

QUESTIONS / REPONSES RELATIVES A L'APPLICATION DE LA LOI PACTE

Version 2 – Octobre 2019

La Commission des études juridiques a été saisie de nombreuses questions relatives à l'application de la loi PACTE après la publication du décret fixant les seuils de nomination du commissaire aux comptes.

Elle a dégagé les principes décrits synthétiquement dans le présent document, qui est organisé selon les quatre thématiques suivantes :

- Date d'entrée en vigueur des dispositions de l'article 20 de la loi PACTE et applications pratiques (cf. article 20 II) ;
- Petits groupes ;
- Transformation de société ;
- Nomination ponctuelle d'un commissaire aux comptes en cas d'opération sur le capital.

Les réponses détaillées dont les références sont indiquées dans le présent document seront disponibles sur le portail Sidoni de la CNCC au fur et à mesure de leur publication.

Il convient de lire ce document en lien avec le communiqué de la CNCC sur la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises, « Focus sur les dispositions relatives aux commissaires aux comptes », publié le 24 mai 2019.

Cette version actualise le document qui a été publié dans Sidoni le 26 juillet 2019.

Rappel : un « petit groupe » est un ensemble formé par une personne ou une entité, non EIP et non astreinte à publier des comptes consolidés, qui contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce une ou plusieurs sociétés et qui dépasse deux des trois seuils fixés par le décret n° 2019-514 du 24 mai 2019 publié le 26 mai 2019 : 4 millions d'euros de total bilan, 8 millions d'euros de chiffre d'affaires hors taxe, 50 salariés (4/8/50).

Les chiffres à retenir sont les chiffres agrégés tels qu'ils ressortent des derniers comptes annuels arrêtés de la tête de groupe et des sociétés contrôlées composant le « petit groupe » (sans prorata et sans élimination des opérations internes).

Une « tête de petit groupe » est une personne ou une entité contrôlant au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce une ou plusieurs sociétés et sous réserve que l'ensemble qu'elle forme avec les sociétés qu'elle contrôle dépasse les seuils mentionnés ci-dessus. Cette tête de groupe peut elle-même, sur la base de ses comptes annuels, dépasser ou non deux des trois seuils suivants : 4 millions d'euros de total bilan, 8 millions d'euros de chiffre d'affaires hors taxe, 50 salariés.

Est une « société contrôlée significative », une société contrôlée par une personne ou entité tête de petit groupe qui dépasse deux des trois seuils fixés par le décret n° 2019-514 du 24 mai 2019 publié le 26 mai 2019 : 2 millions d'euros de total bilan, 4 millions d'euros de chiffre d'affaires hors taxe, 25 salariés et qui est contrôlée directement ou indirectement par une « tête de petit groupe » (2/4/25).

Rappel : toute société commerciale qui dépasse deux des trois seuils 4/8/50 de manière individuelle doit nommer un commissaire aux comptes pour 6 exercices.

1) Date d'entrée en vigueur des dispositions de l'article 20 de la loi PACTE et applications pratiques (cf. article 20 II)

Question 1.1 : Comment interpréter les termes « et au plus tard le 1^{er} septembre 2019 » pour l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 20 ? (voir EJ 2019-47_Question PACTE n° 5)

Le premier alinéa du II de l'article 20 dispose :

« II. – Le présent article, à l'exception du 21°, du deuxième alinéa du 22° et du 25° du I, s'applique à compter du premier exercice clos postérieurement à la publication du décret mentionné aux articles L. 225-218, L. 226-6 et L. 823-2-2 du code de commerce dans leur rédaction résultant, respectivement, des 14°, 17° et 22° du I du présent article, et au plus tard le 1^{er} septembre 2019. »

- La Commission des études juridiques considère que cette date limite a été insérée dans la loi dans l'éventualité où le décret n'aurait pas été publié le 1^{er} septembre 2019. Le décret ayant été publié le 26 mai 2019, cette date du 1^{er} septembre ne trouve pas à s'appliquer.

