AVIS TECHNIQUE RELATIF À L'ATTESTATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES PRÉVUE À L'ARTICLE L. 821-54, III DU CODE DE COMMERCE ET RÉSULTANT DE L'ARTICLE 6 DE L'ORDONNANCE N°2023-483 DU 21 JUIN 2023 RELATIVE À LA COMMUNICATION, PAR CERTAINES ENTREPRISES ET SUCCURSALES, D'INFORMATIONS RELATIVES À L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Le présent document actualise l'avis technique publié en avril 2026, afin d'intégrer les dispositions de l'arrêté du 3 juillet 2026 pris pour l'application de l'article R. 232-8-2 du code de commerce relatif au format de présentation et de dépôt de la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices. Il s'ordonne comme suit :

1. Dispositif ... 3
1.1 Objectif du dispositif et rôle du commissaire aux comptes ... 3
1.2 Entreprises concernées ... 5

2. Obligations des entreprises ... 8
2.1 Établissement du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices ... 8
2.11 Établissement du rapport ... 8
2.12 Format du rapport ... 12
2.13 Personnes responsables de l'établissement, de la publication et de la mise à disposition du rapport ... 13
2.2 Modalités de publication et de mise à disposition du rapport ... 13
2.3 Procédure d'injonction spéciale ... 15

3. Intervention du commissaire aux comptes ... 16
3.1 Objectif et calendrier de l'intervention ... 16
3.2 Travaux du commissaire aux comptes ... 18
3.3 Défaut de publication ou de mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices ... 19
3.4 Déclarations de la direction ... 20
3.5 Exemples de formulation des vérifications effectuées par le commissaire aux comptes dans son rapport sur les comptes annuels ... 21
3.51 Absence d'irrégularité à signaler ... 21
3.52 Le rapport n'a pas été publié ni mis gratuitement à disposition du public ... 21
3.53 Le rapport a été publié mais n'a pas été mis gratuitement à disposition du public ... 22
3.54 Le rapport n'a pas été publié mais a été mis gratuitement à disposition du public ... 22
3.55 Le rapport a été publié et mis gratuitement à disposition du public mais n'a pas été présenté à l'aide d'un modèle conforme à l'article A. 232-3 du code de commerce ... 23
3.56 Le rapport a été publié et mis gratuitement à disposition du public mais n'a pas été présenté à l'aide d'un format de déclaration électronique lisible par machine ... 23
3.57 Le rapport n'a pas été publié et/ou mis gratuitement à disposition du public dans le délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice, prévu à l'article R. 232-23, I du code de commerce ... 23

4. Annexes ... 25
4.1 Textes légaux et réglementaires ... 25
4.11 Dispositions résultant de l'ordonnance n° 2023-483 du 21 juin 2023 et des modifications introduites par l'ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 ... 25
4.12 Dispositions résultant du décret n° 2023-493 du 22 juin 2023 ... 29
4.13 Dispositions résultant de l'arrêté du 22 juin 2023 relatif à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices et de l'arrêté du 24 juillet 2023 modifiant les dispositions relatives à cette communication ... 31

4.14 Dispositions résultant de l'arrêté du 3 juillet 2026 pris pour l'application de l'article R. 232-8-2 du code de commerce relatif au format de présentation et de dépôt de la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices 32
4.2 Section III de l'annexe III de la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 34
4.3 Taux de change de l'euro au 21 décembre 2021 39
4.4 Tableau synthétique des situations possibles concernant le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices 40
4.5 Échéancier pluriannuel relatif à la publication et à la mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices (entité dont l'exercice coïncide avec l'année civile) 44
4.6 Schéma général simplifié du champ d'application du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices 45
4.7 Arbres de décision relatifs au champ d'application 46
1.11 Exemple 1 : Commissaire aux comptes d'une société commerciale établie en France 46
1.12 Exemple 2 : Commissaire aux comptes d'une succursale établie en France 47

N.B : Sauf précision contraire, les articles cités dans cet avis technique en appui des dispositions légales et réglementaires applicables sont issus du code de commerce.

1. DISPOSITIF

1.1 OBJECTIF DU DISPOSITIF ET RÔLE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Au cours de la dernière décennie, l'OCDE et l'Union européenne ont renforcé les dispositifs liés à la transparence fiscale et l'échange d'informations à l'attention des autorités fiscales ; les normes continuent d'évoluer considérablement, car certaines informations fiscales devront désormais être divulguées au public. La transparence fiscale « publique » n'est toutefois pas un sujet tout à fait nouveau, puisque certains rapports publiés comprennent déjà des informations fiscales[1].

[2]La publication d'informations pays par pays constitue un outil efficace et approprié pour accroître la transparence concernant les activités des entreprises multinationales et pour permettre au public d'évaluer l'incidence de ces activités sur l'économie réelle. Elle permet également d'améliorer la capacité des actionnaires à évaluer les risques pris par les entreprises, de développer des stratégies d'investissement fondées sur des informations exactes et de renforcer la capacité des décideurs à évaluer l'efficacité et les incidences de la législation nationale.

Ainsi, l'ordonnance n° 2023-483 du 21 juin 2023, relative à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, transpose en droit français les dispositions de la directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2021[3], dite « directive sur le CbCR[4] public », qui impose aux entreprises, réalisant un chiffre d'affaires excédant 750 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs, de rendre accessible au public une présentation de la répartition pays par pays de leurs bénéfices et de certains agrégats économiques, comptables et fiscaux.

L'ordonnance prévoit toutefois que les informations dont la divulgation porterait gravement préjudice à la position commerciale des sociétés auxquelles elles se rapportent peuvent ne pas être communiquées, sous certaines conditions et à titre temporaire.

Cette ordonnance, applicable aux exercices ouverts à compter du 22 juin 2024, est complétée par :

- le décret d'application n° 2023-493 du 22 juin 2023 qui fixe les seuils d'assujettissement des sociétés soumises à l'obligation de publication et de mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices ainsi que les modalités de présentation, de publication et de mise à disposition du rapport ;
- l'arrêté du 22 juin 2023 relatif à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, qui définit les informations requises dans le rapport (chiffre d'affaires, montant de l'impôt sur les bénéfices dû, montant de l'impôt sur les bénéfices acquitté, montant des bénéfices non distribués, devise utilisée) ;

[1] En particulier, les entreprises qui se sont engagées à respecter les normes de la Global Reporting Initiative (GRI) et qui ont identifié la fiscalité comme un sujet important (norme "GRI 207") doivent divulguer les points clés de leur politique fiscale ainsi que les informations relatives à la déclaration pays par pays ("CbCR") dans leur rapport de développement durable depuis au moins le 1er janvier 2021.

[2] Considérant 3 de la directive (UE) 2021/2101.

[3] modifiant la directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises.

[4] CbCR (Country by Country Reporting).

- l'arrêté du 24 juillet 2023 modifiant les dispositions relatives à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, et qui précise les modalités de présentation des informations prévues au II de l'article L. 232-6 (introduisant un choix pour les entreprises concernées d'appliquer la législation française ou la directive européenne) ;
- l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales, qui apporte notamment des modifications aux articles L. 232-6, L. 232-6-1, L. 233-28-1 et L. 233-28-2 ;
- le décret n° 2024-152 du 28 février 2024 relatif à l'ajustement des critères de taille pour les sociétés et groupes de sociétés, qui apporte notamment des modifications du seuil d'assujettissement des succursales françaises de sociétés étrangères non-membres de l'UE ou partie de l'EEE ;
- le décret n° 2025-1332 du 26 décembre 2025 relatif notamment à la simplification des modalités de certaines obligations de déclaration des entreprises ;
- l'arrêté du 3 juillet 2026 pris pour l'application de l'article R. 232-8-2 du code de commerce relatif au format de présentation et de dépôt de la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices.

Par ailleurs, le règlement d'exécution (UE) 2024/2952 du 29 novembre 2024 établit le modèle commun et les formats de déclaration électroniques, visés à l'article 48 quater, paragraphe 4, de la directive 2013/34/UE.

Le rôle du commissaire aux comptes dans ce dispositif est d'indiquer dans son rapport sur les comptes annuels si l'entité est soumise aux obligations prévues par les articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2 et, dans l'affirmative, d'attester que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés, a été publié et mis à disposition conformément aux dispositions prévues par les articles précités.

