

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE CERGY-PONTOISE**

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

N°2103162

SA MAZARS

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. X ...
Rapporteur

Le tribunal administratif de Cergy-Pontoise

M. Y ...
Rapporteur public

Audience du 15 mai 2024
Décision du 12 juin 2024

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 4 mars 2021 et des mémoires enregistrés les 26 avril 2021 et 18 février 2022, la société anonyme (SA) Mazars, représentée par la SCP Boré, Salve de Bruneton et Mégret, demande au tribunal :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir la décision n° DB 2020-01 du 29 décembre 2020 par laquelle le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes a rejeté comme irrecevable sa demande d'autorisation exceptionnelle présentée sur le fondement du III de l'article L. 823-18 du code de commerce ;

2°) d'enjoindre au bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes de réexaminer sa demande ;

3°) à titre subsidiaire, de surseoir à statuer et de transmettre à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle portant sur l'interprétation de l'article 4 du règlement n°537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission ;

4°) de mettre à la charge du Haut conseil du commissariat aux comptes la somme de 4 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la décision attaquée est entachée d'un vice de procédure ;
- sa demande était suffisamment précise ;
- sa demande pouvait être présentée après la réalisation des services autres que la certification des comptes concernés ;

- le bureau du Haut conseil dispose d'un pouvoir de régularisation.

Par des mémoires en défense enregistrés les 28 juin 2021, 15 mars 2022 et 11 janvier 2024, le Haut conseil du commissariat aux comptes, auquel a succédé la Haute autorité de l'audit à compter du 1^{er} janvier 2024, représentée par la SCP Ohl et Vexliard, conclut au rejet de la requête et à la mise à la charge de la SA Mazars de la somme de 4 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces des dossiers.

Vu :

- le règlement n°537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission ;

- la directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés ;

- le code de commerce ;

- le code des relations entre le public et l'administration ;

- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. X ..., premier conseiller,

- les conclusions de M. Y ..., rapporteur public,

- les observations de Me B ..., représentant la SA Mazars,

- et les observations de M. C ..., représentant la Haute autorité de l'audit.

Considérant ce qui suit :

1. Par un courrier du 4 décembre 2020, la SA Mazars a adressé au bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes une demande relative au montant des honoraires perçus en 2020 pour la fourniture à la société Peugeot SA (PSA) de services autres que la certification des comptes. Par une décision du 29 décembre 2020, le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes a rejeté cette demande comme irrecevable. La SA Mazars demande l'annulation de cette décision.

Sur le cadre juridique :

En ce qui concerne le droit de l'Union européenne :

2. Aux termes du paragraphe 2 de l'article 4 du règlement (UE) n°537/2014 visé ci-dessus : « *Lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fournit à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle, pour une période de trois exercices consécutifs ou plus, des services autres que d'audit, autres que ceux visés à l'article 5, paragraphe 1, du présent règlement, le total des honoraires pour ces services se limite à 70 % maximum de la moyenne des honoraires versés au cours des trois derniers exercices consécutifs*

pour le contrôle légal des comptes de l'entité contrôlée et, le cas échéant, de son entreprise mère, des entreprises qu'elle contrôle, et des états financiers consolidés de ce groupe d'entreprises. / Aux fins des limites précisées au premier alinéa, les services autres que d'audit, autres que ceux visés à l'article 5, paragraphe 1, requis par la législation de l'Union ou la législation nationale sont exclus. / Les États membres peuvent prévoir qu'une autorité compétente peut, à la demande du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, à titre exceptionnel, permettre que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit soit dispensé de respecter les exigences prévues au premier alinéa à l'égard d'une entité contrôlée pour une période de deux exercices maximum ». Aux termes du paragraphe 4 du même article : « Les États membres peuvent appliquer des exigences plus strictes que celles énoncées dans le présent article ».