Question 1.2 : Quelle est la date d'entrée en vigueur de l'obligation de désigner un commissaire aux comptes dans la tête de groupe lorsque le groupe dépasse deux des trois seuils 4/8/50 ou dans une société contrôlée qui dépasse deux des trois seuils 2/4/25 ? (voir EJ 2019-47_ Question PACTE n° 5)

- Les dispositions du nouvel article L. 823-2-2 du code de commerce relatif aux « petits groupes » s'appliquent à compter du premier exercice clos postérieurement au 26 mai 2019, pour les personnes et entités contrôlantes (« têtes de petit groupe ») et les sociétés qu'elles contrôlent qui dépassent les seuils prévus par la loi.

NOUVEAU

Ainsi, pour les « têtes de petit groupe » et les sociétés contrôlées qui dépassent deux des trois seuils prévus par la loi dont l'exercice social coïncide avec l'année civile, la constatation du dépassement éventuel des seuils sera effectuée pour la première fois en 2020 sur la base des comptes de l'exercice clos le 31/12/2019. Les commissaires aux comptes dont la désignation sera obligatoire en raison du dépassement de deux des trois seuils seront désignés en 2020.

Par exemple, une assemblée réunie en juin 2019 n'avait pas l'obligation de désigner un commissaire aux comptes en application des dispositions du nouvel article L. 823-2-2 du code de commerce relatif aux « petits groupes ».

Question 1.3 : En cas d'expiration du mandat du commissaire aux comptes lors de l'assemblée qui statue sur les comptes d'un exercice clos à compter du 31/12/2018, faut-il appliquer les anciens ou les nouveaux seuils ?

- Hypothèse : la société ne fait pas partie d'un petit groupe (EJ 2019-44_ Question PACTE n° 4)
 - Il faut déterminer si à la clôture de cet exercice deux des trois seuils 4/8/50 sont dépassés ou non.
 - S'ils ne sont pas dépassés et que l'assemblée ne s'est pas encore tenue avant la publication du décret relatif aux seuils, alors la société est dispensée de désigner un commissaire aux comptes si elle n'a pas déjà procédé à cette désignation.

NOUVEAU

- Hypothèse : la société fait partie d'un petit groupe (tête de groupe ou société contrôlée significative) (voir EJ 2019-47_ Question PACTE n° 5)
 - Voir question 1.2.

Question 1.4 : En cas de démission du commissaire aux comptes sur un mandat en cours dans une société commerciale qui ne dépasse pas au 31/12/2018 les nouveaux seuils de nomination, quel est le sort du mandat ?

- En application du 2^{ème} alinéa du II de l'article 20 de la loi PACTE, le mandat se poursuit jusqu'à son terme. La mission sera réalisée par le commissaire aux comptes suppléant s'il en existe un ou par un commissaire aux comptes remplaçant pour la durée du mandat restant à courir.
- Le mandat pour la durée restant à courir peut s'exécuter en mission ALPE en accord avec le commissaire aux comptes.

Question 1.5 : En cas de création d'une SA après la publication de la loi PACTE, un commissaire aux comptes doit-il être désigné dans les statuts constitutifs ? (EJ 2019-44_B_ Question PACTE n° 4)

- Non. Il convient d'attendre la clôture du 1^{er} exercice pour constater le dépassement ou non de deux des trois seuils 4/8/50.
- Une clause statutaire peut toujours prévoir une désignation volontaire du commissaire aux comptes.

Question 1.6 : En cas de création d'une SAS après la publication de la loi PACTE, un commissaire aux comptes doit-il être désigné dans les statuts constitutifs ?

- Non. Il convient d'attendre la clôture du 1^{er} exercice pour constater le dépassement ou non des seuils 4/8/50.
- Le critère contrôlante / contrôlée qui existait avant PACTE a été supprimé par la loi.
- Une clause statutaire peut toujours prévoir une désignation volontaire du commissaire aux comptes.

