

LE PRINCIPE DE SÉCURITÉ JURIDIQUE CONSACRÉ PAR LE CONSEIL D'ÉTAT

(CE, ASSEMBLÉE, 24 MARS 2006, SOCIÉTÉ KPMG
ET AUTRES, N. 288460 ET SUIVANTS)

Yann Aguila*

I. La validation du contenu du code de déontologie. A. La prohibition des conflits d'intérêts. 1°) Liens familiaux. 2°) Liens financiers. B. L'interdiction du cumul des fonctions. 1°) La relation entre le commissaire aux comptes et son client. 2°) L'extension aux entreprises du même groupe et aux cabinets membres du réseau. II. La consécration du principe de sécurité juridique. A. L'axe formel: l'objectif constitutionnel d'accessibilité et d'intelligibilité de la norme. B. L'axe temporel: la prévisibilité de la norme et l'exigence de mesures transitoires. 1°) L'exclusion du principe de confiance légitime. 2°) La reconnaissance du principe de sécurité juridique. a) Le Conseil d'Etat admet l'application du décret aux contrats en cours. b) Le Conseil d'Etat consacre le principe de sécurité juridique, et en déduit l'exigence de mesures transitoires. Conclusion.

RÉSUMÉ

Il s'agit d'une chronique sur la décision du Conseil d'Etat français qui a consacré le principe de sécurité juridique dans le domaine des réglementations administratives, notamment pour qui les texte prévoient des dispositions transitoires.

MOTS-CLÉS: Conseil d'Etat. Principe. Sécurité juridique. Activité normative. Administration.

Par un arrêt d'Assemblée du 24 mars 2006, *Société KPMG et autres*, le Conseil d'Etat vient de consacrer solennellement le principe de sécurité juridique.

La Haute juridiction était saisie de plusieurs recours tendant à l'annulation du décret du 16 novembre 2005 portant code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Les requêtes étaient présentées principalement par quatre grands cabinets d'audit: KPMG, Ernst & Young, Deloitte et PricewaterhouseCoopers.

* Commissaire du Gouvernement au Conseil d'Etat

Sur le fond, les requérants soutenaient pour l'essentiel que les nouvelles incompatibilités posées par le code de déontologie portaient une atteinte excessive à la liberté d'exercice de leur profession. Le Conseil d'Etat écarte cette première série de moyens, que nous examinerons ici brièvement (I).

Cependant, les cabinets d'audit critiquaient également les modalités d'application dans le temps de ces nouvelles règles. Ils leur reprochaient d'entrer en vigueur immédiatement, sans délai de mise en conformité. Le juge administratif donne raison aux requérants sur ce second terrain: il censure le décret en tant qu'il ne prévoit pas de mesures transitoires. Le Conseil d'Etat fonde cette annulation partielle sur un nouveau principe: le principe de sécurité juridique (II).

I. LA VALIDATION DU CONTENU DU CODE DE DÉONTOLOGIE

Le code de déontologie des commissaires aux comptes trouve son origine dans la loi de sécurité financière n° 2003-706 du 1^{er} août 2003. Celle-ci, adoptée à la suite des scandales financiers qui ont marqué le début de la décennie (affaires Enron et Arthur Andersen), a procédé à une importante réforme de la profession de commissaire aux comptes. Elle institue notamment de nouvelles exigences en matière de déontologie, lesquelles sont codifiées aux articles L. 822-9 à L. 822-16 du code de commerce, regroupés dans une section intitulée « *De la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes* ». Le décret litigieux avait été pris, sur le rapport du Garde des sceaux, ministre de la justice, en application de l'article L. 822-16, qui prévoit que: « *un décret en Conseil d'Etat approuve un code de déontologie de la profession, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes* ».

Les recours critiquaient la sévérité des règles posées par le nouveau code de déontologie. Pour l'essentiel, ils soutenaient qu'elles portaient une atteinte excessive au libre exercice de la profession de commissaire aux comptes. Cette argumentation s'inscrivait dans la perspective de la décision d'Assemblée du Conseil d'Etat du 28 juillet 1950, *Comité de défense des libertés professionnelles des experts comptables*¹, dans laquelle le juge administratif exerce un contrôle étroit sur l'équilibre entre d'une part, les exigences de la déontologie et, d'autre part, les libertés professionnelles. Mais, en réalité, le décret venait en grande partie préciser des règles déjà posées par la loi. L'article L. 822-11 du code de commerce pose en effet deux séries d'interdictions: celle, classique, des conflits d'intérêts (A), et celle, plus précise, du cumul des fonctions de contrôle et de conseil (B).

A. La prohibition des conflits d'intérêts

L'article L. 822-11 prohibe, au premier alinéa de son I, les situations de conflit d'intérêts: « *Le commissaire aux comptes ne peut prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne (...) dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui*

est contrôlée par elle (...) ». Et, plus précisément, le second alinéa prévoit que le code de déontologie définit les « *liens personnels, financiers, et professionnels* » que le commissaire ne peut avoir avec l'entreprise qu'il contrôle.

Les types de liens interdits sont donc définis aux articles 26 à 30 du code, regroupés dans un titre V « *Liens personnels, financiers et professionnels* », qui étaient largement critiqués par les requérants. Il est vrai que le décret a retenu une interprétation très rigoureuse de la notion de conflit d'intérêts. On peut l'illustrer par deux exemples, relatifs aux liens familiaux et aux liens financiers.