3. Aux termes du paragraphe 4 de l'article 5 du même règlement : « *Un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit procédant aux contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public et, lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fait partie d'un réseau, tout membre de ce réseau, peuvent fournir à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle des services autres que d'audit différents des services autres que d'audit interdits visés aux paragraphes 1 et 2 sous réserve que le comité d'audit donne son approbation après avoir analysé correctement les risques en matière d'indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées conformément à l'article 22 ter de la directive 2006/43/CE. Le comité d'audit émet des lignes directrices, le cas échéant, en ce qui concerne les services visés au paragraphe 3. / Les États membres peuvent établir des règles plus strictes fixant les conditions dans lesquelles un contrôleur légal des comptes, un cabinet d'audit ou un membre d'un réseau dont fait partie le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit peut fournir à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle des services autres que d'audit différents des services autres que d'audit interdits visés au paragraphe 1 ».*

4. Aux termes du paragraphe 2 de l'article 23 du même règlement : « *Les États membres veillent à ce que les autorités compétentes soient investies de tous les pouvoirs de surveillance et d'enquête nécessaires à l'exercice de leurs fonctions au titre du présent règlement, conformément aux dispositions du chapitre VII de la directive 2006/43/CE ».* Aux termes du paragraphe 5 du même article : « *Les pouvoirs de surveillance et d'enquête des autorités compétentes sont exercés dans le plein respect du droit national, en particulier des principes du respect de la vie privée et des droits de la défense ».*

En ce qui concerne le droit national :

5. Aux termes du III de l'article L. 820-1 du code de commerce dans sa rédaction applicable au litige : « *Pour l'application du présent titre les termes : " entité d'intérêt public " désignent : / (...) / 5° Les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (...) ».* Aux termes de l'article L. 822-11-2 du même code : « *Les services autres que la certification des comptes qui ne sont pas mentionnés au II de l'article L. 822-11 et au I de l'article L. 822-11-1 peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres du réseau auquel il appartient à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition d'être approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19. Ce comité se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci ».*

6. Aux termes du de l'article L. 823-18 du code de commerce dans sa rédaction applicable au litige : « *I.-Les honoraires du commissaire aux comptes sont supportés par la*

personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes. / Ces honoraires sont fixés selon des modalités déterminées par décret en Conseil d'État. / II.-Lorsque le commissaire aux comptes fournit à une entité d'intérêt public dont il est chargé de certifier les comptes, ou à la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, des services autres que la certification des comptes, le total des honoraires facturés pour ces autres services se limite à 70 % de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de l'entité d'intérêt public et, le cas échéant, de la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle. / Les services autres que la certification des comptes qui sont requis par la législation de l'Union ou par une disposition législative ou réglementaire sont exclus de ce calcul. / Le commissaire aux comptes respecte en outre les dispositions du paragraphe 3 de l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014. / III.-Le Haut conseil peut, à la demande du commissaire aux comptes, autoriser ce dernier, à titre exceptionnel, à dépasser le plafond prévu au II pendant une période n'excédant pas deux exercices ».

7. Aux termes de l'article L. 823-19 du code de commerce dans sa rédaction applicable au litige : *« I.-Au sein des entités d'intérêt public au sens de l'article L. 820-1 (...), un comité spécialisé agissant sous la responsabilité, selon le cas, de l'organe chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance, assure le suivi des questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières. / (...) / Sans préjudice des compétences des organes chargés de l'administration, de la direction et de la surveillance, ce comité est notamment chargé des missions suivantes : / (...) / 6° Il approuve, pour les entités d'intérêt public, la fourniture des services mentionnés à l'article L. 822-II-2 (...) ».*

8. Aux termes de l'article R. 823-21-2 du code de commerce dans sa rédaction applicable au litige : *« Le commissaire aux comptes qui, en application du III de l'article L. 823-18, demande à être autorisé à dépasser le plafond d'honoraires prévu au II du même article adresse au bureau du Haut conseil une demande comprenant : / 1° Les documents relatifs aux honoraires facturés, au cours des trois derniers exercices, pour sa mission de certification des comptes annuels et consolidés de l'entité d'intérêt public dont il est chargé de certifier les comptes et, le cas échéant, de la personne qui la contrôle et des personnes qui sont contrôlées par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 ; / 2° Les documents relatifs aux honoraires facturés, pour les trois mêmes exercices, au titre de services autres que la certification des comptes à l'entité d'intérêt public dont il est chargé de certifier les comptes et, le cas échéant, à la personne qui la contrôle et aux personnes qui sont contrôlées par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 ; / 3° Un exposé de la nature et du montant des prestations envisagées qui entraîneraient un dépassement du plafond ; / 4° Un exposé établi par le comité spécialisé de l'entité d'intérêt public mentionné à l'article L. 823-19 des raisons qui justifient qu'à titre exceptionnel ces prestations doivent être fournies par le commissaire aux comptes. / Un accusé de réception est délivré à l'intéressé à réception du dossier complet. / Le bureau peut solliciter du commissaire aux comptes ou de l'entité d'intérêt public toute information ou document complémentaire de nature à éclairer sa décision. Il peut entendre le commissaire aux comptes ou les membres du comité spécialisé de l'entité d'intérêt public. Il peut faire appel à des experts. / Le bureau se prononce par décision motivée dans un délai d'un mois à compter de la réception du dossier complet. Le silence gardé pendant ce délai vaut acceptation de la demande. / La décision du bureau est notifiée au demandeur par lettre recommandée avec demande d'avis de réception ».*