1.2 ENTREPRISES CONCERNÉES[5]

Sociétés commerciales françaises « autonomes »
Art. L. 232-6 et D. 232-8-1, I *(situation 1 du tableau synthétique § 4.4)*

Toute société commerciale :

- qui ne contrôle ni n'est contrôlée par une autre société au sens du II ou du III de l'art. L. 233-16 (i.e. contrôle exclusif ou contrôle conjoint) ;
- dont le CA net excède 750 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs (*) ;
- et disposant d'au moins un établissement stable à l'étranger (**).

⇨ ***Ne sont pas concernées :***

– les sociétés soumises à l'obligation de publication mentionnée au II de l'article L. 511-45 du code monétaire et financier (***) ;

N.B. : les SNC et les SCS ne sont concernées que si l'ensemble des parts sont détenues par des personnes ayant l'une des formes suivantes (ou par des sociétés de droit étranger d'une forme juridique comparable) : SA, SCA, SARL ou SAS (articles L. 227-7-1 et L. 222-2 dans leur version en vigueur au 01/01/2025).

(*) les deux exercices consécutifs à retenir pour le franchissement du seuil de chiffre d'affaires sont les exercices N-1 et N-2, N étant la date de publication du rapport.
(**) au sens de la directive 2021/2101 (art. 48 ter, 2.), ne sont pas concernées par le dispositif les entreprises qui sont « établies ou ont leur installation fixe d'affaires ou leur activité économique permanente sur le territoire d'un seul État membre et dans aucune autre juridiction fiscale. ».
(***) Art. L.511-45, II du code monétaire et financier : « II. – A compter des exercices ouverts à partir du 1er janvier 2014, les établissements de crédit, compagnies financières holding et compagnies financières holding mixtes publient une fois par an, en annexe à leurs comptes annuels ou, le cas échéant, à leurs comptes annuels consolidés ou dans leur rapport de gestion, des informations sur leurs implantations et leurs activités, incluses dans le périmètre de consolidation défini aux articles L. 233-16 et suivants du code de commerce, dans chaque État ou territoire. »

Succursales françaises de sociétés « autonomes » établies dans un pays tiers
Art. L. 232-6-1 et D. 232-8-1, II *(situation 3 du tableau synthétique § 4.4)*

Toute succursale française :

- dont le CA net excède 15 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs (*) ;
- et détenue par toute société hors UE ou partie EEE (**) :
  - de forme juridique comparable aux sociétés par actions ou aux SARL ;
  - dont le CA net excède 750 M€, à la clôture de deux exercices consécutifs, converti dans la monnaie de l'État concerné, en appliquant le taux de change en vigueur au 21 décembre 2021 publié au journal officiel de l'UE (cf. 4.3) ;
  - qui ne contrôle ni n'est contrôlée par une autre société au sens du II ou du III de l'art. L. 233-16 (i.e. contrôle exclusif ou contrôle conjoint).

Est également concernée toute succursale détenue par une société hors UE ou partie EEE (**) et qui n'a pas d'autres fins que d'éluder l'application de cette obligation (art. L 232-6-1, III al. 3).

⇨ ***N.B. : l'article L. 821-54 qui prévoit l'intervention du CAC ne vise pas les dispositions de l'article L. 232-6-1.***

(*) *les deux exercices consécutifs à retenir pour le franchissement du seuil de chiffre d'affaires sont les exercices N-1 et N-2, N étant la date de publication du rapport.*
(**) *« Toute société ne disposant pas d'un siège social dans un État membre de l'Union européenne ou un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen »* (i.e. 27 États membres de l'UE + Islande, Norvège et Liechtenstein).

[5] Un schéma simplifié du champ d'application du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices figure en annexe 4.6 et deux arbres de décision sont proposés en annexe 4.7.

Entreprises mères ultimes (EMU)* établies en France
Art. L. 233-28-1 et D. 233-16-1 *(situation 2 du tableau synthétique § 4.4)*

Toute société consolidante :

- qui n'est pas contrôlée par une autre société au sens du II ou du III de l'art. L. 233-16 (i.e. contrôle exclusif ou contrôle conjoint) ;
- dont le CA net consolidé excède 750 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs (**) ;
- et disposant, elle ou les sociétés qu'elle contrôle comprises dans la consolidation, d'au moins un établissement stable à l'étranger (***).

⇨ ***Ne sont pas concernées :***

– les sociétés soumises à l'obligation de publication mentionnée au II de l'article L. 511-45 du code monétaire et financier (****) ;

N.B. : les SNC et les SCS ne sont concernées que si l'ensemble des parts sont détenues par des personnes ayant l'une des formes suivantes (ou par des sociétés de droit étranger d'une forme juridique comparable) : SA, SCA, SARL ou SAS (articles L. 227-7-1 et L. 222-2 dans leur version en vigueur au 01/01/2025).

(*) au sens de la directive (UE) 2021/2101 (art. 48 bis), l'« entreprise mère ultime » [EMU] est l'entreprise qui établit les états financiers du plus grand ensemble d'entreprises.
(**) les deux exercices consécutifs à retenir pour le franchissement du seuil de chiffre d'affaires sont les exercices N-1 et N-2, N étant la date de publication du rapport.
(***) au sens de la directive 2021/2101 (art. 48 ter, 2.), ne sont pas concernées par le dispositif les entreprises qui sont « établies ou ont leur installation fixe d'affaires ou leur activité économique permanente sur le territoire d'un seul État membre et dans aucune autre juridiction fiscale. ». En conséquence, ne sont pas concernés par les dispositions de l'article L. 233-28-1 les groupes « purement nationaux », c'est-à-dire les EMU dont les filiales et leurs succursales sont toutes établies sur le territoire d'un seul et même État membre et dans une seule juridiction fiscale. Interrogée sur l'interprétation de cet article, la Direction générale du Trésor a confirmé à la CNCC que les dispositions du III de l'article L. 233-28-1 du code de commerce exemptent de l'obligation déclarative les entreprises ne disposant pas, par elles-mêmes, ou par l'intermédiaire de leurs sociétés liées, d'au moins un établissement stable à l'étranger, et qui ne disposent pas non plus de filiales à l'étranger.
(****) Art. L.511-45, II du code monétaire et financier : « II. – A compter des exercices ouverts à partir du 1er janvier 2014, les établissements de crédit, compagnies financières holding et compagnies financières holding mixtes publient une fois par an, en annexe à leurs comptes annuels ou, le cas échéant, à leurs comptes annuels consolidés ou dans leur rapport de gestion, des informations sur leurs implantations et leurs activités, incluses dans le périmètre de consolidation défini aux articles L. 233-16 et suivants du code de commerce, dans chaque Etat ou territoire. »

Sociétés et succursales françaises dont l'EMU est établie dans un pays tiers
Art. L. 233-28-2 et D. 233-16-1 *(situations 4 et 5 du tableau synthétique § 4.4)*

I. Toute société commerciale : *(situation 4 du tableau synthétique § 4.4)*

- qui n'est ni une micro-entreprise ni une petite entreprise au sens de l'article L. 230-1 (*) ;
- qui est contrôlée, au sens du II ou du III de l'art. L. 233-16 (i.e. contrôle exclusif ou contrôle conjoint), par une société hors UE ou partie EEE (**) dont le CA net consolidé excède 750 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs (***).

Est également concernée, toute société commerciale qui est contrôlée par une société hors UE ou partie EEE (**) et qui n'a pas d'autres fins que d'éluder l'application de cette obligation d'information (art. L 233-28-2, I al.2).

II. Toute société (a) : *(situation 5 du tableau synthétique § 4.4)*

- comprise dans les comptes consolidés d'une société (b) hors EU ou partie EEE (**) dont le CA net consolidé excède 750 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs (***) ;
- qui dispose d'une succursale en France dont le CA net excède 15 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs.

Est également concernée toute société qui est comprise dans les comptes consolidés d'une société hors UE ou partie EEE (**) dont émane une succursale en France et qui n'a pas d'autres fins que d'éluder l'application de cette obligation (art. L 233-28-2, II al. 2).

⇨ ***Ne sont pas concernées les sociétés (visées au II supra (a)) :***

- disposant d'un siège social dans un État membre de l'UE ou un autre État partie à l'accord EEE, revêtant une forme juridique qui n'est pas comparable aux sociétés par actions et aux SARL, ou n'étant pas contrôlée, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, par une société remplissant les conditions infra (**) ;
- ou contrôlées par une société (visée au II supra (b)) remplissant les conditions infra (**) contrôlant, dans un État membre de l'UE ou un autre État partie à l'accord EEE, une société qui n'est ni une micro-entreprise ni une petite entreprise, au sens de l'article L. 230-1.