1°) *Liens familiaux*

L'article 27 du code concerne l'hypothèse des liens familiaux : un commissaire aux comptes ne peut certifier les comptes d'une entreprise dans laquelle une personne occupant une « *fonction sensible* » a un lien familial non seulement avec le commissaire aux comptes lui-même, mais également avec les associés du bureau auquel il appartient. Selon les requérants, s'agissant de cabinets de grande taille, comptant plus d'une centaine d'associés, cette exigence était disproportionnée. Mais le Conseil d'Etat écarte ce moyen. En effet, cette incompatibilité, qui a de solides justifications, est limitée à l'hypothèse dans laquelle la personne avec laquelle le commissaire a des liens exerce au sein de l'entreprise une « *fonction sensible* » - notion qui est définie par l'article 26. En outre, le Conseil d'Etat formule une réserve d'interprétation qui permet de pendre en compte la spécificité des grands cabinets : il relève qu'il résulte des termes mêmes de l'article 27 qu'un bureau doit s'entendre comme « *un sous-groupe distinct défini par une société de commissaires aux comptes sur la base de critères géographiques ou d'organisation* ». Dès lors, une interprétation raisonnable de cet article devrait conduire à limiter le champ de l'incompatibilité aux seuls associés exerçant non seulement au sein d'une même structure *géographique* – par exemple, l'antenne parisienne d'un cabinet – mais aussi, à l'intérieur de celle-ci, au sein d'un même *département*, lorsque celui-ci constitue un sous-groupe clairement distinct du point de vue de l'organisation.

2°) *Liens financiers*

L'article 28 du code évoque le cas des liens financiers. Il définit la notion de liens financiers d'une façon assez large, puisqu'il interdit non seulement la détention d'actions par le commissaire aux comptes dans l'entreprise certifiée, mais aussi le fait d'être titulaire d'un compte bancaire ou de souscrire un contrat d'assurance auprès de celle-ci. La première interdiction paraît évidente, les autres le sont un peu moins, d'autant plus qu'elles s'appliquent non seulement au commissaire aux comptes lui-même, mais également à ses associés du même bureau. Les requérants relevaient que le contrôle d'une banque ou d'une compagnie d'assurance devenait très délicat. A nouveau, ce moyen est écarté

par le Conseil d'Etat, qui relève que « *l'article 28 répond à la nécessité de prévenir tout risque de voir mise en cause l'indépendance du commissaire aux comptes* ».

B. L'interdiction du cumul des fonctions

En second lieu, c'est également la loi elle-même – et non le décret – qui interdit le cumul des fonctions d'audit et de conseil.

1°) *La relation entre le commissaire aux comptes et son client.*

Le cœur du principe, c'est l'impossibilité de cumuler, vis à vis d'un *même* client, et pour un *même* commissaire, une mission de certification des comptes et une prestation de services. **L'article 10** du code de déontologie dresse ainsi une liste de prestations de service qu'il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne dont il certifie les comptes. Toutefois, le code se borne ici à illustrer la loi. Cette liste n'a qu'un caractère indicatif et non pas limitatif. En effet, c'est la loi elle-même qui pose le principe de l'interdiction – au premier alinéa du II de l'article L. 822-11, qui interdit : « *toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* ». En outre, les prestations énumérées à l'article 10 relèvent de toute évidence de cas d'immixtion dans la gestion, strictement interdits au commissaire aux comptes – par exemple, la participation du commissaire « 2°) *à la réalisation de tout acte de gestion ou d'administration* » ou « 3°) *au recrutement de personnel* ». Dès lors, le Conseil d'Etat juge, d'une part, que le pouvoir réglementaire était bien compétent pour établir une telle liste et, d'autre part, que celle-ci n'a pas de caractère disproportionné.

2°) *L'extension aux entreprises du même groupe et aux cabinets membres du réseau*

Par ailleurs, cette interdiction de base fait l'objet de deux types d'extension, soit du côté de l'entreprise certifiée, soit du côté du commissaire aux comptes.

Première extension, du côté de l'entreprise certifiée : la loi prolonge la même interdiction, tant aux entreprises *qui contrôlent* l'entreprise certifiée qu'à celles *qui sont contrôlées* par elle – autrement dit tant à la société mère qu'à la société fille. Ce cas est également régi par **l'article 10** du code de déontologie.

Deuxième extension, du côté du commissaire aux comptes : les autres cabinets membres du réseau sont également visés. Si l'entreprise certifiée bénéficie d'une prestation de service d'un membre du réseau, alors le commissaire aux comptes ne peut certifier ses comptes (II de l'article L. 822-11, second alinéa), une telle situation étant réputée affecter son indépendance. Pour l'application de cette interdiction, **l'article 22** du code de déontologie définit la notion de réseau, et **l'article 23** prévoit qu'en cas de doute, le commissaire

aux comptes peut saisir le Haut Conseil du commissariat aux comptes. Le Conseil d'Etat valide également ces dispositions, estimant que ces articles font une exacte application de la loi.