Sur la légalité de la décision attaquée :

9. Pour estimer que la demande présentée par la SA Mazars était « *irrecevable* », le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes s'est fondé, d'une part, sur l'imprécision de ses termes, d'autre part, sur l'impossibilité de présenter « *a posteriori* » une demande d'autorisation exceptionnelle au sens du III de l'article L. 823-18 du code de commerce, enfin, sur la circonstance que « *le bureau serait au demeurant dépourvu de toute compétence* » pour examiner une telle demande d'autorisation « *a posteriori* ».

En ce qui concerne la nature des prestations litigieuses :

10. Il ressort des termes mêmes du courrier du 4 décembre 2020 que les prestations fournies à la société PSA ont consisté à contrôler ses comptes, d'une part, au regard des normes d'audit AICPA (« *American Institut of Certified Public Accountant* » - « *US GAAS* ») pour les exercices 2017 à 2019 et les comptes consolidés intermédiaires du semestre clos le 30 juin 2020 et, d'autre part, au regard des normes d'audit PCAOB (« *Public Compagny Accounting Ovesight Board* ») pour les exercices 2018 et 2019. Il ressort des pièces du dossier que ces contrôles ont été diligentés, selon les normes d'audit requises par la législation des Etats-Unis d'Amérique, pour les besoins de la cotation à la bourse de New York de la société Stellantis, née de la fusion des sociétés Fiat Chrysler Automobiles N.V. et PSA.

11. Il est vrai qu'au point 4.3 du document intitulé « *Foire aux questions (FAQ) sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes* » mis à jour le 18 juillet 2019 et publié sur le site internet du Haut conseil du commissariat aux comptes, il est relevé que « *certaines interventions légales confiées au commissaire aux comptes sont étroitement liées à la mission de certification des comptes, voire menées dans le cadre de celle-ci* » et que « *d'autres interventions ont un impact sur le déroulement de la mission de certification des comptes en ce qu'elles contribuent à réduire les travaux nécessaires à cette mission* », de sorte que « *une certaine souplesse dans le classement des services rendus à l'entité est envisageable sous réserve toute l'approche pratique retenue ne s'éloigne pas de la notion juridique de certification des comptes* ».

12. Le même document indique à titre d'exemple que « *certaines interventions portant sur le contrôle interne et réalisées dans le cadre d'une obligation imposée par une législation d'un pays tiers, telle que celle prévue par la loi américaine Sarbanes Oxley, peuvent également, pour partie, être considérées comme contribuant à réduire les travaux nécessaires à la certification des comptes. Dans ce cas, le commissaire aux comptes doit pouvoir estimer la part de ces interventions qui contribue à réduire les travaux nécessaires à la certification des comptes (...)* ».

13. Cependant, il ne ressort pas des pièces du dossier que les prestations litigieuses, qui ont été requises par la législation américaine et qui ont principalement porté sur des comptes déjà certifiés au titre de la législation française, auraient été étroitement liées à la mission de certification des comptes confiée à la SA Mazars, ou auraient permis de réduire les travaux nécessaires à cette mission. La requérante a d'ailleurs relevé dans sa demande du 4 décembre 2020 que les services en cause constituaient « *des services autres que la certification des comptes, autres que ceux requis par la législation nationale ou la législation de l'Union européenne* ».

14. Il s'ensuit que les prestations litigieuses doivent être regardées comme soumises au plafond d'honoraires prévu au II de l'article L. 823-18 du code de commerce et au régime d'autorisation exceptionnelle prévue au III du même article.

