une seule d'entre elles pour en déduire la véritable signification de la disposition [24].

49. Il faut donc se référer aux autres critères d'interprétation usuels dans le travail interprétatif de la Cour [25], c'est-à-dire à la finalité de la norme et au contexte dans lequel elle s'inscrit.

2. Interprétation téléologique

50. Tant la Commission [26] que la commission du contrôle légal des comptes [27] s'accordent sur l'importance du point de vue externe en ce qui concerne l'indépendance des contrôleurs des comptes et proposent une interprétation – essentiellement – téléologique de l'article 22 bis de la directive 2006/43.

51. Elles soulignent que la période d'interdiction vise à garantir cette indépendance, qui est pertinente tant dans sa dimension interne (relations entre le contrôleur des comptes et l'entreprise contrôlée) qu'externe : le public a confiance dans l'indépendance du contrôleur des comptes, ce qui ne serait pas le cas si, au cours de sa mission de contrôle ou après avoir cessé ses fonctions d'associé d'audit principal, le contrôleur des comptes pouvait occuper immédiatement un poste de direction dans l'entreprise contrôlée (ou dans un bref délai).

52. À mon sens, l'interdiction en cause tend à éviter que le contrôleur des comptes (ou le cabinet d'audit où il est associé d'audit principal) n'entre en tentation d'émettre un rapport d'audit complaisant à l'égard de la société contrôlée, que celle-ci *récompenserait*, dans un avenir proche, en le gratifiant d'un poste de direction.

22 C'est le cas de la version en langue française (« occuper un poste »).

23 En particulier, la version italienne (« accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione ») fait ressortir qu'il serait suffisant d'*accepter* les fonctions, sans nécessairement les exercer de manière effective. Le terme « asuma » de la version espagnole (« no asuma un cargo directivo importante en la entidad auditada ») ou portugaise (« não assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada ») pourrait également s'interpréter comme une simple acceptation des fonctions. Le verbe utilisé dans la version finnoise, « vastaanottaa », peut également être entendu au sens d'accepter, selon une signification plus proche de celle de la version allemande (« übernehmen ») et de la version anglaise (« take up a key management position »).

24 Il est de jurisprudence constante de la Cour qu'une interprétation purement littérale d'une ou de plusieurs versions linguistiques d'un texte plurilingue de droit de l'Union, à l'exclusion des autres, ne saurait prévaloir, l'application uniforme des normes de l'Union exigeant qu'elles soient interprétées à la lumière, notamment, des versions établies dans toutes les langues. En ce sens, voir notamment arrêt du 26 septembre 2013, Commission/Espagne (C-189/11, EU:C:2013:587, point 56).

25 « Conformément à une jurisprudence constante, en vue de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie » (arrêt du 3 septembre 2020, NIKI Luftfahrt, C-530/19, EU:C:2020:635, point 23 et jurisprudence citée).

26 Point 13 des observations de la Commission.

27 Point 9 de la décision de renvoi.

53. Ainsi entendue, la règle anticipe le risque que le contrôleur des comptes ne poursuive ses propres intérêts, actuels ou à venir, dans les sociétés soumises à son examen comptable, lesquels pourraient influer sur sa mission professionnelle.

54. Le conflit d'intérêts entre l'obligation du contrôleur des comptes et ses perspectives (futures) au service de l'entreprise contrôlée peut survenir lorsque la relation contractuelle entre les deux est conçue ou préparée lors de l'exécution de la mission de contrôle des comptes. Il est prévisible que, dans une telle hypothèse, le travail du principal responsable du contrôle des comptes sera subordonné à ses obligations de bonne foi envers son futur employeur.

55. La règle vise donc à éliminer, autant que possible, l'incitation que pourrait avoir le contrôleur des comptes à envisager, voire à conclure, une relation contractuelle avec l'entité contrôlée pendant qu'il conserve la qualité d'associé d'audit principal dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes [28].

56. L'interdiction qui est faite à l'associé d'audit principal, aussi longtemps qu'il agit en tant que tel et pendant une certaine période ultérieure, d'occuper des postes de direction dans la société contrôlée, préserve d'ailleurs, comme le soutiennent la Commission et la commission du contrôle légal des comptes, la confiance des tiers dans la fiabilité du déroulement de la mission de contrôle des comptes. Elle contribue, dans cette même mesure, au bon fonctionnement des marchés, ainsi que le relève le considérant 9 de la directive 2006/43 [29].

57. La confiance publique dans le fait que les comptes annuels reflètent l'image fidèle d'une société est un élément clé pour tous ceux qui sont susceptibles d'être en relation avec cette société, qu'ils soient investisseurs, créanciers, employés ou tiers.

58. La confiance dans la fiabilité des contrôles des états financiers est, sous un autre angle, un mécanisme de protection de la valeur de la participation des associés ou des actionnaires, et un instrument efficace pour la bonne gestion sociale. Son absence contribue à la perte de valeur de la participation, tant en raison de la méfiance du marché à l'égard de la situation de la société que du fait de l'incapacité des administrateurs de gérer celle-ci sans information fiable.