Question 1.7 : En cas d'expiration du mandat du commissaire aux comptes d'une SAS lors de l'assemblée tenue postérieurement à la publication du décret fixant les nouveaux seuils et statuant sur les comptes d'un exercice clos à compter du 31/12/2018, faut-il appliquer les nouvelles ou les anciennes règles de désignation du commissaire aux comptes de SAS ? (EJ 2019-44_A_Question PACTE n° 4)

- Il convient d'appliquer les nouvelles règles de désignation du commissaire aux comptes. Le critère contrôlante / contrôlée qui existait avant la loi PACTE ne trouve plus à s'appliquer.
- Le commissaire aux comptes peut être désigné volontairement par la SAS.

Question 1.8 : Une société a clôturé son exercice le 30/09/2018 et a obtenu un report pour la date de tenue de son assemblée au plus tard le 30/06/2019. Le mandat du commissaire aux comptes vient à expiration lors de cette assemblée. La société est-elle dans l'obligation de désigner un commissaire aux comptes ? (EJ 2019-50_Question PACTE n° 6)

- Oui. Il convient d'appliquer les règles de désignation du commissaire aux comptes applicables avant la loi PACTE. Le 4^{ème} alinéa du II de l'article 20 ne s'applique pas au cas d'espèce car l'exercice est clos avant le 31 décembre 2018.

2) Questions relatives aux petits groupes

Question 2.1 : La désignation d'un commissaire aux comptes est-elle obligatoire lorsque la « tête de groupe » est une société civile ? (EJ 2019-41_Question PACTE n° 1)

- Oui. Le premier alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce fait référence aux « personnes et entités » et une société civile est une entité.
- Attention, si la société civile dépasse individuellement les seuils de nomination propres à sa forme juridique (articles L. 612-1 et R. 612-1¹ du code de commerce), elle est tenue de nommer un commissaire aux comptes en application de ces articles. La durée du mandat est alors de 6 exercices.

Question 2.2 : La désignation d'un commissaire aux comptes est-elle obligatoire lorsqu'une société civile est une société contrôlée dans un petit groupe ? (EJ 2019-41_Question PACTE n° 1)

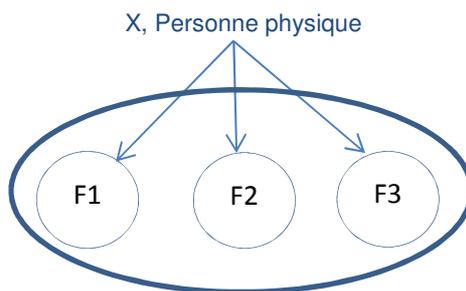
- Oui, si elle dépasse deux des trois seuils 2/4/25. Le troisième alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce fait référence aux « sociétés contrôlées » sans faire de distinction selon que la société est civile ou commerciale.
- Attention, si la société civile dépasse individuellement les seuils de nomination propres à sa forme juridique (articles L. 612-1 et R. 612-1¹ du code de commerce), elle est tenue de nommer un commissaire aux comptes en application de ces articles. La durée du mandat est alors de 6 exercices.

Question 2.3 : Une ou plusieurs sociétés contrôlées par une même personne physique sont-elles tenues de désigner un commissaire aux comptes ? (EJ 2019-41_Question PACTE n° 1)

- Oui si l'ensemble dépasse deux des trois seuils 4/8/50 et que les sociétés contrôlées dépassent individuellement deux des trois seuils 2/4/25. Le premier alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce fait référence aux « personnes » et entités sans distinguer entre personne physique ou morale. Le premier alinéa a pour premier objet de déterminer s'il existe un ensemble qui dépasse en cumul deux des trois seuils 4/8/50 puis d'en tirer les conséquences le cas échéant en matière de désignation d'un commissaire aux comptes dans la tête de groupe.
- L'obligation de désigner un commissaire aux comptes existe dans les sociétés contrôlées car elles le sont par une personne visée au premier alinéa lorsqu'elles dépassent deux des trois seuils 2/4/25 même si la personne physique qui les contrôle n'a pas de commissaire aux comptes.

¹ Seuils : 50 pour le nombre de salariés / 3 100 000 euros pour le montant hors taxe du chiffre d'affaires ou des ressources / 1 550 000 euros pour le total du bilan.