En ce qui concerne le motif tiré de l'imprécision de la demande :

15. Il ressort des pièces du dossier que, par un courrier du 4 décembre 2020, la SA Mazars a informé le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes qu'elle avait fourni au cours de l'exercice 2020 à la société PSA, entité d'intérêt public au sens de l'article L. 820-1 du code de commerce, des services autres que la certification des comptes, approuvés par le comité financier et d'audit de cette société les 13 décembre 2019 et 23 octobre 2020. Ce courrier mentionne en objet un « *dépassement du plafonnement prévu à l'article L. 823-18 du code de commerce* » et formule une sollicitation « *en application de l'article R. 823-21-2 du code de commerce (...) au regard du dépassement du plafond d'honoraires prévu à l'article L. 823-18 du code de commerce* ».

16. Ce courrier affirme expressément que les prestations fournies constituaient « *des services autre que la certification des comptes, autres que ceux requis par la législation nationale ou la législation de l'Union européenne* ». Il est assorti d'un tableau qui mentionne, pour la société PSA et ses « *entités contrôlantes et contrôlées* », le « *montant des honoraires facturés en 2020 pour les services autres que la certification des comptes* », le « *montant des honoraires de contrôle légal des comptes au titre des trois exercices audités pour les comptes 2017, 2018 et 2019* » et la « *moyenne annuelle des honoraires de contrôle légal des comptes 2017, 2018 et 2019* ». Ce tableau précise, par le signe « > », que cette moyenne annuelle excède un « *ratio* » de « *70%* », correspondant au plafond d'honoraires fixé par le II de l'article L. 823-18 du code de commerce.

17. Enfin, le même courrier comporte, en annexe n°1, un « *tableau récapitulatif des honoraires facturés au titre des exercices 2017, 2018 et 2019 pour la mission de certification des comptes annuels et consolidés de Peugeot SA et des entités contrôlantes et contrôlées* », en annexe n°2, un « *tableau récapitulatif des honoraires facturés pour les exercices 2017, 2018, 2019 et 2020 au titre de services autres que la certification des comptes à Peugeot SA et aux entités contrôlantes et contrôlées* » et, en annexe n°3, un « *mémo exposant la position du comité financier et d'audit de Peugeot SA* ». Cette dernière annexe contient une « *note à l'attention des commissaires aux comptes de Peugeot SA* », datée du 1^{er} décembre 2020, par laquelle la présidente du comité financier et d'audit de la société PSA présente les missions en cause autres que la certification des comptes, expose les raisons pour lesquelles ces missions ont été confiées aux commissaires aux comptes de cette société et conclut à l'absence d'atteinte à leur indépendance.

18. Dans ces conditions, eu égard au libellé de son objet et à la nature des informations fournies sur les prestations facturées à la société PSA, le courrier du 4 décembre 2020 doit être regardé comme une demande d'autorisation exceptionnelle au sens du III de l'article L. 823-18 du code de commerce, nonobstant la circonstance qu'il n'aurait pas été assorti de l'ensemble des pièces justificatives requises par l'article R. 823-21-2 du même code. C'est d'ailleurs ainsi que la directrice des normes et de la déontologie du Haut conseil du commissariat aux comptes a qualifié cette demande dans le courrier qu'elle a adressé le 8 décembre 2020 à la SA Mazars.

19. Par suite, en estimant que la demande présentée par la SA Mazars était imprécise quant à ses finalités et par suite « *irrecevable* », le Haut conseil du commissariat aux comptes a commis une erreur de qualification juridique.

En ce qui concerne le motif tiré de l'absence de demande préalable :

20. En premier lieu, il ressort des dispositions précitées du troisième alinéa du paragraphe 2 de l'article 4 du règlement (UE) n°537/2014 du 16 avril 2014 que les États membres « *peuvent* » prévoir qu'un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit soient dispensés à titre exceptionnel, par une « *autorité compétente* », de respecter le plafond d'honoraires fixé au premier alinéa de ce paragraphe pendant « *une période de deux exercices maximum* ». Comme en dispose le paragraphe 4 du même article, les États membres « *peuvent appliquer des exigences plus strictes* » que celles énoncées ci-dessus, lorsqu'ils décident de prévoir une telle dispense. Par suite, il ressort clairement de ces dispositions qu'elles ne sauraient être interprétées comme interdisant aux États membres de prévoir, pour la mise en œuvre de cette dispense, une procédure d'autorisation préalable.