N.B. : les SNC et les SCS ne sont concernées que si l'ensemble des parts sont détenues par des personnes ayant l'une des formes suivantes (ou par des sociétés de droit étranger d'une forme juridique comparable) : SA, SCA, SARL ou SAS (articles L. 227-7-1 et L. 222-2 dans leur version en vigueur au 01/01/2025).

(*) *Seuils définis à l'article D. 230-1 (au moins 2 des 3 critères à ne pas dépasser) :*
- Micro entreprises : total bilan 450 K€ / montant net CA 900 K€ / nombre moyen de salariés 10 ;
- Petites entreprises : total bilan 7,5 M€ / montant net CA 15 M€ / nombre moyen de salariés 50.
(**) *« Toute société ne disposant pas d'un siège social dans un État membre de l'Union européenne ou un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen »* (i.e. 27 États membres de l'UE + Islande, Norvège et Liechtenstein), remplissant les conditions cumulatives suivantes :

1° de forme juridique comparable aux sociétés par actions et aux SARL ;
2° comptabilisant un CA net consolidé qui excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, le seuil de 750 M€ converti dans la monnaie de l'État concerné ;
3° qui n'est pas contrôlée par une autre société au sens du II ou du III de l'art. L. 233-16 ;
4° qui établit des comptes consolidés dans lesquels les actifs, les passifs, les fonds propres, les produits et les charges sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique, du plus grand ensemble d'entreprises.

Ainsi, lorsque l'EMU établit des comptes consolidés en application de la dérogation prévue par IFRS 10 (évaluation des titres de participation à la juste valeur par le résultat), la condition visée au 4° n'est pas remplie et le dispositif CbCR ne s'applique pas.
(***) *les deux exercices consécutifs à retenir pour le franchissement du seuil de chiffre d'affaires sont les exercices N-1 et N-2, N étant la date de publication du rapport.*

2. OBLIGATIONS DES ENTREPRISES

2.1 ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT RELATIF À L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

2.11 Établissement du rapport

2.11.1 Informations requises

A) Nature des informations

Conformément au II de l'article L. 232-6, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices mentionne l'exercice concerné et la devise utilisée ; il comporte les informations suivantes, relatives au dernier exercice clos :

1° le nom de la société ;
2° une brève description de la nature des activités ;
3° le nombre de salariés employés en équivalent temps plein ;
4° le chiffre d'affaires net ;
5° le montant du bénéfice ou des pertes avant impôt sur les bénéfices ;
6° le montant de l'impôt sur les bénéfices dû ;
7° le montant de l'impôt sur les bénéfices acquitté sur la base des règlements effectifs ;
8° le montant des bénéfices non distribués.

Liste des sociétés contrôlées

Pour les sociétés consolidantes visées à l'article L. 233-28-1, et conformément au II dudit article, il est fait mention dans le rapport de la liste des sociétés contrôlées comprises dans la consolidation qui sont établies dans un État membre de l'UE, un autre État partie à l'accord sur l'EEE ou une juridiction fiscale figurant à l'annexe I[6] ou II[6] des conclusions du Conseil de l'UE sur la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales.

B) Informations dont la divulgation porterait gravement préjudice à la position commerciale des sociétés

Conformément au IV des articles L. 232-6, L. 232-6-1 ou L. 233-28-1 ou au VII de l'article L. 233-28-2, les informations dont la divulgation porterait gravement préjudice à la position commerciale des sociétés auxquelles elles se rapportent peuvent être omises du rapport, à titre temporaire, dans les conditions suivantes, fixées au V de l'article R. 232-8-2 :

- le rapport indique clairement les motifs de l'omission ;
- ne peuvent être omises les informations relatives aux juridictions suivantes :
  - juridictions fiscales qui, au 1er mars de l'exercice pour lequel le rapport est établi, figurent à l'annexe I[6] des conclusions du Conseil de l'UE sur la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales ;
  - juridictions fiscales qui, au 1er mars de l'exercice pour lequel le rapport est établi et au 1er mars de l'exercice précédent, figurent à l'annexe II[6] de ladite liste révisée ;

[6] Cette liste, à la date du 17 février 2026, est consultable ici.

– les informations omises sont publiées dans un rapport ultérieur, au plus tard cinq ans après leur omission.

C) Informations indisponibles ou non-communiquées

- *Succursales françaises de sociétés « autonomes » établies dans un pays tiers (situation 3 du tableau synthétique § 4.4)*

Pour les sociétés visées par l'article L. 232-6-1, le III dudit article dispose :

«III. – Lorsque le rapport ou les informations requis en vertu du II de l'article L. 232-6 ne sont pas disponibles, son représentant légal en France, ou la personne ayant le pouvoir de l'y engager, demande à cette société de lui communiquer toutes les informations nécessaires et établit, publie et met à disposition le rapport.
Si la société ne communique pas l'ensemble de ces informations, son représentant légal en France, ou la personne ayant le pouvoir de l'y engager, établit le rapport et intègre dans ce dernier toutes les informations en sa possession, assorties d'une déclaration mentionnant que la société concernée n'a pas mis à sa disposition les informations requises ».

- *Sociétés et succursales françaises dont l'entreprise mère ultime (EMU) est établie dans un pays tiers (situations 4 et 5 du tableau synthétique § 4.4)*

Ces mêmes dispositions s'appliquent également aux sociétés commerciales visées au I de l'article L. 233-28-2 et aux représentants légaux en France des sociétés (donc en pratique les représentants des succursales françaises) mentionnées au II dudit article ou aux personnes ayant le pouvoir d'engager celles-ci en France, selon les cas.

Il en résulte que ces sociétés et succursales, dont l'EMU est établie dans un pays tiers, peuvent être amenées, si le rapport ou les informations requises au II de l'article L. 232-6[7] ne sont pas disponibles, à devoir établir elles-mêmes le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices pour l'ensemble des activités des sociétés comprises dans la consolidation[8]. Dans ce cas, chaque société ou succursale concernée est tenue d'établir, de publier et de mettre à disposition ledit rapport.

2.11.2 Modalités de calcul

L'article A. 232, créé par l'arrêté du 22 juin 2023 et modifié par l'arrêté du 24 juillet 2023, précise les modalités de présentation et de calcul de ces informations.

Les informations prévues au II de l'article L. 232-6 sont présentées :
– selon les modalités prévues par la méthode 1 (cf. infra) ;
– ou celles relatives aux déclarations visées aux parties B et C de la section III de l'annexe III de la directive 2011/16/UE du Parlement européen et du Conseil du 15 février 2011 (méthode 2, cf.4.2).

Le rapport doit préciser laquelle de ces deux méthodes a été utilisée.

[7] Cf. 2.11.1A).
[8] Cf. 2.11.3.

Présentation des informations selon la méthode 1 :

Chiffre d'affaires

Il comprend les transactions passées avec des parties liées et correspond :

« a) Soit à la somme du chiffre d'affaires net, des autres produits d'exploitation, des produits provenant de participations à l'exclusion des dividendes reçus des sociétés du groupe, des produits provenant d'autres valeurs mobilières et de créances de l'actif immobilisé, et des autres intérêts et produits assimilés, conformément au modèle prévu par les articles R. 123-193 et R. 233-12 le cas échéant ;

b) Soit aux produits au sens du cadre de présentation de l'information financière sur la base duquel les états financiers sont établis, à l'exclusion des corrections de valeur et des dividendes reçus des sociétés du groupe. »

Montant de l'impôt sur les bénéfices dû

Il correspond : « *à la charge d'impôt exigible, au titre des bénéfices imposables ou des pertes de l'exercice, comptabilisée par les sociétés et succursales dans la juridiction fiscale concernée. Cette charge se rapporte uniquement aux activités de ces sociétés et succursales pendant l'exercice concerné et n'inclut ni les impôts différés ni les provisions constituées au titre de charges fiscales incertaines. »*

Montant de l'impôt sur les bénéfices acquitté sur la base des règlements effectifs

Il correspond : *« au montant de l'impôt sur les bénéfices payé au cours de l'exercice concerné par les sociétés et succursales dans la juridiction fiscale concernée. Ce montant inclut les retenues à la source payées par d'autres sociétés concernant des paiements reçus par les sociétés et succursales du groupe. »*

Montant des bénéfices non distribués

Il correspond : « *à la somme, à la fin de l'exercice concerné, des bénéfices des exercices passés et de l'exercice concerné dont la distribution n'a pas encore été décidée. En ce qui concerne les succursales, les bénéfices non distribués sont ceux de la société dont elles émanent. »*

2.11.3 Activités concernées

Au titre de l'exercice concerné, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices porte sur les activités suivantes :

- pour les sociétés visées aux articles L. 232-6 et L. 232-6-1 *(situations 1 et 3 du tableau synthétique § 4.4)* : ensemble des activités de la société incluant la succursale ;

- pour les sociétés consolidantes visées à l'article L. 233-28-1 *(situation 2 du tableau synthétique § 4.4)*, et conformément au II dudit article : ensemble des activités de la société consolidante ultime et des sociétés sur lesquelles elle exerce un contrôle conformément au II ou au III de l'article L. 233-16 et comprises dans la consolidation, au titre de l'exercice concerné ;

- pour les sociétés visées à l'article L. 233-28-2 *(situations 4 et 5 du tableau synthétique § 4.4)*, et conformément au IV dudit article : ensemble des activités de la société ultime ne disposant pas d'un siège dans un État membre de l'UE ou un autre État partie à l'accord sur l'EEE et des sociétés contrôlées, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, comprises dans la consolidation.