Enfin, si l'on croise les deux cas de figure précédents, il restait à traiter de l'hypothèse où un membre du réseau fournit une prestation de service, non pas directement à l'entreprise certifiée, mais à une entreprise qui la contrôle ou est contrôlée par elle. C'est ce que fait le second alinéa du I de l'article L. 822-11. Mais la loi ne pose pas ici d'interdiction de principe : elle renvoie au code de déontologie le soin de préciser: « *les situations dans lesquelles l'indépendance du commissaire aux comptes est affectée* » par cette fourniture de prestations de services. C'est l'**article 24** du code de déontologie qui, en application de cette disposition, dresse une liste de situations qui affectent l'indépendance du commissaire aux comptes. Dans ce cadre, la liste de l'article 24 revêt bien un caractère limitatif, contrairement à celle de l'article 10. Mais, si les interdictions énoncées sont relativement larges, elles se justifient le plus souvent d'elles-mêmes – par exemple, au 2°, l'accomplissement d'acte de gestion ou d'administration, ou encore, au 4°, la tenue de la comptabilité. Dès lors, le Conseil d'Etat juge que « *les dispositions de cet article, qui ne sauraient être regardées comme instituant un régime d'interdiction complet (...), ne sont pas excessives au regard de l'objectif de sauvegarde de l'indépendance du commissaire aux comptes* ».

Au total, le code de déontologie adopte sans doute une conception très rigoureuse des règles de déontologie. Pour autant, il ne porte pas une atteinte excessive aux libertés professionnelles, dès lors qu'il est justifié par l'impératif de protection de l'indépendance des commissaires aux comptes.

II. LA CONSÉCRATION DU PRINCIPE DE SÉCURITÉ JURIDIQUE

Par un hasard du calendrier, l'Assemblée du contentieux rejoint ici les préoccupations exprimées par le rapport annuel pour 2006 du Conseil d'Etat. Celui-ci, en date du mois de mars 2006, était précisément consacré au thème « *Sécurité juridique et complexité du droit* ». Il constate l'aggravation du problème de l'inflation législative et en analyse les causes: développement du droit international et communautaire, demande de lois par les citoyens en raison de la force symbolique qui s'y attache, recherche de l'annonce médiatique par les gouvernants. D'où une complexité excessive et une instabilité chronique de la règle de droit. Le nombre de texte en vigueur ne cesse d'augmenter: le rapport relève qu'aux 9.000 lois et 120.000 décrets recensés en 2.000 sont venus s'ajouter, en moyenne, 70 lois, 50 ordonnances et 1.500 décrets par an. Le Conseil d'Etat revient sur sa recommandation récurrente : « *légiférons moins, légiférons mieux* ».

L'arrêt Société KPMG répond ainsi, avec une synchronisation inédite, au rapport du Conseil d'Etat: d'une part, il fait application de l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la norme (A) ; d'autre part, il censure l'absence dans le

décret de dispositions transitoires (B). Il consacre ainsi les deux axes – formel et temporel – du principe de sécurité juridique.

A. L'axe formel: l'objectif constitutionnel d'accessibilité et d'intelligibilité de la norme

C'est le Conseil constitutionnel qui avait consacré pour la première fois cet objectif de valeur constitutionnel, par sa décision n° 99-421 DC du 16 décembre 1999 relative à la codification par ordonnance.

Le Conseil d'Etat, pour sa part, avait hésité dans un premier temps à consacrer ce principe. En effet, cet « objectif » est issu du contrôle de constitutionnalité des lois, et l'on pouvait estimer qu'il n'était pas directement opposable à un acte administratif. Ainsi, certains arrêts avaient rejeté un tel moyen « en tout état de cause », c'est à dire en évitant soigneusement de se prononcer sur le point de savoir si l'invocation de cet objectif était opérante ou non devant le juge administratif.² Mais un arrêt récent, rendu par les 4^{ème} et 5^{ème} sous-sections réunies, a finalement jugé que le moyen tiré de la violation de l'objectif constitutionnel de clarté et d'intelligibilité de la norme était *opérant* à l'encontre d'un décret.³

Par l'arrêt *Société KPGM*, le Conseil d'Etat confirme solennellement en Assemblée ce récent revirement de jurisprudence. Les requérants critiquaient l'imprécision qui, selon eux, affectait certains articles. Le juge écarte ce moyen *au fond*, en considérant qu'en l'espèce les dispositions litigieuses étaient suffisamment précises. Ce faisant, il accepte donc expressément d'examiner un tel argument, et considère donc implicitement que le moyen « *tiré de la violation de l'objectif de valeur constitutionnel d'accessibilité et d'intelligibilité de la norme* » est bien invocable contre un décret.

Cet « objectif » constitue un élément important du principe de sécurité juridique. Comme le relève le rapport du Conseil d'Etat pour 2006 « *l'intelligibilité implique la lisibilité autant que la clarté et la précision des énoncés ainsi que leur cohérence* ». ⁴ Ainsi, le justiciable pourra-t-il désormais critiquer, devant le juge administratif, une disposition réglementaire au motif que celle-ci n'est pas suffisamment claire ou précise. Certes, on peut supposer que les cas de censure demeureront exceptionnels, comme ils le sont d'ailleurs pour les lois critiquées sur ce terrain devant le juge constitutionnel. Mais il ne faut pas exclure, dans certaines hypothèses, des annulations. Ainsi, le Conseil constitutionnel vient-il de déclarer contraire à la Constitution, par une décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, un article de la loi de finances pour 2006 en raison de son excessive complexité qu'aucun motif d'intérêt général suffisant ne justifiait en l'espèce.

B. L'axe temporel : la prévisibilité de la norme et l'exigence de mesures transitoires

C'est sous cet angle que l'arrêt *Société KPMG* est sans doute le plus remarquable. Le Conseil d'Etat, après avoir écarté l'application du principe

de « confiance légitime », issu du droit communautaire, consacre le principe de sécurité juridique et en déduit l'exigence, dans certains cas, de dispositions transitoires.