Obligation de désigner un CAC pour F1, F2 et F3 si prises individuellement elles dépassent les seuils 2/4/25



F1 + F2 + F3 dépassent ensemble les seuils 4/8/50

Question 2.4 : Une société française contrôlée par une « tête de petit groupe » étrangère a-t-elle l'obligation de désigner un commissaire aux comptes ? (EJ 2019-43_Question PACTE n° 3)

- Oui. Le premier alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce fait référence aux « personnes et entités » qui forment avec les sociétés qu'elles contrôlent un ensemble qui dépasse en cumul deux des trois seuils 4/8/50. Cet alinéa n'apporte aucune précision sur la nationalité de la société qui contrôle.
- L'obligation de désigner un commissaire aux comptes existe dans les sociétés contrôlées car elles le sont par une personne visée au premier alinéa lorsqu'elles dépassent deux des trois seuils 2/4/25 même si la personne ou l'entité qui les contrôle n'a pas de commissaire aux comptes.

Question 2.5 : Les sociétés contrôlées étrangères sont-elles prises en compte pour déterminer si l'ensemble dont elles font partie dépasse en cumul deux des trois seuils 4/8/50 ? (EJ 2019-43_Question PACTE n° 3)

- Oui. Le premier alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce fait référence à l'ensemble formé par la tête de groupe et les sociétés qu'elle contrôle sans préciser la nationalité de ces sociétés.

Question 2.6² : Une « tête de petit groupe » française qui est contrôlée par une personne ou entité étrangère qui a un auditeur légal a-t-elle l'obligation de désigner un commissaire aux comptes ? (EJ 2019-43_Question PACTE n° 3)

- Il convient de retenir une conception générique du terme « commissaire aux comptes » utilisé dans le deuxième alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce : il s'agit de contrôleurs légaux des comptes. Lorsque la tête française d'un « petit groupe » est contrôlée par une personne ou entité étrangère qui a elle-même désigné un contrôleur légal des comptes, elle est dispensée de l'obligation de désigner un commissaire aux comptes en qualité de « tête de petit groupe ».
- Cette tête française de « petit groupe » qui bénéficie de la dispense au titre du deuxième alinéa est tenue de désigner un commissaire aux comptes si elle présente les caractéristiques mentionnées au troisième alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce : elle est constituée sous la forme d'une société et dépasse deux des trois seuils 2/4/25.

NOUVEAU

NOUVEAU

Question 2.7³ : Seules les sociétés contrôlées significatives qui dépassent deux des trois seuils 2/4/25 sont-elles prises en compte pour déterminer si l'ensemble dont elles font partie dépasse en cumul deux des trois seuils 4/8/50 ? (EJ 2019-52_Question PACTE n° 8)

- Non. Le premier alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce fait référence au contrôle d'une ou plusieurs sociétés indépendamment de leur taille puisqu'il ne renvoie pas au 3^{ème} alinéa.
- Cette position est contraire à la position erronée présentée dans l'article publié à la Revue Fiduciaire (n° 3795 du 6 juin 2019).

² Ancienne question 2.8 de la version publiée le 26 juillet 2019 de la FAQ.

³ Ancienne question 2.6 de la version publiée le 26 juillet 2019 de la FAQ.

Question 2.8⁴ : Une société « tête de petit groupe » qui est contrôlée par une personne ou entité française qui a désigné un commissaire aux comptes a-t-elle l'obligation de désigner un commissaire aux comptes ? (EJ 2019-43_Question PACTE n° 3)

Par hypothèse, chaque ensemble considéré dépasse en cumul deux des trois seuils 4/8/50.

- En application du 2^{ème} alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce, la société « tête de groupe » contrôlée n'a pas l'obligation de désigner un commissaire aux comptes en qualité de société contrôlante du sous-groupe.
- Si elle dépasse individuellement deux des trois seuils 2/4/25, elle est une « société contrôlée significative ». Elle est tenue de désigner un commissaire aux comptes.