2.11.4 Présentation des informations

L'article R. 232-8-2, créé par l'arrêté du 22 juin 2023, prévoit que :

- les informations du rapport sont présentées séparément pour :
  - chaque État membre de l'UE et autre État partie à l'accord sur l'EEE[9],
  - chaque juridiction fiscale qui, au 1er mars de l'exercice pour lequel le rapport est établi, figure à l'annexe I des conclusions du Conseil de l'UE sur la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales[10],
  - chaque juridiction fiscale qui, au 1er mars de l'exercice pour lequel le rapport est établi et au 1er mars de l'exercice précédent, figure à l'annexe II de la liste précitée[10],

  les informations étant présentées sous une forme agrégée pour les autres juridictions fiscales ;

- les informations sont attribuées à chaque juridiction fiscale sur la base de l'établissement, de l'existence d'une installation fixe d'affaires ou d'une activité économique permanente qui, du fait des activités des sociétés concernées, peut être soumise à un impôt sur les bénéfices dans cette juridiction fiscale ;

- le rapport peut contenir un exposé général donnant des explications sur les éventuelles discordances importantes entre le montant de l'impôt sur les bénéfices dû et le montant de l'impôt sur les bénéfices acquitté sur la base des règlements effectifs, en tenant compte, s'il y a lieu, des montants correspondants concernant les exercices précédents.

Par ailleurs, l'article R. 233-16-2 précise, pour les sociétés visées à l'article L. 233-28-1, que *« lorsque la société consolidante et l'une des sociétés contrôlées comprises dans la consolidation, conformément à l'article L. 233-16, ont des activités qui peuvent être soumises à un impôt sur les bénéfices dans une même juridiction fiscale ou lorsque la société consolidante contrôle, au sens de ce même article, plusieurs sociétés comprises dans la consolidation ayant des activités qui peuvent être soumises à un impôt sur les bénéfices dans une même juridiction fiscale, les informations relatives aux activités de chacune des sociétés concernées, y compris par leurs succursales, sont agrégées pour cette juridiction.».*

2.11.5 Devise utilisée

Les articles A. 232-1 et A. 232-2, créés par l'arrêté du 22 juin 2023, précisent les devises à utiliser pour le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices :

- rapport prévu à l'article L. 232-6 : devise utilisée pour l'établissement des comptes annuels de la société ;

[9] Espace économique européen (EEE) : 27 États membres de l'UE + Islande, Norvège et Liechtenstein.

[10] Cette liste, à la date du 17 février 2026, est consultable ici.

- rapport prévu à l'article L. 233-28-1 : devise utilisée pour l'établissement des comptes consolidés de la société sur laquelle porte ce rapport.

L'article A. 232-2 précise par ailleurs : *« Lorsque la société mentionnée au I de l'article L. 233-28-2 établit le rapport et intègre dans ce dernier toutes les informations en sa possession, conformément au V de ce même article, elle les convertit en euros en appliquant le taux de change publié au Journal officiel de l'Union européenne à la clôture de l'exercice. »*

2.12 Format du rapport

Le règlement d'exécution (UE) 2024/2952 du 29 novembre 2024 établit le modèle commun et les formats de déclaration électroniques (format XHTML balisé conformément à la norme Inline XBRL), visés à l'article 48 quater, paragraphe 4, de la directive 2013/34/UE, à utiliser pour la présentation de la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés (déclaration intitulée "rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices" dans l'ordonnance n° 2023-483).

Les entreprises sont tenues d'appliquer ce règlement aux rapports relatifs à l'impôt sur les bénéfices pour les exercices commençant le 1er janvier 2025 ou après cette date (article 5 dudit règlement).

Par ailleurs, l'article R. 232-8-2, I prévoit que *« Le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévu par l'article L. 232-6 est présenté à l'aide d'un modèle et de formats de déclaration électroniques lisibles par machine publiés par arrêté du ministre chargé de l'économie. »*

L'arrêté du 3 juillet 2026, pris pour l'application de l'article R. 232-8-2 du code de commerce relatif au format de présentation et de dépôt de la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, apporte les précisions suivantes :

- le rapport doit être établi selon un modèle conforme aux dispositions de l'annexe I du règlement d'exécution (UE) 2024/2952 du 29 novembre 2024 (article A. 232-3) ;
- le rapport doit être établi selon un format de déclaration électronique conforme aux dispositions de l'article 4 dudit règlement d'exécution, lequel impose l'utilisation du format XHTML balisé conformément à la norme Inline XBRL et précise les règles de balisage (article A. 232-4) ;
- par dérogation, pour les exercices ouverts entre le 1er janvier 2025 et le 31 décembre 2026, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices peut être établi selon un format électronique libre (article A. 232-5 et article 2 de l'arrêté précité).

Les dispositions de cet arrêté du 3 juillet 2026 sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2025. Il en résulte que les entreprises peuvent utiliser le modèle de rapport et le format de déclaration[11] de leur choix pour les exercices ouverts entre le 22 juin 2024 et le 31 décembre 2024.

La dérogation prévue à l'article A. 232-5 permettant aux entreprises d'établir leur rapport sous un format électronique libre[11] pour les exercices ouverts entre le 1er janvier 2025 et le 31 décembre 2026 vise à accorder aux préparateurs et aux greffes des tribunaux de commerce un délai supplémentaire pour se préparer à l'établissement et à la réception du rapport au format XHTML.

[11] Le rapport peut donc être établi sous un format PDF, ou tout autre format, au titre de cette période.

A l'issue de cette période pour laquelle il existe une dérogation, l'établissement et le dépôt du rapport au format XHTML deviendront obligatoires pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2027. Dans ce cas, pour une entité dont l'exercice coïncide avec l'année civile, la première publication du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices au format XHTML portera sur les données de l'exercice 2027 et devra être effectuée au plus tard le 31 décembre 2028.

2.13 Personnes responsables de l'établissement, de la publication et de la mise à disposition du rapport

Le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices est établi, publié et mis à disposition :

- à la diligence du conseil d'administration, du directoire ou des gérants, pour les entités soumises aux obligations prévues aux articles L. 232-6 *(situation 1 du tableau synthétique § 4.4)*, L. 233-28-1 *(situation 2 du tableau synthétique § 4.4)* ou L. 233-28-2 I *(situation 4 du tableau synthétique § 4.4)*[12] ;
- à la diligence du représentant légal en France ou de la personne ayant le pouvoir de l'y engager, pour les succursales soumises aux obligations prévues par l'article L. 232-6-1 *(situation 3 du tableau synthétique § 4.4)* et L. 233-28-2 II *(situation 5 du tableau synthétique § 4.4)*[12].

La CNCC constate que les textes légaux et réglementaires ne prévoient pas que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices soit arrêté par les organes précités (conseil d'administration, directoire, gérants, représentant légal en France ou personne ayant le pouvoir de l'y engager). Elle considère néanmoins que le rapport devrait leur être présenté.

2.2 Modalités de publication et de mise à disposition du rapport

Les modalités de publication sont prévues par l'article R. 232-23, créé par l'article 2 du décret n°2023-493 du 22 juin 2023 et modifié par le décret n°2025-1332 du 26 décembre 2025, qui dispose :

« I. - Le rapport mentionné aux articles L. 232-6, L. 232-6-1, L. 233-28-1 et L. 233-28-2, certifié conforme, est déposé au greffe du tribunal de commerce, dans une des langues officielles de l'Union européenne, par les entités entrant dans le champ de la déclaration, selon les modalités mentionnées au deuxième alinéa de l'article L. 123-33, pour être annexé au registre du commerce et des sociétés, dans un délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.