1°) *L'exclusion du principe de confiance légitime*

Le principe de confiance légitime constitue un principe général du droit communautaire dégagé par la Cour de justice des Communautés européennes.⁵ Il trouve son domaine de prédilection en matière de réglementation économique. Il vise à protéger les droits subjectifs des opérateurs face à une modification imprévisible de la règle de droit qui aurait pour effet de causer des pertes financières.

Le Conseil d'Etat admet sans difficulté l'invocation de ce principe contre un acte pris *pour l'application* du droit communautaire.⁶ La question est de savoir si l'on peut étendre ce principe pour en faire un principe général de l'ordre juridique national. Le tribunal administratif de Strasbourg avait répondu par l'affirmative en consacrant par un jugement du 8 décembre 1994 le principe de confiance légitime comme un principe du droit interne.⁷ Mais le Conseil d'Etat avait infirmé ce raisonnement: il considère qu'en dehors du droit communautaire, le principe de confiance légitime est inopérant.⁸

En l'espèce, la question se posait à nouveau, puisque les requérants invoquaient ce principe: ils soutenaient que le décret y portait atteinte, au motif qu'il avait modifié brutalement les règles de déontologie sans prévoir de dispositions transitoires. Or, il était clair que l'acte en cause n'était pas pris *pour l'application* du droit communautaire. Le Conseil d'Etat confirme ici sa jurisprudence traditionnelle: il relève que la situation juridique litigieuse n'est pas régie par le droit communautaire et, par suite, écarte le moyen comme inopérant. En effet, le principe de confiance légitime conduit à prendre en compte un point de vue *subjectif* qui est étranger à la conception classique du recours pour excès de pouvoir, et qui ne peut trouver sa place, dans la tradition française, qu'en matière de recours indemnitaire.⁹

2°) *La reconnaissance du principe de sécurité juridique*

Mais les requérants critiquaient également les modalités d'application dans le temps du code de déontologie sous l'angle du droit *interne*. Ils adressaient pour l'essentiel deux reproches au décret: d'une part, ils soutenaient qu'il était entaché d'une rétroactivité illégale, en tant qu'il s'appliquait aux contrats en cours; d'autre part, ils estimaient que le décret aurait dû prévoir des dispositions transitoires, en aménageant un délai permettant aux intéressés de se mettre en conformité avec les règles nouvelles. Ces deux questions étaient théoriquement distinctes, puisqu'il s'agissait de savoir, dans le premier cas, *si* le décret pouvait ou non s'appliquer aux contrats en cours et, dans le second, *quand* il devait s'appliquer à ces contrats – dès son entrée en vigueur, ou après dans un délai de

transition. Elles n'en étaient pas moins liées : le Conseil d'Etat admet finalement que le décret s'applique aux contrats en cours, mais à condition d'avoir prévu des mesures transitoires.

a) Le Conseil d'Etat admet l'application du décret aux contrats en cours

La mise en œuvre du décret impliquait en effet, pour les cabinets concernés, de mettre fin à certains des mandats qu'ils détenaient, en vue de se conformer aux nouvelles règles d'incompatibilité. Cette application aux contrats en cours était-elle entachée d'une rétroactivité illégale, comme le soutenaient les requérants ? Le Conseil d'Etat répond par la négative.

➤ **Certes, le décret est rétroactif, puisqu'il remet en cause des contrats en cours.**

Le juge écarte d'abord implicitement une éventuelle interprétation neutralisante qui aurait consisté à dire que, dans le silence du texte, le décret devait être interprété comme ne s'appliquant pas aux contrats en cours. Une telle interprétation aurait présenté l'inconvénient de maintenir les mandats en cours jusqu'à leur expiration, c'est-à-dire pour une période pouvant aller jusqu'à près de six ans. Il paraissait difficile de laisser ainsi subsister pour une telle durée des incompatibilités désormais interdites par la loi.

Le juge écarte également un autre débat secondaire, venu se greffer sur la question de la rétroactivité : le mandat du commissaire aux comptes est-il un véritable contrat ? La question de la nature juridique du lien qui unit le commissaire à la société certifiée est en effet discutée en doctrine.¹⁰ Ainsi le ministre de la justice soutenait-il, en défense, que la mission du commissaire aux comptes était d'ordre statutaire et non contractuel, et que, par suite, il était possible d'y mettre fin à tout moment par voie réglementaire. De fait, l'existence et le contenu du contrat sont ici largement déterminés par la loi. Toutefois, cette circonstance ne suffit pas, à elle seule, à faire perdre à un acte juridique sa nature contractuelle. Les exemples abondent de contrats qui placent les cocontractants dans une situation statutaire, à commencer par le contrat de société ou le contrat de mariage. Il n'est pas contestable que ces actes sont nés de la rencontre des volontés et qu'ils ont donc, au moins en ce qui concerne les conditions de leur formation, un aspect contractuel. Dès lors, selon le Conseil d'Etat, les commissaires aux comptes sont titulaires de mandats dont ils sont « contractuellement investis ». Le nouveau code de déontologie porte donc bien atteinte à des contrats en cours.

Le décret est donc rétroactif. Le juge relève expressément « *qu'une disposition législative ou réglementaire nouvelle ne peut s'appliquer à des situations contractuelles en cours à sa date d'entrée en vigueur sans revêtir par là même un caractère rétroactif* ». Un contrat reste normalement régi par la loi en vigueur le

jour de sa confection, même en cas de changement de règle.¹¹ C'est le principe de « la survie de la loi ancienne », consacré par la Cour de cassation¹² comme par le Conseil d'Etat.¹³ Un contrat institue une règle du jeu à laquelle les parties ont décidé de se soumettre pendant une durée prédéterminée. Dès lors, appliquer une loi nouvelle aux contrats en cours revient à modifier rétroactivement une clause essentielle du contrat, celle relative à la durée d'application du régime qu'il met en place. Il n'y a donc pas de doute sur le fait qu'une règle qui s'applique aux contrats en cours est entachée de rétroactivité.

