Responsabilité du fait des lois de transposition des directives européennes

Lire les conclusions de :

Edwige Vergnaud

Conclusions de la rapporteure publique

DÉCISIONS DE JUSTICE

CAA Lyon, 3 ème chambre – N° 25LY02271 – C
CAA Lyon, 3 ème chambre – N° 25LY01736 – C
CAA Lyon, 3 ème chambre – N° 25LY01761 – C

INDEX

Mots-clés

Directives, Transposition, Responsabilité du fait des lois

Rubriques

Responsabilité

TEXTES

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

1 La transposition de la directive « *comptable* » nº 2013/34/UE du 26 juin 2013 par la loi PACTE nº 2019-486 du 22 mai 2019 conduit à réduire le périmètre du contrôle des comptes sociaux par les commissaires aux comptes et les micro-entreprises et petites entreprises échappent pour l'essentiel à une telle obligation.

2 Cette transposition est susceptible d'engager la responsabilité sans faute de l'État du fait des lois [1]en l'absence de dispositions contraires dès lors que les dommages subis par les entreprises qu'elle touche excédent les aléas que comporte nécessairement leur activité et les charge qui en découlent normalement pourvu qu'ils revêtent un caractère grave et spécial.

3 Toute indemnisation ne peut être exclue en raison de l'application de la loi à l'ensemble de la profession de commissaire aux comptes [2]. En revanche l'intérêt général consistant en l'allégement des contraintes pesant sur les petites et moyennes entreprises est équilibré par le maintien d'un niveau élevé tenant aux obligations de désignation d'un commissaire aux comptes qui n'ont fait naître aucune situation légalement acquise. La modification des seuils ne méconnaît pas les exigences de la garantie des droits et n'est susceptible d'engager la responsabilité de l'Etat que dans des hypothèses d'activités particulièrement affectées par cette réforme alors que l'entreprises ne pouvait l'anticiper.

4 Parallèlement , la responsabilité de l'Etat peut être engagée en raison des obligations qui sont les siennes pour assurer le respect des conventions internationales par les autorités publiques, pour réparer l'ensemble des préjudices qui résultent de l'intervention d'une loi adoptée en méconnaissance des engagements internationaux de la France en particulier de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales sur le respect des biens

5 La loi prévoit des dispositions transitoires en excluant les mandats en cours, ne fait pas obstacle à une certification volontaire pour les entreprises en dessous des seuils fixés et n'entame que partiellement le principe de la certification de sorte que la responsabilité sans faute du fait de l'inconventionnalité d'une loi est écarté.

NOTES

[1] Conseil d'État, 14 janvier 1938 société anonyme des produits laitiers La Fleurette n°51704 et Conseil d'État, 2 novembre 2005, Société Coopérative Agricole Ax'ion nº 266564 Retour au texte

[2] Comp. CAA de Douai nº 21DA02843 du 11 avril 2023 Retour au texte

Conclusions de la rapporteure publique

Edwige Vergnaud

Rapporteure publique à la cour administrative de Lyon

1 S’alignant sur le droit européen, notamment la directive dite comptable 2013-34 du 26 juin 2013 [1], la loi 2019-486 du 22 mai 2019, dite PACTE [2], (croissance et transformation des entreprises) dans son article 20, I, modifiant le code de commerce, est venu réformer le régime de la certification des comptes en définissant des seuils au-delà desquels les entreprises sont obligées de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes, alors que selon le régime antérieur, l’obligation de certification des comptes étaient quasi générale.

2 Au terme de cette loi, les seuils sont définis en fonction du total du bilan, du montant du chiffre d'affaires hors taxes et du nombre moyen de salariés au cours de l'exercice et il résulte des termes du décret d’application 2019-514 du 24 mai 2019, venu les préciser, que l’obligation de certification des comptes sociaux ne s’impose dorénavant que pour les entreprises moyennes et grandes, à l’exclusion des petites entreprises.

3 La loi précise cependant que la certification des comptes demeure possible en dessous des seuils, sans être imposée, et elle peut par ailleurs être demandée par des actionnaires ou des associés, même en dessous des seuils.

4 Ce dispositif est entré en vigueur à partir du premier exercice clos postérieurement au 26 mai 2019, date de publication du décret du 24 mai 2019, le législateur ayant toutefois réservé le cas des mandats de commissaires aux comptes en cours qui ne sont pas interrompus.