II. - Dès sa date de dépôt, le rapport est mis gratuitement à disposition du public, pendant au moins cinq années consécutives, sur :
1° Le site internet de la société mentionnée au I de l'article L. 232-6 ou au I de l'article L. 233-28-1 ;
2° Le site internet de la succursale en France émanant de la société mentionnée au II de l'article L. 232-6-1 ou sur le site internet de cette dernière ;
3° Le site internet de la société mentionnée au III de l'article L. 233-28-2, de l'une des sociétés qu'elle contrôle, au sens de l'article L. 233-16, ou de la succursale en France émanant de la société mentionnée au II de l'article L. 233-28-2.

III. -Lorsque, dans un délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice, une société consolidante mentionnée au premier alinéa de l'article L. 233-28-1 ou une entreprise mentionnée au premier alinéa

[12] Dans le cas où l'EMU située dans un pays tiers établit elle-même le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, les entités visées à l'article L. 233-28-2, I et II ne sont responsables que de la publication et de la mise à disposition dudit rapport.

de l'article L. 232-6, qui ne relève pas du droit d'un Etat membre, publie le rapport en accès libre sur son site internet, dans au moins une des langues officielles de l'Union et sous un format électronique structuré de telle manière que des applications logicielles puissent facilement identifier, reconnaître et extraire des données spécifiques, et qu'elle indique le nom et le siège de la filiale ou le nom et l'adresse de la succursale relevant du droit d'un Etat membre qui a procédé au dépôt de ce rapport, les autres sociétés ou succursales du groupe tenues au dépôt du rapport au registre du commerce et des sociétés en application du I sont dispensées de cette obligation.»

L'article L. 233-28-2 peut couvrir, dans l'Union ou en France, plusieurs filiales ou plusieurs succursales, selon le cas. L'article R. 232-23 vise deux obligations de communication du rapport :
- sa publication (dépôt au greffe ou dispositif équivalent au sein de l'UE) ;
- sa mise à disposition (rendre accessible sur le site internet).

En application du 2° ou du 3° du II de l'article R. 232-23, l'obligation de mise à disposition sur un site internet peut être satisfaite par une seule des entités concernées (site internet de l'EMU établie dans un pays tiers, ou sur le site internet de l'une des sociétés qu'elle contrôle, ou sur le site internet de la succursale).

En outre, sont dispensées de l'obligation de dépôt du rapport au registre du commerce et des sociétés, les entités pour lesquelles les conditions visées au III de l'article R. 232-23 sont remplies.

En d'autres termes, lorsque le rapport :

- est publié en accès libre sur le site internet de l'EMU établie dans un pays tiers, dans au moins une des langues officielles de l'Union et sous un format électronique structuré de telle manière que des applications logicielles puissent facilement identifier, reconnaître et extraire des données spécifiques,
- et qu'il indique le nom et le siège de la filiale ou le nom et l'adresse de la succursale relevant du droit d'un État membre qui a procédé au dépôt de ce rapport,

les autres sociétés ou succursales du groupe tenues au dépôt du rapport sont dispensées de cette obligation de dépôt.

Les échéances relatives à la première publication du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices sont résumées dans le tableau suivant :

Entrée en vigueur des dispositions de l'ordonnance n°2023-483	**1er exercice concerné par la publication du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices**		
	Date d'ouverture	Date de clôture	Date limite de publication
Exercices ouverts à compter du 22/06/2024 *(article 8)*	01/07/2024	30/06/2025	30/06/2026
	01/10/2024	30/09/2025	30/09/2026
	01/01/2025	31/12/2025	31/12/2026
	01/04/2025	31/03/2026	31/03/2027

Ainsi, pour les entités dont l'exercice coïncide avec l'année civile, la première publication du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices portera sur les données de l'exercice 2025, et devra intervenir avant le 31 décembre 2026 ; les deux exercices consécutifs à retenir pour le franchissement du seuil de chiffre d'affaires sont les exercices 2024 et 2025.

2.3 PROCÉDURE D'INJONCTION SPÉCIALE

Une procédure d'injonction spéciale a été créée par l'article L. 238-1, alinéas 3 et 4 qui dispose que : *« Toute personne n'ayant pu obtenir la production, la communication ou la transmission des documents ou informations prévus aux articles L. 225-37-4, L. 225-102, L. 22-10-9, L. 22-10-10, L. 22-10-36, L. 232-1, L. 232-1-1, L. 232-6, L. 232-6-1, L. 232-6-2, L. 232-6-3, L. 232-6-4, L. 233-26, L. 233-28-1, L. 233-28-2, L. 233-28-3, L. 233-28-4 et L. 233-28-5 peut demander au président du tribunal statuant en référé soit d'enjoindre sous astreinte à la personne ou à l'organe compétent pour la production, la communication ou la transmission des documents ou informations de les communiquer, soit de désigner un mandataire chargé de procéder à cette communication.*
Lorsqu'il est fait droit à la demande, l'astreinte et les frais de procédure sont à la charge de la personne ou de l'organe mis en cause mis en cause. »

3. INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

3.1 OBJECTIF ET CALENDRIER DE L'INTERVENTION

L'article L. 821-54, III dispose :

« Les commissaires aux comptes indiquent, dans leur rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes si la personne morale ou l'entité est soumise aux obligations prévues aux articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2.

Si tel est le cas, ils attestent que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés, a été publié et mis à disposition conformément aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2. »

Bien que l'article L. 821-54, III ne le précise pas, la CNCC considère que l'attestation du commissaire aux comptes est à fournir uniquement dans le rapport sur les comptes annuels, pour les raisons suivantes :

- pour les sociétés consolidantes visées par l'article L. 233-28-1, le périmètre des entités concernées par le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices diffère de celui des comptes consolidés ;
- le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices est distinct du rapport sur la gestion du groupe ;
- il ne semble pas utile de dupliquer l'attestation dans deux rapports différents.

Il est à noter que l'article L. 821-54 ne prévoit pas d'intervention du commissaire aux comptes pour les succursales soumises aux obligations prévues par l'article L. 232-6-1.

Dans le cas où l'entité n'est pas soumise aux obligations prévues aux articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2, le commissaire aux comptes n'a pas à l'indiquer dans son rapport sur les comptes annuels.

Dans le cas où l'entité est dispensée de l'obligation de dépôt du rapport au registre du commerce et des sociétés en application du III de l'article R. 232-23 (cf. 2.2), le commissaire aux comptes reste tenu d'attester de la publication et de la mise à disposition du rapport, conformément aux dispositions de l'article L. 821-54 III, alinéa 2, même si ce n'est pas l'entité dont il certifie les comptes qui s'est acquittée de la publication et de la mise à disposition du rapport. Toutefois, l'article L. 821-54, III ne prévoit pas que le commissaire aux comptes mentionne le nom de l'entité qui aura effectivement procédé à la mise à disposition et à la publication du rapport.

L'objectif de l'intervention du commissaire aux comptes est donc :

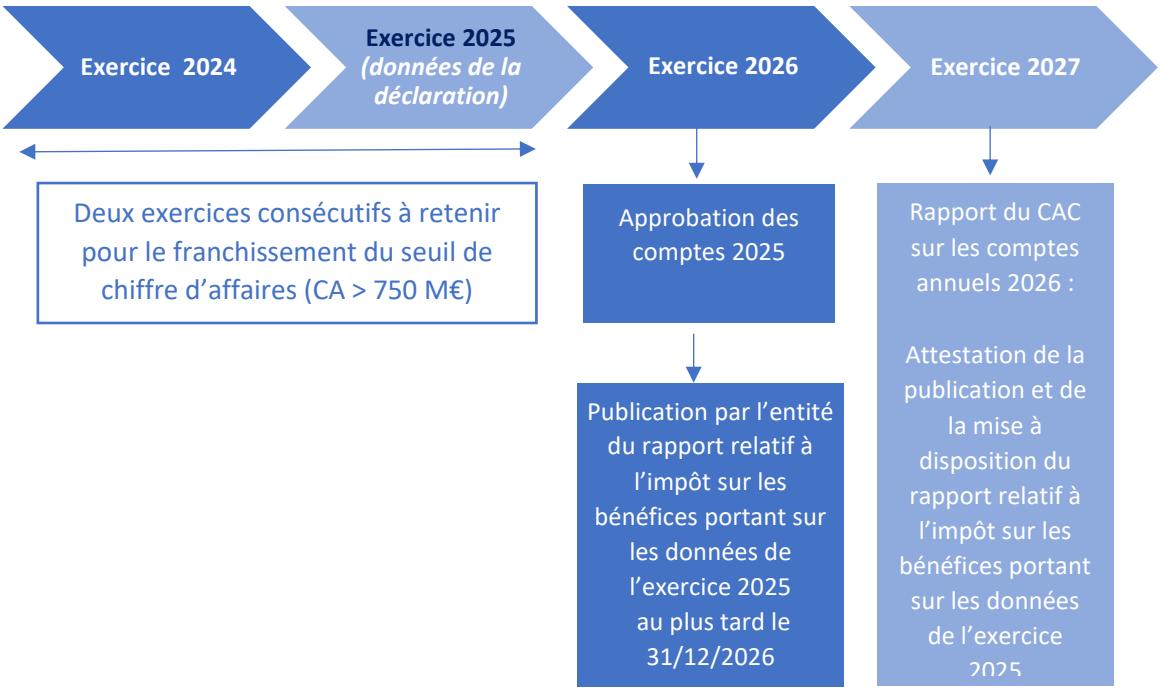
- de vérifier si l'entité est soumise aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2 qui requièrent la publication et la mise à disposition d'un rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices ;
- si tel est le cas, d'attester la publication et la mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés, conformément aux dispositions de ces mêmes articles.