➤ **Mais cette rétroactivité n'est pas nécessairement illégale.**

S'agissant de *la loi*, d'abord, on admet traditionnellement qu'une règle nouvelle puisse s'appliquer aux contrats en cours pour des raisons d'ordre public particulièrement impérieuses.¹⁴ En effet, le principe de non-rétroactivité des lois, posé par l'article 2 du code civil, n'a de valeur constitutionnelle qu'en matière répressive. Dès lors, le Conseil constitutionnel admet qu'une loi remette en cause des contrats antérieurement conclus pour un motif d'intérêt général.¹⁵

S'agissant de l'application *des décrets* aux contrats en cours, le Conseil d'Etat se réfère à sa jurisprudence habituelle en matière de rétroactivité : celle-ci est interdite, sauf autorisation de la loi. Mais l'autorisation peut être *implicite* : par exemple, en matière de réglementation des prix, le Conseil d'Etat a admis que le pouvoir réglementaire tenait de la loi « *le pouvoir d'imposer les prix (...) à tous les usagers quelles que soient la nature et les clauses des contrats* », et que dès lors, les dispositions réglementaires litigieuses pouvaient être légalement appliquées avant l'expiration des contrats en cours.¹⁶

Dans l'arrêt *Société KPMG*, le Conseil d'Etat tient ce type de raisonnement. Certes, observe-t-il, « *seule une disposition législative peut, pour des raisons d'ordre public, fût-ce implicitement, autoriser l'application de la norme nouvelle à de telles situations (contractuelles)* ». Mais précisément, en l'espèce, souligne le juge, les dispositions législatives relatives à la déontologie « *dont la mise en œuvre est assurée par le code de déontologie, ont, en raison des impératifs d'ordre public sur lesquelles elles reposent, vocation à s'appliquer aux membres de la profession (...) sans que leur effet se trouve reporté à l'expiration du mandat dont les intéressés ont été contractuellement investis* ». Ainsi, le décret disposait d'une autorisation législative implicite, et sa rétroactivité n'est donc pas illégale.

b) Le Conseil d'Etat consacre le principe de sécurité juridique, et en déduit l'exigence de mesures transitoires

Il restait alors à examiner la seconde branche du moyen: les requérants soutenaient que, même en supposant que le décret puisse s'appliquer aux contrats en cours, il ne pouvait pas le faire *immédiatement*. Les auteurs du texte auraient dû aménager, dans des dispositions transitoires, un délai de mise en conformité.

➤ Le revirement de jurisprudence

Si le Conseil d'Etat s'était référé à sa jurisprudence traditionnelle, il aurait écarté le moyen comme « inopérant ». En effet, une loi ou un règlement doit normalement s'appliquer dès sa publication si ses dispositions sont suffisamment précises.¹⁷ C'est pourquoi, par exemple, est illégal le refus de prendre, après un délai raisonnable, un décret nécessaire à l'application d'une loi.¹⁸ C'est pourquoi, également, nul n'a droit au maintien d'une réglementation.¹⁹ Le Conseil d'Etat aurait donc pu facilement rejeter l'argument des requérants en relevant que l'on ne peut utilement contester la date d'entrée en vigueur d'un texte en tant qu'elle est trop rapprochée, puisque la loi a vocation à s'appliquer le plus rapidement possible.

Pourtant, l'arrêt *Société KPMG* donne raison aux requérants. Dans son article 1^{er}, il annule le décret portant code de déontologie « *en tant qu'il ne prévoit pas de mesures transitoires relatives aux mandats de commissaires aux comptes en cours à la date de son entrée en vigueur* ».

A cette fin, le Conseil d'Etat pose une règle nouvelle :

« il incombe à l'autorité investie du pouvoir réglementaire d'édicter, pour des motifs de sécurité juridique, les mesures transitoires qu'implique, s'il y a lieu, une réglementation nouvelle ». En l'espèce, le juge considère que « *à défaut de toute disposition transitoire dans le décret attaqué, les exigences et interdictions qui résultent du code apporteraient, dans les relations contractuelles légalement instituées avant son intervention, des perturbations qui, du fait de leur caractère excessif au regard de l'objectif poursuivi, sont contraires au principe de sécurité juridique* ».

Ainsi le principe de sécurité juridique est-il solennellement consacré par l'arrêt *Société KPMG*. Et le Conseil d'Etat en déduit l'obligation faite au pouvoir réglementaire de prévoir, dans certaines hypothèses, de mesures transitoires lors de l'édiction d'une réglementation nouvelle.

Il faut lire ce considérant de principe en parallèle avec le rapport du Conseil d'Etat pour 2006, qui, après avoir relevé que l'approche traditionnelle avait été confirmée à plusieurs reprises, « *l'invocation du principe de sécurité juridique étant jugée inopérante* », annonçait que « *cette jurisprudence sera peut-être infléchie* ».²⁰

➤ Les justifications du revirement de jurisprudence

Quatre séries de considérations peuvent justifier ce revirement de jurisprudence.