5 La SAS L., la SARL C et la SAS A, qui exercent l’activité de commissaire aux comptes et sont impactées par cette réforme, ont entendu rechercher, à l’instar de plusieurs autres cabinets d’expert comptables devant plusieurs juridictions administratives, la responsabilité de l’Etat au titre du préjudice grave et spécial que leur a causé l’adoption de ce dispositif en faisant valoir une perte de clientèle et par suite, une perte de leur chiffre d’affaires.

6 Elles font respectivement appel des jugements du 14 mars et 9 mai 2025 par lesquels les tribunaux administratifs de Clermont-Ferrand et de Grenoble ont rejeté leurs conclusions indemnitaires.

7 Vous pourrez tout d’abord écarter les moyens tirés de l’irrégularité de ces jugements qui exposent les motifs de droit et de fait au vu desquels ils ont rejeté les demandes et sont par suite suffisamment motivés au regard des exigences de l’article 9 du code de justice administrative [3], les premiers juges n’étant pas tenus de répondre à l’ensemble des arguments soulevées par les sociétés requérantes.

8 Sur le fond, les requérantes invoquent en premier lieu la responsabilité du fait des lois sur le fondement de la rupture d’égalité devant les charges publiques.

9 Il nous semble utile de rappeler les principes qui régissent ce régime de responsabilité

10 Conçu à l’origine, par l’arrêt La Fleurette du 14-1-1938 (au GAJA), comme un principe exceptionnel et dérogatoire, le silence de la loi étant a priori regardé comme excluant une indemnisation, ce régime d’indemnisation a fait l’objet d’une inflexion majeure par un arrêt du 2 novembre 2005 Société Coopérative Agricole Ax’ion nº 266564 en A, par lequel le Conseil

d'État a, sous l'influence notamment de la Cour européenne des droits de l'Homme, entendu inverser la logique, en retenant l'idée selon laquelle le principe est désormais la possibilité d'une indemnisation si les conditions de la responsabilité sans faute sont réunies, *sauf volonté suffisamment expresse du législateur de l'écarter*.

11 Le fichage de cette décision souligne que :

> Le silence d'une loi sur les conséquences que peut comporter sa mise en œuvre, ne saurait être interprété comme excluant, par principe, tout droit à réparation des préjudices que son application est susceptible de provoquer. Le critère tiré de ce que la volonté du législateur pouvait être inférée implicitement de l'objet de la loi est abandonné.

12 Ainsi que l'indiquait Mattias Guyomar dans ses conclusions sous cet arrêt, trois éléments caractérisent l'anormalité de l'atteinte à l'égalité devant les charges publiques :

1. *le préjudice doit être* spécial*, c'est-à-dire avoir été éprouvé par une seule personne ou par un groupe de personne à la fois identifiable avec une* certaine précision et suffisamment restreint *;*
2. *le préjudice doit être* d'une gravité suffisante*. Il n'y a lieu à indemnisation que lorsque les sujétions normales de la vie en société ont été dépassées au profit de quelques uns ;*
3. *le préjudice ne doit pas se rattacher à un aléa normalement assumé par la victime, qu'il s'agisse d'un aléa commercial, d'un aléa inhérent à la précarité de la situation de l'administration ou encore d'un risque auquel la victime s'est délibérément exposée.*

13 Dans son arrêt Bizouerne du 1er février 2012 nº 347205-347446 en A, le Conseil d'État rappelle ces principes et précise que « *l'indemnisation est seulement due pour la part du préjudice excédant les pertes résultant normalement de l'aléa d'exploitation* ».

14 En l'espèce, pour rejeter les demandes indemnitaires des requérantes, les TA de Clermont Ferrand et de Grenoble ont retenu, comme la majorité des tribunaux administratifs ou des cours administratives d'appel statuant sur des contentieux de même type (voir par ex. CAA de Douai nº 21DA02843 du 11 avril 2023 [4]) que toute la profession de commissaire aux comptes était concernée par le relèvement des seuils de certification des comptes des sociétés commerciales et que les sociétés requérantes n'établissaient pas se trouver dans une situation particulière au regard de l'ensemble des entreprises du secteur.