59. Le paragraphe 1, point 1, de la recommandation de la Commission souligne que « [l]e principal moyen dont dispose le contrôleur légal des comptes pour démontrer au public qu'un contrôle légal est exécuté conformément [aux principes d'objectivité et d'intégrité professionnelle] est d'agir et d'être perçu comme agissant de manière indépendante » [30].

60. Ces considérations restent valables même si l'on admet que le principal associé responsable du cabinet d'audit pourrait, dans certains cas, ne pas disposer du pouvoir *réel* d'influer sur le résultat de l'analyse des états financiers de la société contrôlée.

28 En ce qui concerne les autres contrôleurs des comptes concernés, la règle fait référence au moment où ils interviennent directement dans la préparation du rapport d'audit.

29 « [...] La fonction d'intérêt public des contrôleurs légaux des comptes signifie qu'un grand nombre de personnes et d'organisations sont tributaires de la qualité du travail du contrôleur légal des comptes. La bonne qualité des contrôles contribue au bon fonctionnement des marchés en améliorant l'intégrité et l'efficience des états financiers [...] »

30 Les considérants 1 et 2 de la recommandation de la Commission se lisent comme suit : « (1) L'indépendance des personnes chargées du contrôle légal des comptes est d'une importance fondamentale pour la confiance du public dans les rapports qu'elles établissent. Elle accroît la crédibilité de l'information financière publiée et représente une valeur ajoutée pour les investisseurs, créanciers, salariés et autres détenteurs d'intérêts dans les entreprises de l'[Union], en particulier celles qui présentent un intérêt public (par exemple, les sociétés cotées en Bourse, les établissements de crédit, les compagnies d'assurance, les OPCVM et les entreprises d'investissement). (2) L'indépendance est aussi pour la profession le principal moyen de montrer au public et aux autorités de réglementation que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit accomplissent leur mission dans le respect de principes déontologiques bien établis, en particulier ceux d'intégrité et d'objectivité. »

61. En effet, la sauvegarde de l'indépendance et de l'impartialité de son travail professionnel exige, en toutes circonstances, que l'associé d'audit principal ne puisse occuper, avant et pendant la période d'interdiction, un poste de direction dans la société contrôlée.

3. Interprétation systématique

62. L'honorabilité des contrôleurs des comptes [31] et la confiance du public dans l'intégrité (et dans la qualité) de leurs travaux [32] sont des éléments que les règles successives de l'Union en la matière ont entendu protéger.

63. L'article 22, paragraphe 1, de la directive 2006/43 prévient les risques de conflits d'intérêts entre le contrôleur des comptes (ou le cabinet d'audit) et la société contrôlée. Ces risques peuvent être générés par « une relation financière, personnelle, d'affaires, d'emploi ou autre » entre eux, qui amènerait « un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure, en tenant compte des mesures de sauvegarde appliquées, que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise ».

64. Ce même article, à son paragraphe 4, exclut que les contrôleurs des comptes ou les cabinets d'audit puissent accomplir leurs fonctions au service d'une entité contrôlée avec laquelle ils « ont été liés [...], au cours de la période visée au paragraphe 1, par un contrat de travail, une relation d'affaires ou tout autre type de relation susceptible de causer, ou susceptible d'être généralement perçue comme causant, un conflit d'intérêts ».

65. Ces précautions soulignent que, d'un point de vue systématique, l'interprétation de la directive 2006/43 doit préserver l'une des composantes essentielles de l'honorabilité ou de la réputation des contrôleurs des comptes, sans laquelle la confiance du public disparaîtrait : l'absence de conflits d'intérêts, réels ou raisonnablement prévisibles, qui affectent ou sont susceptibles d'affecter leur mission professionnelle.

66. Pour le législateur de l'Union, l'indépendance du contrôleur des comptes est tout aussi importante dans sa dimension externe que dans sa dimension interne, et tout soupçon de trop grande *proximité* entre la personne qui contrôle et celle qui est contrôlée doit être levé aux yeux du public [33].

67. Ces précautions sont logiques si l'on prend garde au sens et à la justification des contrôles des comptes, ainsi qu'à la fonction même que remplit, dans une économie de marché, la publicité des états financiers des sociétés.

68. La perception des tiers est également visée, dans ce contexte, par l'article 22, paragraphe 1, in fine, de la directive 2006/43 : la relation entre le contrôleur légal des comptes (ou le cabinet d'audit) et l'entité contrôlée ne peut amener un « tiers objectif, raisonnable et informé à conclure, en tenant compte des mesures de sauvegarde appliquées, que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise ».

