

RECOURS CONSEIL CONSTITUTIONNEL

PORTE ETROITE SUR LES ARTICLES 20 A 32 DE LA LOI PACTE

Synthèse du recours

Depuis quarante ans, les commissaires aux comptes sont au centre des préoccupations européennes, de nombreuses directives étant venues rappeler le caractère indispensable d'un commissariat aux comptes fort pour garantir la fiabilité de l'information financière, une fiabilité jugée indispensable pour la réalisation du marché intérieur. Certes, la directive régissant les seuils d'intervention des commissaires aux comptes dans les sociétés commerciales (2013/34/UE) n'impose leur présence qu'à partir de seuils plus hauts que ceux en vigueur en France (pour les SARL : 1,55 millions d'euros de bilan, 3,1 millions de chiffre d'affaires et 50 salariés ; pour les SAS : 1 million de bilan, 2 millions de chiffre d'affaires et 20 salariés). La « moyenne entreprise » assujettie à l'audit légal est définie par la directive comme celle dépassant deux des trois seuils suivants : 4 millions d'euros de bilan, 8 millions d'euros de chiffre d'affaires, et 50 salariés. Toutefois, le législateur européen, bien conscient à la fois, d'abord, des vertus éminentes de l'audit légal, ensuite, de la circonstance que tous les tissus d'entreprises des Etats membres de l'Union ne se ressemblent pas, la part des PME dans la valeur ajoutée globale du pays étant par exemple bien plus importante en France ou en Italie qu'en Allemagne, et, enfin, du fait que de nombreux Etats membres avaient greffé à l'audit légal bien d'autres missions d'ordre public et d'intérêt général, ce législateur européen, donc, a laissé les Etats membres entièrement libres d'édicter des seuils bien inférieurs. Ce qui fut le choix de la France, jusqu'à la loi PACTE.

La loi PACTE, dans ses articles 20 à 32, prévoit deux dispositifs : d'une part, un « alignement » des seuils nationaux rendant obligatoire la désignation d'un commissaire aux comptes sur les seuils européens, ce qui aura pour effet de sortir de l'audit légal environ 350 milliards d'euros de chiffre d'affaires, soit une somme comparable au budget annuel de l'Etat ; d'autre part, en guise de « mesures d'accompagnement » de cette amputation de l'activité des cabinets de commissaires aux comptes, quelques éléments : une entrée en vigueur de la réforme progressive, mais néanmoins rétroactive, à compter du 1^{er} janvier 2019, la possibilité pour les commissaires aux comptes qui n'auraient pas obtenu le diplôme d'expert-comptable de s'inscrire malgré tout au tableau de l'ordre des experts-comptables, et, enfin, l'ouverture au commissariat aux comptes d'autres missions dont la réalisation était jusque-là jugée incompatible avec l'indépendance de l'auditeur légal (missions réservées auparavant aux experts-comptables, possibilité de s'associer à d'autres professionnels libéraux, y compris des avocats, au sein de sociétés pluri-professionnelles d'exercice).

Ces dispositifs se heurtent à des obstacles constitutionnels de forme et de fond.

1. 1. En la forme, la loi pose un premier problème lié à la circonstance que les seuils constamment débattus au Parlement seront en réalité fixés par décret, de sorte que le législateur a débattu sur des bases incertaines, et sachant qu'il existe de bonnes raisons de penser qu'indépendamment de ce que commandait l'exigence de transparence des débats parlementaires, la matière relevait, dans son ensemble, de la loi, sans « saucissonnage » possible

entre loi et décret. D'où une violation des articles 34 et 37 de la Constitution, ensemble les articles 15 et 16 de la Déclaration de 1789 et le principe de transparence.

1.2. Le deuxième problème de forme posé par ce texte est lié à la circonstance que les mesures d'accompagnement, qui conditionnent la constitutionnalité du texte, dès lors que la loi ampute une profession d'une grande part de son activité, se sont considérablement amenuisées entre le début des débats et leur conclusion. La pesée réalisée par le Conseil d'Etat au stade de son avis est désormais caduque.

1.3 Le troisième problème de forme posé par le texte tient au caractère opaque de l'étude d'impact réalisée, censée évaluer les conséquences dommageables, ou bénéfiques, pour l'économie, de la réforme envisagée. A aucun moment n'ont été rendues disponibles les données que les auteurs de cette étude et l'Inspection générale des finances, dans un rapport sur lequel s'appuie l'étude, ont intégré à leurs modèles et calculs, et il est dès lors impossible de vérifier les résultats de cette étude et de ce rapport. Il est ainsi porté atteinte au principe de transparence des travaux parlementaires, ensemble l'article 24 de la Constitution, les articles 15 et 16 de la Déclaration de 1789, et l'article 8 de la loi organique du 15 avril 2009.