21. Par suite, la requérante n'est pas fondée à soutenir que les dispositions précitées du code de commerce ne peuvent être interprétées comme prévoyant une procédure d'autorisation préalable, pour être appliquées conformément aux dispositions précitées du règlement (UE) n°537/2014 du 16 avril 2014. Pour les mêmes motifs, il n'y a pas lieu de transmettre une question préjudicielle sur ce point à la Cour de justice de l'Union européenne.

22. En deuxième lieu, il ressort des dispositions précitées de l'article L. 822-11-2 du code de commerce que la fourniture de services autres que la certification des comptes, même si ces services ne sont pas interdits par le II de l'article L. 822-11 ou le I de l'article L. 822-11-1 de ce code, présente des risques pour l'indépendance du commissaire aux comptes. Ces risques justifient que, d'une part, cette fourniture soit préalablement approuvée par le comité spécialisé prévu à l'article L. 823-19 du code de commerce et que, d'autre part, le montant des honoraires facturés au titre de ces services soit soumis au plafond fixé par le II de l'article L. 823-18 du même code. Si le commissaire aux comptes peut être dispensé de respecter ce plafond d'honoraires, il ressort des dispositions précitées du III de l'article L. 823-18 du code de commerce qu'une telle dispense ne peut être qu'« *exceptionnelle* » et qu'elle doit être autorisée par le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes.

23. Lorsque les services autres que la certification des comptes ont été préalablement autorisés par le comité spécialisé prévu à l'article L. 823-19 du code de commerce, le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes, saisi d'une demande d'autorisation exceptionnelle sur le fondement du III de l'article L. 823-18 de ce code, ne se trouve pas en situation de compétence liée pour délivrer l'autorisation sollicitée, dès lors qu'il lui appartient, d'une part, d'apprécier l'intensité des risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes au vu de la nature et du montant des prestations envisagées, en s'appuyant notamment sur le document prévu au 4° de l'article R. 823-21-2 du code de commerce ou sur toute information complémentaire ou expertise utile et, d'autre part, s'il résulte de cette appréciation que les risques encourus n'excluent pas un dépassement du plafond d'honoraires prévu au II de l'article L. 823-18 du même code, de déterminer la durée de celui-ci dans la limite de deux exercices.

24. Par suite, la requérante n'est pas fondée à soutenir que l'autorisation exceptionnelle prévue au III de l'article L. 823-18 du code de commerce peut être présentée après la réalisation des services ayant entraîné le dépassement du plafond prévu au II du même article, aux motifs que le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes ne se prononcerait pas sur les risques d'atteinte à l'indépendance du professionnel concerné.

25. En troisième lieu, si le III de l'article L. 823-18 du code de commerce ne précise pas que l'autorisation exceptionnelle de dépasser le plafond d'honoraires prévu au II du même article doit être préalablement sollicitée auprès du bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes, cette autorisation, de même que l'autorisation de fournir des services autres que la certification des comptes, qui doit être préalablement sollicitée auprès du comité spécialisé conformément à l'article L. 822-11-2 du code de commerce et de l'article 5 du règlement (UE) n°537/2014 du 16 avril 2014, tel qu'éclairé par le neuvième considérant de ce règlement, vise à prévenir les risques d'atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes et, ainsi, à sauvegarder les exigences d'ordre public, qui s'attachent au contrôle légal des entités d'intérêt public.

26. A cet égard, le document mentionné ci-dessus, intitulé « *Foire aux questions (FAQ) sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes* », indique qu'il convient, pour s'assurer du respect du taux de 70% prévu au II de l'article L. 823-18 du code de commerce, de rapporter le montant des « *honoraires facturés* » en année N pour les services auxquels ce ratio s'applique sur « *la moyenne annuelle des honoraires de contrôle légal* » facturés en année N-3, N-2 et N-1 aux mêmes entités. Contrairement à ce que soutient la requérante, le calcul de ce rapport permet au commissaire aux comptes d'apprécier les marges dont il dispose pour poursuivre ou développer ses services autres que la certification des comptes dans le respect du plafond d'honoraires, et non pas de justifier, une fois ce plafond dépassé, le dépôt d'une demande d'autorisation exceptionnelle.