31 Selon l'article 4 de la directive 2006/43, « [l]es autorités compétentes d'un État membre ne peuvent accorder l'agrément qu'aux personnes physiques ou aux cabinets qui remplissent les conditions requises d'honorabilité ». En faisant référence aux « personnes honorables », l'article 3 de la huitième directive allait dans le même sens.

32 Considérant 9 de la directive 2006/43 : « [...] La fonction d'intérêt public des contrôleurs légaux des comptes signifie qu'un grand nombre de personnes et d'organisations sont tributaires de la qualité du travail du contrôleur légal des comptes. La bonne qualité des contrôles contribue au bon fonctionnement des marchés en améliorant l'intégrité et l'efficience des états financiers [...] »

33 Les États-Unis ont une approche analogue. Selon la Cour suprême, « [t]he SEC requires the filing of audited financial statements in order to obviate the fear of loss from reliance on inaccurate information, thereby encouraging public investment in the Nation's industries. It is therefore not enough that financial statements *be* accurate; the public must also *perceive* them as being accurate. Public faith in the reliability of a corporation's financial statements depends upon the public perception of the outside auditor as an independent professional [...] If investors were to view the auditor as an advocate for the corporate client, the value of the audit function itself might well be lost » (mise en italique dans l'original). United States v. Arthur Young and Co., 465 U.S. 805, 819 n. 15 (1984).

69. En bref, une relation susceptible de générer un conflit d'intérêts est aussi indésirable qu'une relation qui est raisonnablement perçue comme une cause possible de conflit d'intérêts.

4. Application de ces critères à la présente affaire

70. La prémisse dont il convient de partir est que, dans la présente affaire, l'associé d'audit principal n'était pas autorisé à occuper un poste de direction important dans l'entreprise contrôlée, et ce ni lorsqu'il exerçait ses fonctions dans le cadre du contrôle des comptes, ni pendant la période de deux ans ayant suivi la cessation desdites fonctions.

71. Ainsi qu'il a déjà été exposé, cette interdiction a été violée, ce que l'intéressé reconnaît lui-même, à tout le moins implicitement, en demandant uniquement la réduction (non l'annulation) de l'amende qui lui a été infligée.

72. Que l'associé d'audit principal d'un cabinet d'audit signe un contrat de travail (pour exercer d'importantes fonctions de direction) avec la société contrôlée, tout en exerçant ses fonctions dans celui-ci, met en évidence un conflit d'intérêts potentiel, suffisant pour affecter son indépendance.

73. Cette appréciation n'est pas remise en cause par le fait que l'efficacité de la relation contractuelle, qui a été conclue lorsque l'intéressé n'avait pas encore abandonné sa qualité d'associé d'audit principal (ce qui a été le cas le 31 août 2018), a été retardée de plusieurs mois, jusqu'à la publication du rapport d'audit pour l'exercice 2018.

74. L'important (et ce que pourrait déduire un tiers « objectif, raisonnable et informé »), c'est que, même si le contrat a été conclu le 12 juillet 2018, après la signature du rapport d'audit, la relation professionnelle entre l'associé d'audit principal (ou sa société d'audit) et la société contrôlée subsistait encore.

75. Il est de surcroît logique de déduire que le processus de négociation des conditions de travail avec l'entreprise contrôlée s'est déroulé non seulement alors que l'intéressé était associé d'audit principal dans le cabinet d'audit, mais aussi lorsqu'il était responsable des fonctions de contrôle des comptes de la société soumise à son contrôle. Là encore, un tiers « objectif, raisonnable et informé » pourrait tirer cette conclusion.

76. L'élément déterminant dans cette appréciation n'est donc pas le moment où l'associé d'audit principal commence à occuper, de facto, son poste de direction dans la société contrôlée, mais la date à laquelle il convient avec celle-ci d'exercer lesdites fonctions.

77. Ce contrat entraîne déjà des obligations réciproques, qui sont incompatibles avec le maintien de l'associé d'audit principal en tant que responsable au sein du cabinet d'audit qui avait été chargé d'effectuer le contrôle des comptes de la société contrôlée.

78. Cet accord jette en outre une ombre sur le passé, de sorte qu'il sera logiquement perçu de l'extérieur comme exprimant un conflit réel ou potentiel, contraire à l'indépendance et à l'impartialité de l'associé d'audit principal lui-même et du cabinet d'audit, qui aurait pu avoir une incidence sur la fiabilité du contrôle des comptes de la société contrôlée.

V. Conclusion

79. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour d'apporter la réponse suivante au Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki, Finlande) :

L'article 22 bis, paragraphe 1, sous a), de la 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, telle que modifiée par la directive 2014/56/UE, doit être interprété en ce sens que l'associé d'audit principal exerçant ses fonctions au sein d'un cabinet d'audit occupe un poste de direction important dans la société contrôlée lorsqu'il conclut avec celle-ci le contrat de travail correspondant, même si son entrée effective dans la société contrôlée a lieu quelques mois après la signature dudit contrat.