En ce qui concerne le calendrier de l'intervention, les échéances relatives à la première publication, par les entités, du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices sont résumées dans le tableau figurant au 2.2.

Comme le prévoit l'article L. 821-54, III, l'attestation du commissaire aux comptes porte sur le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices pour l'exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés.

Ainsi, pour une entité dont l'exercice coïncide avec l'année civile, la première publication du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices portera sur l'exercice clos le 31/12/2025 et l'attestation du commissaire aux comptes figurera dans son rapport sur les comptes annuels de l'exercice clos le 31/12/2026 (cf. infra / schéma récapitulatif des différentes échéances).

Schéma récapitulatif des différentes échéances pour une entité dont l'exercice coïncide avec l'année civile



3.2 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les travaux du commissaire aux comptes peuvent notamment consister à :

- vérifier si l'entité est soumise aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2, qui requièrent la communication d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices ;
- vérifier que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices est établi conformément à l'article A. 232-3, c'est-à-dire selon un modèle conforme aux dispositions de l'annexe I du règlement d'exécution (UE) 2024/2952 du 29 novembre 2024[13] ;
- vérifier que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices est établi conformément à l'article A. 232-4, c'est-à-dire selon un format de déclaration électronique conforme aux dispositions de l'article 4 dudit règlement d'exécution[14] [15] ;
- vérifier, selon le cas, que :
    - le dépôt du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices au greffe du tribunal de commerce dans le délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice prévu par l'article R. 232-23 (récépissé de dépôt ou avis d'insertion au BODACC (Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales) prévu à l'article R. 232-24 ou tout autre moyen) a été effectué ;
    - ou la dispense de dépôt au greffe prévue au III de l'article R. 232-23 est justifiée[16]. Dans cette situation, le commissaire aux comptes demandera à l'entité dispensée du dépôt la preuve du dépôt au greffe (ou dispositif équivalent au sein de l'UE) effectué par la filiale UE ou la succursale UE concernée ;
- vérifier que, conformément à l'article R. 232-23, ledit rapport a été mis gratuitement à disposition du public, dès sa date de dépôt, sur :
    - le site internet de la société française mentionnée au I de l'article L. 232-6 ou au I de l'article L. 233-28-1 *(situations 1 et 2 du tableau synthétique § 4.4)* ;
    - ou le site internet de la succursale en France émanant de la société ne disposant pas d'un siège social dans un État membre mentionnée au II de l'article L. 232-6-1 ou sur le site internet de cette dernière *(situation 3 du tableau synthétique § 4.4)* ;
    - ou le site internet de la société qui ne relève pas du droit d'un État membre mentionnée au III de l'article L. 233-28-2, de l'une des sociétés qu'elle contrôle, au sens de l'article L. 233-16, ou de la succursale en France émanant de la société mentionnée au II de l'article L. 233-28-2 *(situations 4 et 5 du tableau synthétique § 4.4)* ;
- vérifier que le rapport déposé au greffe (ou dispositif équivalent au sein de l'Union européenne) est établi dans une des langues officielles de l'Union européenne ;
- le cas échéant, à la date d'établissement du rapport sur les comptes annuels, vérifier si les rapports relatifs à l'impôt sur les bénéfices des quatre années consécutives précédant la date de dépôt du dernier rapport[17] sont toujours mis à disposition du public à titre gratuit sur internet ;

---

[13] Cette vérification n'est pas applicable pour les exercices ouverts entre le 22 juin 2024 et le 31 décembre 2024, l'entrée en vigueur de l'article A. 232-3 étant fixée au 1er janvier 2025 (article 2 de l'arrêté du 3 juillet 2026).

[14] Le commissaire aux comptes n'a toutefois pas à vérifier le respect des règles de balisage prévues à l'article 4 du règlement d'exécution (UE) 2024/2952 du 29 novembre 2024.

[15] Cette vérification entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2027, compte tenu des articles A. 232-4, A. 232-5 et 2 de l'arrêté du 3 juillet 2026.

[16] Les conditions de dispense de dépôt au greffe prévues au III de l'article R. 232-23 sont explicitées au 2.2.

[17] Cf. annexe 4.5 : échéancier pluriannuel relatif à la publication et à la mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices (entité dont l'exercice coïncide avec l'année civile).

- consigner dans le dossier de travail la date à laquelle la vérification a été effectuée et les éléments probants y afférents (récépissé du dépôt au greffe, avis d'insertion au BODACC, copies écran, ou tout autre moyen).

Au regard de la formulation de l'article L. 821-54 III, la CNCC considère qu'il n'appartient pas au commissaire aux comptes de vérifier :

- l'exhaustivité des informations ;
- leur concordance avec … [la comptabilité *ou* les données sous-tendant la comptabilité *ou* les données internes à votre … [*entité*] en lien avec la comptabilité, *par exemple :* telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] ;
- la conformité du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices avec les modalités prévues par les articles A. 232 à A. 232-2 ;
- le maintien de la mise à disposition du public du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, sur internet, à titre gratuit, tout au long des cinq années consécutives suivant la date de son dépôt au greffe du tribunal de commerce ;
- le respect des règles de balisage prévues à l'article 4 du règlement d'exécution (UE) 2024/2952 du 29 novembre 2024, lorsqu'elles seront applicables (cf. 2.12).

3.3 DÉFAUT DE PUBLICATION OU DE MISE À DISPOSITION DU RAPPORT RELATIF À L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Lorsque le commissaire aux comptes constate que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices n'a pas été déposé au greffe du tribunal de commerce et/ou n'a pas été mis gratuitement à disposition du public, dans les conditions prévues par l'article R. 232-23, il en tire les conséquences en matière :

- de communication à effectuer à l'organe de direction, en application des dispositions de l'article L. 821-63 ;
- de signalement à la plus prochaine réunion de l'organe délibérant, en application des dispositions de l'article L. 821-10.

En pratique, le signalement de l'irrégularité à l'organe délibérant, en application de l'article L. 821-10, sera effectuée dans la partie « Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires » du rapport sur les comptes annuels.

L'irrégularité étant liée au non-respect du délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice, prescrit par l'article R. 232-23, la publication du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices et/ou la mise à disposition du public après l'expiration de ce délai ne permet pas de réparer l'irrégularité. Le commissaire aux comptes la signale à l'organe délibérant, en précisant que le document a été publié et/ou mis à disposition du public ultérieurement[18].

[18] Voir en ce sens l'avis technique de la CNCC – *Communication des irrégularités et des inexactitudes par le commissaire aux comptes*, mars 2023, § 4.6, page 21.

3.4 DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION

Dans le cadre de son audit des comptes, le commissaire aux comptes demande au représentant légal des déclarations écrites par lesquelles il déclare notamment avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires[19].

Les exemples de déclaration de la direction proposés par la CNCC[20] comportent en conséquence une mention relative à l'application des textes légaux et réglementaires, qui couvre donc les articles du code de commerce concernant le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices.

[19] NEP 580 – *Déclarations de la direction,* paragraphe 07.

[20] Cf. exemples disponibles sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée Sidoni.

3.5 EXEMPLES DE FORMULATION DES VÉRIFICATIONS EFFECTUÉES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS SON RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS

Les vérifications effectuées par le commissaire aux comptes sont mentionnées dans la partie « Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires » de son rapport sur les comptes annuels.

Elles font l'objet d'une sous-partie intitulée « Rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices », positionnée après celle prévue pour le « Format de présentation des comptes annuels destinés à être inclus dans le rapport financier annuel ».