27. Dans ces conditions, eu égard à la finalité préventive de l'autorisation exceptionnelle que peut délivrer le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes dans l'exercice de ses pouvoirs de police administrative, les dispositions précitées du III de l'article L. 823-18 du code de commerce doivent être interprétées comme imposant au pétitionnaire de présenter sa demande d'autorisation avant la réalisation des services susceptibles d'entraîner un dépassement du plafond d'honoraires prévu au II du même article.

28. En quatrième lieu, il ressort des dispositions précitées de l'article R. 823-21-2 du code de commerce, prises pour l'application du III de l'article L. 823-18 du même code, que la pétitionnaire doit fournir dans sa demande d'autorisation exceptionnelle « *un exposé de la nature et du montant des prestations envisagées qui entraîneraient un dépassement du plafond* ». Si le 2° de l'article R. 823-21-2 du code de commerce prévoit la production d'un document exposant les « *honoraires facturés* » au cours des trois derniers exercices « *au titre des services autres que la certification des comptes* », ces honoraires ont trait aux services fournis dans le respect du plafond prévu au II de l'article L. 823-18 du code de commerce, à la différence des services mentionnés au 3° de l'article R. 823-21-2 du même code, qui sont susceptibles d'entraîner un dépassement de ce plafond et qui ne peuvent être réalisés sans l'autorisation préalable du bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes.

29. Par suite, la requérante n'est pas fondée à soutenir que l'article R. 823-21-2 du code de commerce, en ce qu'il détermine les modalités de traitement d'une demande d'autorisation exceptionnelle, méconnaît le III de l'article L. 823-18 du même code, lequel, ainsi qu'il a été dit, édicte un régime d'autorisation préalable.

30. En cinquième lieu, si la requérante soutient qu'il est matériellement impossible d'apprécier le risque d'un dépassement du plafond d'honoraires prévu au II de l'article L. 823-18 du code de commerce, avant la fourniture complète des services autres que la certification des comptes autorisés par le comité spécialisé, les dispositions précitées du code de commerce n'imposent pas au commissaire aux comptes d'indiquer dans sa demande le montant définitif des

honoraires excédant ce plafond, mais seulement le montant des honoraires déjà facturés pour cette catégorie de services et une estimation des honoraires susceptibles d'être facturés pour les prestations envisagées.

31. A cet égard, il ne ressort pas des pièces du dossier qu'une telle estimation préalable, qui peut être établie sur la base d'un devis et qui au demeurant doit désormais figurer dans la « *lettre de mission* » prévue à l'article R. 823-17-1 du code de commerce créé par l'article 33 du décret n°2020-292 du 21 mars 2020 relatif aux commissaires aux comptes, serait impossible à réaliser, alors que les dispositions précitées du code de commerce n'interdisent pas au commissaire aux comptes de présenter le cas échéant une demande d'autorisation modificative.

32. Il résulte de ce qui précède que la requérante n'est pas fondée à soutenir que les dispositions précitées du code de commerce autorisent la présentation d'une demande d'autorisation exceptionnelle sur le fondement du III de l'article L. 823-18 de ce code, après la réalisation des services ayant entraîné le dépassement du plafond prévu au II du même code. Par suite, c'est à bon droit que le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes a estimé que la demande litigieuse, en ce qu'elle tendait à la délivrance « *a posteriori* » d'une autorisation exceptionnelle, était irrecevable.

En ce qui concerne le motif tiré de l'absence de régularisation :

33. La requérante soutient que l'irrégularité de sa demande, tenant à ce qu'elle a été présentée après la réalisation des services ayant entraîné le dépassement du plafond prévu au II de l'article L. 823-18 du code de commerce, pouvait faire l'objet d'une mesure de régularisation consistant à lui délivrer de manière rétroactive l'autorisation sollicitée. Si la société requérante n'a pas saisi le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes d'une telle demande de régularisation, il ressort des termes mêmes de la décision attaquée que le bureau s'est de lui-même estimé incompétent pour en connaître.