Question 2.9 : Lorsque la société « tête d'un petit groupe » est astreinte à publier des comptes consolidés, les sociétés contrôlées directement qui dépassent deux des trois seuils 2/4/25 ont-elles l'obligation de désigner un commissaire aux comptes ? (EJ 2019-51_Question PACTE n° 7)

- Non. Le troisième alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce vise les sociétés qui sont contrôlées par une personne ou entité mentionnée au premier alinéa de cet article. Or cet alinéa n'est pas applicable à une entité qui est astreinte à publier des comptes consolidés.
- Il en est de même pour les sociétés contrôlées directement par une EIP.

Question 2.10 : Lorsque la société « tête d'un petit groupe » est astreinte à publier des comptes consolidés, les sociétés contrôlées indirectement qui dépassent deux des trois seuils 2/4/25 ont-elles l'obligation de désigner un commissaire aux comptes ? (EJ 2019-51_Question PACTE n° 7)

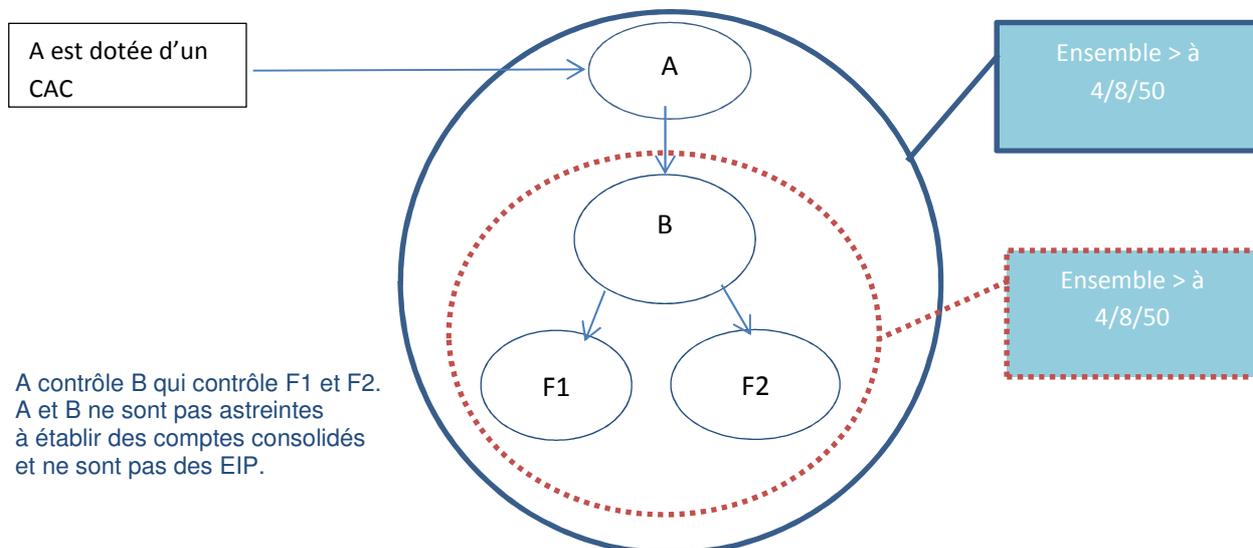
NOUVEAU

- Non. Le premier alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce vise « les personnes et entités, autres que celles mentionnées aux articles L. 823-2 et L. 823-2-1 » du code de commerce. Les personnes et entités visées respectivement à ces articles sont les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés et les entités d'intérêt public. Le troisième alinéa vise quant à lui les sociétés contrôlées directement ou indirectement par les personnes et entités « mentionnées au premier alinéa » qui dépassent certains seuils. Or, les dispositions du premier alinéa ne sont pas applicables aux personnes ou entités astreintes à publier des comptes consolidés.

NOUVEAU

- Il en est de même pour les sociétés contrôlées directement ou indirectement par une EIP.

Question 2.11 : Dans l'ensemble ci-dessous, quelles sont les entités qui ont l'obligation de désigner un commissaire aux comptes ?



⁴ Ancienne question 2.7 de la version publiée le 26 juillet 2019 de la FAQ.

Obligation ou non de désigner un CAC dans B, dans F1 et dans F2 ?