En premier lieu, l'exigence de mesures transitoires est une **règle de bon sens**. En l'espèce, l'entrée en vigueur immédiate du nouveau code de déontologie

posait de réelles difficultés d'application pour les situations en cours. Des délais techniques incompressibles empêchaient matériellement les cabinets d'être en règle vis-à-vis de la nouvelle réglementation dès le lendemain de sa publication au *Journal officiel*. Par exemple, pour les sociétés anonymes, le commissaire aux comptes est nommé par l'assemblée générale sur la base d'un projet de résolution émanant du conseil d'administration (article L. 225-228 du code de commerce). De même, un délai était nécessaire pour mettre en place au sein d'un cabinet un système d'information interne permettant d'être en mesure de connaître la situation précise de l'ensemble des associés au regard des nouvelles exigences. Dès lors, la méconnaissance de la règle nouvelle était donc quasiment inévitable. Or, celle-ci pouvait théoriquement faire l'objet de sanctions, tant disciplinaires que pénales.

A cet égard, on pouvait développer par analogie une sorte de *théorie du feu orange*. Les conclusions prononcées sur l'arrêt proposaient d'imaginer, un instant, ce que serait un monde sans feu orange, dans lequel les feux de signalisation seraient binaires, et passeraient brusquement du vert au rouge : « Si un automobiliste, emporté sur sa lancée, provoquait un accident, qui, de lui ou du concepteur des feux, serait responsable ? Au fond, les mesures transitoires sont à la sécurité juridique ce que les feux oranges sont à la sécurité routière... ». Cette solution présentait ainsi l'avantage d'introduire un peu de souplesse et permettait de sortir d'un raisonnement binaire du tout ou rien, entre la rétroactivité illégale et l'application immédiate.

En second lieu, l'arrêt *Société KPMG* est lié à une préoccupation accrue pour la « **qualité de la réglementation** ». Cette dernière a fait l'objet, en 2002, d'un rapport établi par un groupe de travail interministériel, présidé par Dieudonné Mandelkern, puis en 2004, d'un rapport au Premier ministre d'un groupe de travail présidé par Bruno Lasserre.²¹ Ces divers travaux ont abouti à la publication, en 2005, d'un *Guide pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaires*.²² Dans cette perspective, l'exigence de mesures transitoires n'est pas nouvelle. Le Conseil d'Etat, dans ses sections administratives, s'emploie régulièrement à rappeler leur nécessité à l'administration. Ainsi, Catherine Bergeal rappelle-t-elle la formule d'un avis de la Section des Travaux publics, selon laquelle il convient parfois d'assouplir les conditions d'entrée en vigueur d'un texte, pour « *permettre aux personnes qui exercent actuellement les activités réglementées par le droit de s'adapter à la nouvelle situation* ». ²³ L'arrêt de l'Assemblée s'inscrit donc dans le prolongement de l'action des formations administratives du Conseil d'Etat.

En troisième lieu, la consécration par le juge du principe de sécurité juridique répond à **une invitation de la doctrine**. La littérature sur le sujet est très abondante. Les articles sont nombreux.²⁴ Une thèse a été soutenue en 2003 par Anne-Laure Valembois sur « *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français* ». Le Conseil d'Etat lui-même, comme on l'a vu, a consacré en 2006 les considérations générales de son rapport d'activité au thème de la sécurité juridique.²⁵

A cet égard, l'arrêt *Société KPMG* constitue une belle illustration des rapports entre le juge et la doctrine, notamment au regard de la problématique de la création des principes généraux du droit. En réalité, à la date à laquelle le Conseil d'Etat le consacre, on pourrait soutenir que le principe de sécurité juridique existait déjà : de nombreux articles avaient été écrits à son sujet, depuis plus de dix ans, et le terme lui-même était entré dans le langage courant. Ce principe n'est donc ni « créé », ni « inventé » par le juge : le Conseil d'Etat se borne à constater, à un moment donné, l'existence d'un consensus dans la communauté des juristes sur la nécessité de la reconnaissance d'un tel principe. La part propre du juge consiste surtout dans la formalisation du principe, dans l'attribution d'une valeur dans l'ordre juridique. Au fond, le rôle du juge vis-à-vis d'un principe général du droit n'est pas très éloigné de celui du Président de la République vis-à-vis d'une loi, dans l'acte de promulgation : un rôle d'authentification.

Enfin, en dernier lieu, l'arrêt *Société KPMG* n'est pas sans **filiation jurisprudentielle**. D'une part, on y peut voir un écho aux décisions d'autres juridictions : celles de la Cour de justice des Communautés européennes, qui a reconnu le principe de sécurité juridique dans l'ordre juridique communautaire²⁶; celles de la Cour européenne des droits de l'homme, qui a également consacré ce principe comme inhérent au droit de la Convention européenne des droits de l'homme²⁷; ou celles du Conseil constitutionnel, qui rattache les exigences de qualité de la loi et de sécurité juridique à la nécessaire « *garantie des droits* » consacrée par l'article 16 de la Déclaration de 1789.²⁸

D'autre part, l'arrêt *Société KPMG* peut trouver des filiations dans la jurisprudence du Conseil d'Etat lui-même. Il s'inscrit dans le cadre d'évolutions jurisprudentielles récentes, qui reflètent une préoccupation croissante pour les modalités d'application de la règle de droit dans le temps.²⁹ Mais il prolonge aussi la jurisprudence la plus traditionnelle, qui a toujours tenu compte de l'exigence de stabilité des situations juridiques, depuis la décision *Dame Cachet* du 3 novembre 1922 (retrait des actes créateurs de droit) à l'arrêt *Société du Journal l'Aurore* du 25 juin 1948 (principe de non-rétroactivité). Comme l'indiquait Jean-Michel Belorgey dans un article sur « *La sécurité juridique, le point de vue du juge administratif français* »³⁰ le Conseil d'Etat a depuis longtemps fait prévaloir des solutions jurisprudentielles qui, « *avec ou sans le mot* », étaient dictées par un souci de « *sécurité juridique* ».