34. Or les dispositions du code de commerce ne prévoient pas que le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes, qualifié d' « *autorité publique indépendante* » par le I de l'article L. 821-1 du code de commerce, puisse délivrer, à titre de régularisation et de manière rétroactive, l'autorisation exceptionnelle prévue au III de l'article L. 823-18 de ce code. Il en va de même pour les dispositions du code des relations entre le public et l'administration, dont les articles L. 123-1 et L. 123-2 encadrent l'exercice du pouvoir de sanction, et non de police administrative, des autorités administratives, à l'exclusion d'ailleurs des « *sanctions prononcées par les autorités de régulation à l'égard des professionnels soumis à leur contrôle* ».

35. En outre, s'il appartient au bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes d'apprécier, dans les conditions rappelées ci-dessus, le bien-fondé d'une demande d'autorisation exceptionnelle, il ne saurait, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, octroyer une mesure de faveur qui serait contraire aux dispositions législatives et réglementaires applicables à la situation de la personne concernée. Or, comme le fait valoir en défense la Haute autorité de l'audit, le caractère préalable de l'autorisation exceptionnelle prévue au III de l'article L. 823-18 du code de commerce constitue une garantie pour la prévention des atteintes à l'indépendance des commissaires aux comptes et la méconnaissance de cette garantie entacherait d'illégalité les décisions qui autoriseraient des services déjà fournis.

36. En tout état de cause, la requérante ne fait état d'aucun motif d'intérêt général, ni d'aucune circonstance particulière relative à sa situation, notamment à l'existence d'une cause de force majeure, de nature à justifier en l'espèce une mesure de régularisation.

37. Il résulte de ce qui précède que le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes a pu estimer à bon droit, par la décision attaquée, que la demande d'autorisation présentée par la SA Mazars était irrecevable aux motifs qu'elle avait été présentée après la fourniture de services autres que la certification des comptes.

En ce qui concerne les autres moyens :

38. En premier lieu, la requérante soutient qu'elle n'a pas disposé d'un délai suffisant pour répondre à la demande de précisions que lui avait adressée le 8 décembre 2020 la directrice des normes et de la déontologie du Haut conseil du commissariat aux comptes et que, par suite, la décision attaquée ne pouvait intervenir en l'absence de réponse à cette demande. Toutefois, ces circonstances sont sans incidence sur le bien-fondé de la décision attaquée dès lors que les motifs énoncés aux points 32 et 37 suffisent à fonder légalement la décision attaquée et qu'il résulte de l'instruction que le bureau du Haut conseil du commissariat aux comptes aurait pris la même décision que celle contestée s'il s'était fondé uniquement sur ces motifs. Le moyen tiré d'un vice de procédure doit ainsi être écarté comme inopérant.

39. En troisième lieu, aux termes de l'article L. 124-1 du code des relations entre le public et l'administration : « *Sous réserve des obligations qui résultent d'une convention internationale et sans préjudice des obligations qui lui incombent, toute personne peut demander à faire l'objet d'un contrôle prévu par les dispositions législatives et réglementaires en vigueur. La demande précise les points sur lesquels le contrôle est sollicité (...)* ».

40. Il ressort des pièces du dossier que la SA Mazars n'a pas demandé dans son courrier du 4 décembre 2020 à faire l'objet d'un contrôle prévu par les dispositions du code de commerce qui lui sont applicables, mais a seulement demandé la délivrance de l'autorisation exceptionnelle prévue au III de l'article L. 823-18 de ce code, qui ne saurait être regardée comme un contrôle au sens de l'article L. 124-1 du code des relations entre le public et l'administration. Par suite, le moyen tiré de la méconnaissance de ce dernier article doit être écarté comme inopérant.

41. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions de la requête aux fins d'annulation de la décision du 29 décembre 2020 et de transmission d'une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne doivent être rejetées. Par voie de conséquence, les conclusions aux fins d'injonction doivent également être rejetées.

Sur les frais liés à l'instance :

42. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à la charge de la Haute autorité de l'audit, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, au titre des frais exposés par la SA Mazars et non compris dans les dépens.

43. En revanche, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de mettre à la charge de la SA Mazars le versement d'une somme de 2 000 euros à la Haute autorité de l'audit au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D É C I D E :

Article 1er : La requête de la SA Mazars est rejetée.

Article 2 : La SA Mazars versera une somme de 2 000 euros à la Haute autorité de l'audit en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à la SA Mazars et à la Haute autorité de l'audit.

Copie en sera transmise pour information au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.