15 Cette solution nous semble un peu générale et automatique dès lors qu'elle exclue que les commissaires aux comptes puissent être inégalement touchés, notamment si leur activité et leur clientèle étaient, avant la réforme, essentiellement ou exclusivement centrée sur les petites entreprises, ce qui impliquerait, du fait de la réforme, la disparition de la quasi-totalité de leur activité, au contraire de la situation d'un cabinet consacrant l'essentiel de son activité aux grandes et moyennes entreprises.

16 D'ailleurs, dans son avis du 14 juin 2018 (Nº 394.599 et 395.021) sur le projet de loi, le Conseil d'État, s'il estime le dispositif de relèvement des seuils justifié et équilibré et souligne que son application laisse subsister un champ important pour l'activité de certification, n'exclut pas par principe toute possibilité d'indemnisation d'un préjudice commercial puisqu'il ajoute que « *ces*

dispositions ne sauraient faire obstacle à la possibilité d'une indemnisation par l'Etat du préjudice grave et spécial pouvant résulter, pour certains professionnels*, de la mesure présentée, sur le fondement de la responsabilité sans faute du fait des lois* ».

17 Il vous reviendra donc nous semble-t-il d'avoir une analyse plus nuancée en tenant compte des éléments de contexte suivants.

18 Tout d'abord, la volonté du législateur était en l'espèce, dans un objectif d'intérêt général, d'alléger les contraintes des petites entreprises, en reprenant le mécanisme de seuils d'application pour l'obligation de certification des comptes, institué depuis 2013 par le droit de l'Union. *Par suite il s'agit d'un des aléas normatifs qu'un professionnel raisonnablement avisé devait envisager d'autant que les instances professionnelles ont été spécialement consultées en amont de la réforme*.

19 Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a, dans sa décision 2019-781 DC du 16 mai 2019 [5], relevé que la législation relative aux obligations de désignation d'un commissaire aux comptes n'ayant fait naître aucune situation légalement acquise, sa modification par les dispositions contestées, qui ne concernent pas, au demeurant, les mandats en cours, ne méconnaît pas les exigences de la garantie des droits.

20 Enfin, le législateur a entendu maintenir un niveau élevé de contrôle des sociétés, et a mis en œuvre des critères adaptés à cet objectif.

21 Dans ces conditions il vous est proposé de retenir que la responsabilité sans faute de l'Etat du fait de cette loi ne saurait être engagée *que dans les cas très spécifiques* dans lequel un professionnel de la certification des comptes, du fait de la particularité de son activité, *verrait cette dernière affectée sans commune mesure avec l'incidence générale de la réforme sur ce secteur d'activité*.

22 Venons-en à l'examen de la situation de chacune des requérantes.

23 La société L. fait valoir que sa clientèle se composait essentiellement de petites entreprises, 29 mandats sur 40, dont 26 n'ont pas souhaité maintenir une certification des comptes sociaux après la réduction du champ de l'obligation.

24 Vous noterez qu'il ressort du livre blanc établi par les instances de la profession en mars 2018, que la société L. produit, que 4 000 commissaires aux comptes exerçaient, avant la réforme, de 75 % à 100 % de leurs mandats dans des petites entreprises, soit un nombre conséquent de professionnels représentant plus du tiers du secteur d'activité et que l'incidence de la réforme peut être évalué à 80 % des mandats et 41 % des honoraires.

25 Pour rappel, le Conseil d'État dans son avis sur le projet de loi, relevait que les entreprises situées sous les seuils de certification obligatoire constituaient quantitativement la majeure partie de la clientèle de l'ensemble des experts comptables et que l'incidence de la mesure était évaluée prévisionnellement comme portant sur environ *25 % du marché du contrôle légal*.

26 Dans ces conditions, la société L., *qui conserve plus du tiers de l'ensemble de ses mandats*, dont tous les mandats des sociétés les plus importantes qui représentent plus de la moitié de son chiffre d'affaires selon le rapport comptable qu'elle a produit, et qui précise en outre dans le dernier état de ses écritures que la baisse globale de son chiffre d'affaires se limite à 29 %, ce qui est de l'ordre de l'incidence générale évaluée de la mesure, ne peut dans, ces conditions,

être regardée, eu égard tant à l'objet de la réforme et à sa prévisibilité, que de la situation de l'ensemble de la profession, comme ayant subi un préjudice grave et spécial excédant les aléas que comporte nécessairement son activité.