➤ Les modalités de mise en œuvre de ce principe

Quelques précisions peuvent enfin être apportées sur les modalités de mise en œuvre de l'exigence de dispositions transitoires.

D'abord, **sa portée** doit être relativisée. Le principe reste l'application immédiate de la règle nouvelle, et donc l'absence de mesures transitoires. La

solution est cantonnée aux seuls cas où la raison commande impérativement de prévoir un délai de mise en conformité. L'exigence d'un dispositif transitoire résultera, dans le cadre d'une appréciation au cas par cas, d'une *balance entre l'inertie du passé et l'urgence du présent*, ou encore entre:

- d'un côté, la nécessité d'une application immédiate: celle-ci doit tenir compte de la nature et de la finalité de la règle en cause; elle sera évidemment particulièrement forte dans le cas d'une législation d'ordre public;
- et d'un autre côté, la nature des droits qui sont remis en cause, l'importance du bouleversement ou encore les obstacles pratiques à la mise en œuvre de la nouvelle règle.

En revanche, s'agissant de son **champ d'application**, l'exigence de dispositions transitoires est assez large, puisqu'elle susceptible de concerner l'ensemble des *situations en cours*: elle n'est pas cantonnée à la seule hypothèse des situations *contractuelles*. Certes, comme le relève le Conseil d'Etat, il incombe à l'administration d'édicter des mesures transitoires « en particulier » dans le cas des situations contractuelles. Mais cette exigence pourra également être invoquée pour des situations *de fait* auxquelles une réglementation nouvelle apporterait une profonde modification.

Enfin, la **sanction** d'une absence illégale de mesures transitoires n'est pas nécessairement l'annulation *totale* de la réglementation litigieuse. En l'espèce, le Conseil d'Etat prononce une annulation *partielle*: le code de déontologie des commissaires aux comptes est annulé *en tant* qu'il ne prévoit pas de dispositions transitoires pour les contrats en cours. Autrement dit, l'annulation a pour effet d'interdire l'application aux mandats en cours, faute de dispositions transitoires. Mais, d'une part, le décret reste entièrement valable pour les nouveaux mandats, établis postérieurement à son entrée en vigueur. Et, d'autre part, un nouveau décret pourra parfaitement prévoir l'application du code aux mandats en cours, dès lors qu'il serait accompagné de mesures transitoires. Un tel décret semblait d'ailleurs déjà être en cours de préparation à la date de rédaction de la présente chronique.

CONCLUSION

Dès 1996, Daniel Labetoulle, alors président de la Section du Contentieux du Conseil d'Etat, invoquait le principe de sécurité juridique dans un article aux *Mélanges Braibant*.³¹ Dix ans plus tard, l'Assemblée du contentieux le consacre solennellement. En l'espèce, elle en déduit l'obligation pour l'autorité investie du pouvoir réglementaire, de prévoir, s'il y a lieu, des dispositions transitoires. Nul doute que de ce principe fécond sera à l'origine d'autres avancées de l'Etat de droit et contribuera ainsi au renforcement de la qualité de la réglementation.

¹ Cf. *Recueil Lebon*, p. 492.

² Par exemple CE, 18 février 2004, *Commune de Savignyle-Temple*, n. 251016.

³ CE, 8 juillet 2005, *Fédération des syndicats généraux de l'éducation nationale et de la recherche publique SGEN CFTD et autres*, à publier aux tables.

⁴ *Sécurité juridique et complexité du droit. Rapport CE 2006*. Paris: La Documentation française, 2006, p. 282.

⁵ CJCE, affaire 81/72, 5 juin 1973, *Commission c/ Conseil*; affaire 112/77, 3 mai 1978, *Töpfer c/ Commission*.

⁶ CE, Assemblée, 11 juillet 2001, *FNSEA*, p. 340.

⁷ Cf. Conclusions Joseph Pommier, publié à la Semaine juridique, Ed. Gen. n. 30, 26 juillet 1995; HEERS, Mireille. *La sécurité juridique en droit administratif français : vers une consécration du principe de confiance légitime?* RFDA, 1995, p. 963.

⁸ CE, 9 mai 2001, *Entreprise personnelle de transports Freymuth*, aux tables p. 865.

⁹ PUYSSOCHET, Jean-Pierre. *Vous avez dit confiance légitime?* In: *Mélanges en l'honneur de Guy Braibant*. Paris: Dalloz, 1996.

¹⁰ Par exemple: GUYON, Y. *Droit des affaires*. Tome 1. Paris: Economica, n. 360 ; RIPERT, G. et ROBLOT, R. *Traité de droit commercial*. Paris: LGDJ, 18^{ème} ed., Tome 1, n. 1720; VIDAL, D. *Droit des sociétés*. 5. ed. Paris: LDGJ, 2006, p. 327; et MONEGER, J. et GRANIER, T. *Le commissaire aux comptes*. Paris: Dalloz, 1996, p. 135.

¹¹ ROUBIER, Paul. *Le droit transitoire*. 2^{ème} ed. Paris: Dalloz, 1960; BERGEL, Jean-Louis. *Méthodologie juridique*. Paris: PUF, 2001, p. 200 et s.