3.51 Absence d'irrégularité à signaler

Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

(…)

[Le cas échéant][21] Rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés]*

Votre société étant soumise aux obligations prévues par l'article … [L. 232-6 *ou* L. 233-28-1 *ou* L. 233-28-2] du code de commerce, nous attestons que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés],* a été publié et mis gratuitement à disposition du public conformément aux dispositions de ce même article.

Il ne nous appartient pas de nous prononcer sur le contenu et le format électronique de ce rapport[22].

3.52 Le rapport n'a pas été publié ni mis gratuitement à disposition du public

Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

(…)

[Le cas échéant][23] Rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés]*

Votre société étant soumise aux obligations prévues par l'article … [L. 232-6 *ou* L. 233-28-1 *ou* L. 233-28-2] du code de commerce, il nous appartient d'attester que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés],* a été publié et mis gratuitement à disposition du public.

[21] Applicable uniquement aux entités soumises aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2 du code de commerce.

[22] Pour les exercices ouverts avant le 1er janvier 2027, si le rapport est établi sous un format libre (PDF ou autre), la conclusion peut alors se limiter à : « Il ne nous appartient pas de nous prononcer sur le contenu de ce rapport. »

[23] Applicable uniquement aux entités soumises aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2 du code de commerce.

En application de la loi, nous vous signalons que ledit rapport n'a pas été publié, ni mis gratuitement à disposition du public, conformément aux dispositions de ce même article. En conséquence, nous ne pouvons attester de sa publication et de sa mise à disposition.

3.53 Le rapport a été publié mais n'a pas été mis gratuitement à disposition du public

Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

(…)

[Le cas échéant][23] Rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés]*

Votre société étant soumise aux obligations prévues par l'article … [L. 232-6 *ou* L. 233-28-1 *ou* L. 233-28-2] du code de commerce, nous attestons que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés],* a été publié conformément aux dispositions de ce même article.

Toutefois, en application de la loi, nous vous signalons que ledit rapport n'a pas été mis gratuitement à disposition du public, conformément aux dispositions de ce même article. En conséquence, nous ne pouvons attester de sa mise à disposition.

3.54 Le rapport n'a pas été publié mais a été mis gratuitement à disposition du public

Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

(…)

[Le cas échéant][24] Rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés]*

Votre société étant soumise aux obligations prévues par l'article … [L. 232-6 *ou* L. 233-28-1 *ou* L. 233-28-2] du code de commerce, nous attestons que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés],* a été mis gratuitement à disposition du public conformément aux dispositions de ce même article.

Toutefois, en application de la loi, nous vous signalons que ledit rapport n'a pas été publié conformément aux dispositions de ce même article. En conséquence, nous ne pouvons attester de sa publication.

[24] Applicable uniquement aux entités soumises aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2 du code de commerce.

3.55 Le rapport a été publié et mis gratuitement à disposition du public mais n'a pas été présenté à l'aide d'un modèle conforme à l'article A. 232-3 du code de commerce[25]

Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

(…)

[Le cas échéant][24] Rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés]*

Votre société étant soumise aux obligations prévues par l'article … [L. 232-6 *ou* L. 233-28-1 *ou* L. 233-28-2] du code de commerce, nous attestons que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés],* a été publié et mis gratuitement à disposition du public.

Toutefois, en application de la loi, nous vous signalons que ledit rapport n'a pas été présenté conformément au modèle prévu par l'article A. 232-3 du code de commerce. En conséquence, nous ne pouvons attester du respect de ce modèle.

3.56 Le rapport a été publié et mis gratuitement à disposition du public mais n'a pas été présenté à l'aide d'un format de déclaration électronique lisible par machine[26]

Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

(…)

[Le cas échéant][24] Rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés]*

Votre société étant soumise aux obligations prévues par l'article … [L. 232-6 *ou* L. 233-28-1 *ou* L. 233-28-2] du code de commerce, nous attestons que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés],* a été publié et mis gratuitement à disposition du public.

Toutefois, en application de la loi, nous vous signalons que ledit rapport n'a pas été présenté dans le format prévu par l'article R. 232-8-2 du code de commerce. En conséquence, nous ne pouvons attester du respect de ce format.

3.57 Le rapport n'a pas été publié et/ou mis gratuitement à disposition du public dans le délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice, prévu à l'article R. 232-23, I du code de commerce

Comme précisé au 3.3, l'irrégularité étant liée au non-respect du délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice, prescrit par l'article R. 232-23 du code de commerce, la publication du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices et/ou la mise à disposition du public après l'expiration de ce délai ne

[25] Exemple susceptible d'être applicable pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2025.

[26] Exemple susceptible d'être applicable pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2027.

permet pas de réparer l'irrégularité. Le commissaire aux comptes la signale à l'organe délibérant, en précisant que le document a été publié et/ou mis à disposition du public ultérieurement[27].

Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

(…)

[Le cas échéant][28] Rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés]*

Votre société étant soumise aux obligations prévues par l'article … [L. 232-6 *ou* L. 233-28-1 *ou* L. 233-28-2] du code de commerce, nous attestons que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice clos le … *[exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés],* a été publié et mis gratuitement à disposition du public.

Toutefois, en application de la loi, nous vous signalons que cette publication [et/ou mise à disposition du public] n'est pas intervenue dans le délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice, prévu à l'article R. 232-23, I du code de commerce. En conséquence, nous ne pouvons attester du respect de ce délai.

[27] Voir en ce sens l'avis technique de la CNCC – *Communication des irrégularités et des inexactitudes par le commissaire aux comptes*, mars 2023, § 4.6, page 21.

[28] Applicable uniquement aux entités soumises aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2 du code de commerce.

4. ANNEXES

4.1 TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES

4.11 Dispositions résultant de l'ordonnance n° 2023-483 du 21 juin 2023 et des modifications introduites par l'ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023

Article L. 232-6 :

« I.-Toute société commerciale qui ne contrôle ni n'est contrôlée par une autre société au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, et dont le chiffre d'affaires net excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, un seuil fixé par décret, établit, publie et met à disposition, à la diligence du conseil d'administration, du directoire ou des gérants, un rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices.

II.-Le rapport mentionne l'exercice concerné et la devise utilisée. Il comprend les informations suivantes relatives au dernier exercice clos, pour l'ensemble des activités de la société :

1° Le nom de la société ;
2° Une brève description de la nature des activités ;
3° Le nombre de salariés employés en équivalent temps plein ;
4° Le chiffre d'affaires net ;
5° Le montant du bénéfice ou des pertes avant impôt sur les bénéfices ;
6° Le montant de l'impôt sur les bénéfices dû ;
7° Le montant de l'impôt sur les bénéfices acquitté sur la base des règlements effectifs ;
8° Le montant des bénéfices non distribués.

Un décret en Conseil d'Etat précise les modalités de présentation de ces informations, y compris les Etats ou juridictions fiscales qui font l'objet d'une présentation spécifique, ainsi que les modalités de leur publication et de leur mise à disposition.

III.- Le I ne s'applique pas lorsque les sociétés sont soumises à l'obligation de publication mentionnée au II de l'article L. 511-45 du code monétaire et financier.

Ce même I ne s'applique pas lorsque les sociétés ne disposent pas, à l'étranger, d'un établissement stable.

IV.-Les informations dont la divulgation porterait gravement préjudice à la position commerciale des sociétés auxquelles elles se rapportent peuvent être omises du rapport mentionné au I, à titre temporaire, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat. »

Article L. 232-6-1 :

« I.-Toute société ne disposant pas d'un siège social dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen et qui dispose en France d'une succursale dont le chiffre d'affaires net excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, un seuil fixé par décret, établit, publie et met à disposition, à la diligence de son représentant légal en France ou de la personne ayant le pouvoir de l'y engager, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévu par l'article L. 232-6.

II.-Les sociétés mentionnées au I sont celles qui remplissent les conditions cumulatives suivantes : 1° Elles revêtent une forme juridique comparable aux sociétés par actions et aux sociétés à responsabilité limitée ;

2° Elles comptabilisent un chiffre d'affaires net qui excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, le seuil mentionné au I de l'article L. 232-6 ;

3° Elles ne contrôlent ni ne sont contrôlées par une autre société, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16.

III.-Lorsque le rapport ou les informations requis en vertu du II de l'article L. 232-6 ne sont pas disponibles, son représentant légal en France, ou la personne ayant le pouvoir de l'y engager, demande à cette société de lui communiquer toutes les informations nécessaires et établit, publie et met à disposition le rapport.