27 Dans ces conditions, il nous semble qu'elle n'est pas fondée à soutenir que la responsabilité de l'Etat serait engagée à son égard sur le fondement de la responsabilité du fait des lois à raison d'une rupture d'égalité devant les charges publiques.

28 Vous pourrez retenir le même raisonnement pour ce qui concerne la SARL C qui disposait de cinquante mandats sur 64 confiés par des petites entreprises dont trente-six n'ont pas souhaité maintenir un mandat après l'entrée en vigueur de la loi, *soit une proportion de mandats de petites entreprises de l'ordre d'un peu plus de 75 %, dès lors qu'elle en conserve près de 45 %, dont tous les mandats des sociétés les plus importantes, représentant environ 40 % de son chiffre d'affaires* selon le rapport comptable qu'elle a produit. Ainsi, elle n'établit pas que la baisse globale de son chiffre d'affaires excéderait sensiblement l'incidence générale de la mesure.

29 Il en est de même pour la société A qui disposait de soixante-quatre mandats confiés par des petites entreprises sur quatre-vingt-sept, dont quarante-deux n'ont pas souhaité maintenir un mandat après l'entrée en vigueur de la loi, *soit une proportion de mandats de petites entreprises de l'ordre d'un peu moins de 75 %, dès lors qu'elle conserve plus de la moitié de l'ensemble de ses mandats, dont tous les mandats des sociétés les plus importantes, représentant un peu plus de 40 % de son chiffre d'affaires* selon le rapport comptable qu'elle a produit. Vous relèverez qu'elle exerçait par ailleurs quelques activités autres qui n'ont pas été impactées par la loi.

30 Les requérantes invoquent en second lieu la responsabilité sans faute du fait des lois sur le fondement de l'inconventionnalité de la loi au motif que le dispositif en cause porterait une atteinte disproportionnée au droit au respect des biens garanti par l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

31 Ce régime de responsabilité, tel que défini par l'arrêt d'Assemblée du 8 février 2007, Gardedieu, n° 279522 en A [6], prévoit que l'ensemble des préjudices qui résultent de l'intervention d'une loi adoptée en méconnaissance des engagements internationaux de la France sont réparables, *sans condition de spécialité et de gravité*.

32 La Cour européenne des droits de l'Homme précise cependant sur son site qu'une loi qui réglemente une activité et peut affecter l'usage de biens, sous la forme de la restriction d'exercice d'une activité professionnelle, *n'est pas inconventionnelle si elle poursuit un but d'intérêt général et poursuit un juste équilibre entre les contraintes et leur justification*.

33 Compte tenu de ce qui a été dit précédemment vous pourrez sans difficulté retenir que la loi en cause, qui s'aligne au demeurant sur un équilibre préalablement défini par les autorités de l'Union européenne, vise un objectif d'intérêt général de réduction des contraintes légales et des coûts en résultant qui pèsent spécialement sur les petites entreprises tout en maintenant un niveau élevé de contrôle des sociétés puisqu'elle maintient l'obligation de certification des comptes pour les moyennes et grandes entreprises, les entités d'intérêt public au sens du droit de l'Union européenne ainsi que certaines opérations capitalistiques. En outre, ainsi qu'il a été

dit, la certification des comptes en dessous des seuils demeure possible. Enfin, le régime transitoire prévoit expressément l'absence d'interruption des mandats en cours, l'entrée en vigueur de la réforme étant ainsi étalée dans le temps et n'affectant aucune situation acquise.

34 Il nous semble que dans ces conditions, la loi du 22 mai 2019 ne peut être regardée comme méconnaissant l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales et vous pourrez donc écarter le second moyen.

35 Par ces motifs, nous concluons donc au rejet des requêtes.

NOTES

[1] Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE Retour au texte

[2] Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprise Retour au texte

[3] Code de justice administrative Retour au texte

[4] Cour administrative d'appel de Douai, 2e chambre - formation à 3, 11/04/2023, 21DA02843 Retour au texte

[5] Conseil constitutionnel. Décision n° 2019-781 QPC du 10 mai 2019 Retour au texte

[6] Conseil d'État, Assemblée, 08/02/2007, 279522, Publié au recueil Lebon Retour au texte