2. Sur le fond, la loi PACTE pose deux séries de difficultés, la première concernant la profession de commissaire aux comptes prise en soi, la seconde affectant les bénéficiaires des différentes missions du commissaire aux comptes.

2.1.1. Sur le premier point, la loi aura d'abord pour effet de faire disparaître un nombre conséquent de cabinets de commissaires aux comptes, sans qu'ait été vérifié le respect de la jurisprudence relative à l'amputation d'une activité ou d'un métier, rendue sur le fondement des articles 13, 16 et 17 de la Déclaration de 1789. Ainsi, les bienfaits attendus de la réforme ont été surestimés. Ses méfaits ont été sous-évalués, en particulier pour l'économie ainsi que pour l'intérêt général, le commissaire aux comptes étant un gardien reconnu de nombreuses parcelles d'ordre public (préservation de la base imposable, respect de l'ordre public sociétair, de l'ordre public social, maintien de la confiance de l'épargne publique dans l'économie, etc.).

Les mesures d'accompagnement initialement prévues s'avèrent en outre soit vaines (l'inscription sur la liste des experts comptables ne concerne qu'un nombre infime de professionnels) soit contre-productives (ainsi de l'ouverture vers d'autres missions ou l'association avec d'autres professionnels, qui porte atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes et est de toute façon contraire au droit de l'Union européenne).

2.1.2. Ensuite, le mouvement de concentration qui résultera inmanquablement de la réforme adoptée au Parlement mettra le marché de l'audit légal entre les mains de 5 à 7 grandes firmes internationales, portant atteinte à la liberté de la concurrence.

2.1.3. Enfin, en ouvrant au commissariat aux comptes d'autres marchés, la loi PACTE porte atteinte à l'autorité et à l'indépendance de l'auditeur légal. Elle nuit à une institution au service de l'intérêt général, décrite comme une « magistrature économique », et ce, uniquement en vue de faire économiser 3.600 euros à des entreprises réalisant entre 3 et 8 millions de chiffre d'affaires. Le bénéfice escompté ne fait pas le poids face au préjudice causé.

2.2.1. Sur le second point (atteinte aux intérêts des bénéficiaires des missions des commissaires aux comptes), la loi PACTE porte d'abord atteinte à la transparence de l'information financière ainsi que, plus généralement, de l'entreprise. Un nombre significatif d'entreprises ne sera plus soumis au contrôle des commissaires aux comptes. Elles redeviendront les entités opaques

qu'elles étaient avant 1966, portant ainsi atteinte au principe de transparence qu'il est demandé au Conseil constitutionnel de consacrer.

2.2.2. Ensuite, la loi PACTE porte atteinte à l'objectif constitutionnel de maintien de l'ordre public et de la lutte contre la fraude sous toutes ses formes, puisqu'elle chasse de nombreuses PME l'organe qui veillait, précisément, au respect de nombre de réglementations d'ordre public.

2.2.3. Enfin, la loi PACTE crée un certain nombre de ruptures d'égalité.

2.2.3.1. Rupture d'égalité entre les parties prenantes de l'entreprise selon qu'elles sont en relation avec une société commerciale qui restera dotée d'un commissaire aux comptes ou avec une entité qui passera en-dessous du nouveau seuil d'audit légal obligatoire. Le Ministère public, pour ne considérer que le cas le plus évident, n'est pourtant pas dans une situation différente selon qu'il surveille une entité de 5 millions d'euros de chiffre d'affaires (désormais exonérée de contrôle) ou de 10 millions (demeurant astreinte à l'audit légal) ; les fraudes et délits ne sont pas moins fréquents dans l'une que dans l'autre, et le Parquet a, dans les deux cas, tout autant intérêt à bénéficier de la surveillance exercée par le commissaire aux comptes.

2.2.3.2. La loi PACTE crée ensuite une rupture d'égalité entre les entreprises et celles des associations qui, tout en étant, formellement, à but non lucratif, constituent en réalité des opérateurs économiques.

2.2.3.3. Enfin, la loi PACTE rompt l'égalité entre les parties prenantes de l'entreprise, selon que celle-ci est constituée d'une structure juridique unique (entreprise mono-structure) dépassant les nouveaux seuils annoncés, ou que cet ensemble est éclaté en de nombreuses entités, de manière à constituer artificiellement un groupe de sociétés passant chacune sous les nouveaux seuils. Rien ne justifie d'offrir moins de garantie aux partenaires de l'une ou de l'autre.