¹² C. Cass., 27 mai 1861; C. Cass., Ch. réunies, 13 janvier 1932, D. 1932.1.18, rapport Pilon; C. Cass, ch. civ, 1ère sect. civ., 29 avril 1960, D. 1960.429.

¹³ CE, Assemblée, 14 mai 1965, *Association départementale du Rhône pour la sauvegarde de l'enfance*, p. 279; Section, 29 janvier 1971, *Sieur Emery*, AJDA 1971.409 avec les conclusions Gabriel Vught; Section du 19 décembre 1980, *Revillod*, conclusions Bruno Genevois publiées au recueil Dalloz Sirey 1981 p. 398; Section, 3 novembre 1997, *Société Intermarbre*, p. 393.

¹⁴ Par exemple: Cass. Civ., 22 avril 1929, D.H. 1929.281 en matière de droit du travail; C. Cass. Soc., 20 mars 1952, D. 1952.453, en matière de baux.

¹⁵ Décision n. 98-401 DC du 10 juin 1998 sur la loi relative à la réduction du temps de travail ; décision n. 2002-464 DC du 27 décembre 2002, cons. n° 54. Voir GENEVOIS, Bruno. *Les contraintes d'ordre constitutionnel pesant sur l'entrée en vigueur des lois*. In : *Mélanges Pierre Avril*. Paris: 1999, p. 243 et s., notamment p. 258 et 259.

¹⁶ CE 2 juin 1972, *Syndicat national de la production autonome d'électricité et Société « Les forces motrices de la Frasse »*, p. 409.

¹⁷ ODOT, Raymond. *Cours de contentieux administratif*. Paris: LGDJ, 1977, p. 421.

¹⁸ CE, 27 novembre 1964, *dame veuve Renard*.

¹⁹ Cf. les arrêts suivants du Conseil d'Etat: 25 juin 1954, *Syndicat national de la meunerie à seigle*, p. 379; Section, 29 mars 1956, *Société Léon Claeys*.

²⁰ *Sécurité juridique et complexité du droit*, op. cit., p. 293.

²¹ LASSERRE, Bruno (Dir.) *Pour une meilleure qualité de la réglementation*. Paris: La documentation française, 2004.

²² LECLERC, Jean-Pierre (Dir.). *Guide pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaires*. Paris: La Documentation française, 2005.

²³ Avis n. 55668 des 18 janvier et 22 février 1994, cité dans BERGEAL, Catherine. *Savoir rédiger un texte normatif*. 4^{ème} éd. Paris : Berger-Levrault, 2004, p. 147.

²⁴ PACTEAU, Bernard. *La sécurité juridique, un principe qui nous manque ?*, AJDA, Paris, 1995, p. 151 et ss.; FROMONT, Michel. *Le principe de sécurité juridique*. AJDA 1996, p. 179 et ss; VAPAILLE, Laurence.

Le principe de sécurité juridique: réalité et avenir en droit administratif français. *Petites affiches*, Paris, 10 août 1999, p. 18 et ss; DELAMARRE, Manuel. La sécurité juridique et le juge administratif français. *AJDA*, Paris, 2004, p. 186; MATHIEU, Bertrand. Constitution et sécurité juridique. *Annuaire international de justice constitutionnelle*, 1999.

²⁵ *Sécurité juridique et complexité du droit*, *op. cit.*, avec notamment la contribution doctrinale remarquable de John S. Bell, Olivier Dutheillet de Lamothe et Nicolas Molfessis.

²⁶ CJCE, 6 avril 1962, affaire 13/61, *De Geus en Uitdenboger d/ Bosch*; affaire 18/89, 7 février 1991, *Tagaras c/ Cour de justice*.

²⁷ CEDH, 13 juillet 1979, *Marckx c/ Belgique*.

²⁸ Pour un exemple récent: Décision n. 2005-530 DC du 29 décembre 2005 sur la loi de finances.

²⁹ CE Assemblée, 26 octobre 2001, *Ternon*, p. 497 (retrait des actes); Section, 6 février 2004, *Mme Hallal*, p. 436 (substitution de motifs en cours d'instance); Assemblée, 11 mai 2004, *Association AC !*, p. 197 (modulation des effets d'une annulation contentieuse), ou encore Assemblée, 8 juillet 2005, *Société Alusuisse Lonza France*, à paraître au recueil (prescription trentenaire en matière d'installations classées).

³⁰ Conférence prononcée à la Cour de cassation lors du Séminaire franco-brésilien des 19-21 septembre 2005.

³¹ LABETOULLE, Daniel. Principe de légalité et principe de sécurité. In: *Mélanges Guy Braibant*. Paris: Dalloz, 1996.

O PRINCÍPIO DE SEGURANÇA JURÍDICA CONSAGRADO PELO CONSELHO DE ESTADO

RESUMO

Trata-se de crônica acerca de decisão do Conselho de Estado francês que consagrou o princípio da segurança jurídica na esfera das regulamentações administrativas, notadamente para que os textos prevejam disposições transitórias.

PALAVRAS-CHAVE: Conselho de Estado. Princípio. Segurança Jurídica. Atividade normativa. Administração.

THE PRINCIPLE OF JURIDICAL SECURITY AS DEFINED BY THE STATE COUNCIL

ABSTRACT

The paper tackles the decision taken by the French State Council which established the principle of juridical security in the area of administrative regulation, notably in order that legal texts envisage transient provisions.

KEYWORDS: State Council. Principle. Juridical Security. Rulemaking activity. Administration.