B est contrôlée par A qui a un commissaire aux comptes. En application du 2^{ème} alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce, B n'a pas l'obligation de désigner un commissaire aux comptes en qualité de société contrôlante du sous-groupe.

Cependant, si B dépasse deux des trois seuils 2/4/25, elle est tenue de désigner un commissaire aux comptes en qualité de société significative contrôlée par A.

Si F1 et F2 dépassent deux des trois seuils 2/4/25, elles sont tenues de désigner un commissaire aux comptes en qualité de sociétés significatives contrôlées indirectement par A.

3) Transformation de société

Question 3.1 : En cas de transformation de SA en SAS ne dépassant pas les seuils applicables après l'entrée en vigueur du décret relatif aux seuils, le mandat du CAC en fonction se poursuit-il ? (voir EJ 2019-44_A_Question PACTE n° 4)

- La disposition du deuxième alinéa du II de l'article 20 de la loi PACTE, qui prévoit que les mandats en cours se poursuivent jusqu'à leur terme s'applique aux mandats pour lesquels il n'y a pas de modification dans la situation de l'entité.
- Pour toute décision de transformation prise après l'entrée en vigueur du décret relatif aux seuils, il convient de déterminer si deux des trois seuils 4/8/50 étaient dépassés à la date de clôture du dernier exercice :
 - Si oui, le mandat du commissaire aux comptes se poursuit⁵.
 - Si non, le mandat du commissaire aux comptes prend fin².
- Dans l'hypothèse où la société fait partie d'un petit groupe : voir question 1.2.

NOUVEAU

4) Nomination ponctuelle d'un CAC

Question 4.1 : En cas d'émission de valeurs mobilières faut-il désigner un commissaire aux comptes de manière ponctuelle ? (voir EJ 2019-42_Question PACTE n° 2 / EJ 2019-57_Question PACTE n° 10)

- Oui. En cas d'émission, avec suppression du droit préférentiel de souscription, de valeurs mobilières dilutives (c'est-à-dire donnant accès au capital), les dispositions du II⁶ de l'article L. 225-138 du code de commerce s'appliquent : un rapport établi par un commissaire aux comptes est requis qu'il y ait ou non délégation.
- Il en est de même en cas d'émission, avec suppression du droit préférentiel de souscription, de BSPCE (Bons de Souscription de Parts de Créateur d'Entreprise) permettant de souscrire des actions nouvelles.
- En revanche en cas de délégation accordée par l'assemblée, il n'est pas prévu d'intervention d'un commissaire aux comptes désigné ponctuellement lors de l'utilisation de la délégation par l'organe compétent.

Question 4.2 : Pour certaines opérations sur le capital, s'il n'a pas été désigné de commissaire aux comptes par la société, les textes prévoient l'intervention d'un commissaire aux comptes désigné, à cet effet, selon les modalités prévues à l'article L. 225-228. Cet article est l'article qui, avant la loi PACTE, régissait les conditions de désignation d'un commissaire aux comptes de SA ; celui-ci était alors désigné, conformément aux dispositions de l'article L. 823-3, pour une durée de 6 exercices. Le renvoi à l'article L. 225-228 conduit-il à considérer que le commissaire aux comptes désigné ponctuellement se voit confier un mandat d'une durée de 3 ou 6 exercices ? (voir EJ 2019-42_Question PACTE n° 2 / EJ 2019-57-Question PACTE n° 10)

- Non. Le renvoi opéré à l'article L. 225-228 du code de commerce qui dispose : « Les commissaires aux comptes sont proposés à la désignation de l'assemblée générale par un projet de résolution (...) », a pour unique objet d'identifier l'organe compétent pour effectuer la désignation du commissaire aux comptes.

⁵ Application de la doctrine figurant au § 1.43 de la Note d'information n° VI *Les commissaires aux comptes et la transformation des sociétés*.

⁶ Art. L. 225-138 II C. com. : « II.- Le prix d'émission ou les conditions de fixation de ce prix sont déterminés par l'assemblée générale extraordinaire sur rapport du conseil d'administration ou du directoire et sur rapport spécial du commissaire aux comptes. »