Si la société ne communique pas l'ensemble de ces informations, son représentant légal en France, ou la personne ayant le pouvoir de l'y engager, établit le rapport et intègre dans ce dernier toutes les informations en sa possession, assorties d'une déclaration mentionnant que la société concernée n'a pas mis à sa disposition les informations requises.

Les deux premiers alinéas du présent III s'appliquent également à toute succursale dont dispose une société ne disposant pas d'un siège social dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, et qui n'a pas d'autres fins que d'éluder l'application du présent article.

IV.-Les informations dont la divulgation porterait gravement préjudice à la position commerciale des sociétés auxquelles elles se rapportent peuvent être omises du rapport mentionné au I, à titre temporaire, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat. »

Article L. 233-28-1 :

« I.-Toute société consolidante qui n'est pas contrôlée par une autre société, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, dont le chiffre d'affaires net consolidé excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, le seuil mentionné au I de l'article L. 232-6, établit, publie et met à disposition, à la diligence du conseil d'administration, du directoire ou des gérants, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévu par ce même I.

II.-Le rapport porte sur l'ensemble des activités de la société consolidante et des sociétés sur lesquelles elle exerce un contrôle conformément au II ou au III de l'article L. 233-16 et comprises dans la consolidation, au titre de l'exercice concerné.

Il est fait mention dans le rapport de la liste des sociétés contrôlées comprises dans la consolidation qui sont établies dans un Etat membre de l'Union européenne, un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou une juridiction fiscale figurant à l'annexe I ou II des conclusions du Conseil de l'Union européenne sur la liste révisée de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales.

III.- Le I ne s'applique pas lorsque les sociétés consolidantes sont soumises à l'obligation de publication mentionnée au II de l'article L. 511-45 du code monétaire et financier.

Ce même I ne s'applique pas lorsque ni les sociétés consolidantes, ni les sociétés qu'elles contrôlent comprises dans la consolidation en vertu de l'article L. 233-16 ne disposent, à l'étranger, d'un établissement stable.

IV.-Les informations dont la divulgation porterait gravement préjudice à la position commerciale des sociétés auxquelles elles se rapportent peuvent être omises du rapport mentionné au I, à titre temporaire, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat. »

Article L. 233-28-2 :

« I.-Toute société commerciale qui n'est ni une micro-entreprise ni une petite entreprise au sens de l'article L. 230-1[29], et qui est contrôlée, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, par une société ne disposant pas d'un siège social dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, publie et met à disposition, à la diligence du conseil d'administration, du directoire ou des gérants, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévu par l'article L. 233-28-1.

Le premier alinéa s'applique également à toute société commerciale qui est contrôlée, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, par une société ne disposant pas d'un siège social dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, et qui n'a pas d'autres fins que d'éluder l'application du présent article.

II.-Toute société qui est comprise dans les comptes consolidés d'une société ne disposant pas d'un siège social dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen et qui dispose d'une succursale en France dont le chiffre d'affaires net excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, le seuil mentionné au I de l'article L. 232-6-1, publie et met à disposition, à la diligence du représentant légal de la société en France ou de la personne ayant le pouvoir de l'y engager, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévu par l'article L. 233-28-1.

Le premier alinéa s'applique également à toute société qui est comprise dans les comptes consolidés d'une société ne disposant pas d'un siège social dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen dont émane une succursale en France et qui n'a pas d'autres fins que d'éluder l'application du présent article.

III.-Les sociétés ne disposant pas d'un siège social dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen mentionnées aux I et II sont celles qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

1° Elles revêtent une forme juridique comparable aux sociétés par actions et aux sociétés à

---

[29] Article L. 230-1 :
« Au sens du présent livre :
1° Est une micro-entreprise une société qui, à la date de clôture de l'exercice, ne dépasse pas les seuils d'au moins deux des trois critères suivants : total du bilan, montant net du chiffre d'affaires et nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice ;
2° Est une petite entreprise une société qui n'est pas une micro-entreprise et qui, à la date de clôture de l'exercice, ne dépasse pas les seuils d'au moins deux des trois critères suivants : total du bilan, montant net du chiffre d'affaires et nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice ;
(…) ».
Article D. 230-1 :
« Pour l'application de l'article L. 230-1 :
1° En ce qui concerne les micro-entreprises, le total du bilan est fixé à 450 000 euros, le montant net du chiffre d'affaires à 900 000 euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 10 ;
2° En ce qui concerne les petites entreprises, le total du bilan est fixé à 7 500 000 d'euros, le montant net du chiffre d'affaires à 15 000 000 d'euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 50 ;
(…) ».

responsabilité limitée ;

2° Elles comptabilisent un chiffre d'affaires net consolidé qui excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, le seuil mentionné au I de l'article L. 232-6 ;

3° Elles ne sont pas contrôlées par une autre société, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16 ;

4° Elles établissent les comptes consolidés, dans lesquels les actifs, les passifs, les fonds propres, les produits et les charges sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique, du plus grand ensemble d'entreprises.

IV.-Au titre de l'exercice concerné, le rapport porte sur l'ensemble des activités des sociétés mentionnées au III et des sociétés contrôlées, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, comprises dans la consolidation.

V.-Les dispositions du III de l'article L. 232-6-1 s'appliquent aux sociétés mentionnées au I et aux représentants légaux en France des sociétés mentionnées au II ou aux personnes ayant le pouvoir d'engager celles-ci en France, selon les cas, en ce qui concerne le rapport ou les informations requis en vertu du IV.

VI.- L'obligation prévue au II ne s'applique pas :

-si la société dispose d'un siège social dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, revêt une forme juridique qui n'est pas comparable aux sociétés par actions et aux sociétés à responsabilité limitée, ou n'est pas contrôlée, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, par une société remplissant les conditions prévues au III du présent article ;

-si une société remplissant les conditions prévues au III contrôle, dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, une société qui n'est ni une micro-entreprise ni une petite entreprise, au sens de l'article L. 230-1.

VII.-Les informations dont la divulgation porterait gravement préjudice à la position commerciale des sociétés auxquelles elles se rapportent peuvent être omises du rapport mentionné au I, à titre temporaire, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat. »

Article L. 238-1, 3ème et 4ème alinéas :

« Toute personne n'ayant pu obtenir la production, la communication ou la transmission des documents ou informations prévus aux articles L. 225-37-4, L. 225-102, L. 22-10-9, L. 22-10-10, L. 22-10-36, L. 232-1, L. 232-1-1, L. 232-6, L. 232-6-1, L. 232-6-2, L. 232-6-3, L. 232-6-4, L. 233-26, L. 233-28-1, L. 233-28-2, L. 233-28-3, L. 233-28-4 et L. 233-28-5 peut demander au président du tribunal statuant en référé soit d'enjoindre sous astreinte à la personne ou à l'organe compétent pour la production, la communication ou la transmission des documents ou informations de les communiquer, soit de désigner un mandataire chargé de procéder à cette communication.

Lorsqu'il est fait droit à la demande, l'astreinte et les frais de procédure sont à la charge de la personne ou de l'organe mis en cause mis en cause. »

Article L. 821-54, III :

« (…) III. Les commissaires aux comptes indiquent dans leur rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes si la personne morale ou l'entité est soumise aux obligations prévues aux articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2.

Si tel est le cas, ils attestent que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice précédant

celui pour lequel les comptes sont certifiés, a été publié et mis à disposition conformément aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2. »

4.12 Dispositions résultant du décret n° 2023-493 du 22 juin 2023

Article D. 232-8-1 :

« I. - Le seuil prévu au I de l'article L. 232-6 est fixé à 750 millions d'euros.

II. - Le seuil prévu au I de l'article L. 232-6-1 est le montant net du chiffre d'affaires fixé à 15 millions d'euros.

III. - Pour l'application du 2° du II de l'article L. 232-6-1, le seuil prévu au I est converti dans la monnaie de l'Etat ou territoire où est établie la société concernée, en appliquant le taux de change en vigueur au 21 décembre 2021 publié au Journal officiel de l'Union européenne, et arrondi au millier le plus proche. »

Article R. 232-8-2 :

« I. - Le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévu par l'article L. 232-6 est présenté à l'aide d'un modèle et de formats de déclaration électroniques lisibles par machine publiés par arrêté du ministre chargé de l'économie.

II. - Les informations du rapport sont présentées séparément pour :

1° Chaque Etat membre de l'Union européenne et autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;

2° Chaque juridiction fiscale qui, au 1er mars de l'exercice pour lequel le rapport est établi, figure à l'annexe I des conclusions du Conseil de l'Union européenne sur la liste révisée de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales ;

3° Chaque juridiction fiscale qui, au 1er mars de l'exercice pour lequel le rapport est établi et au 1er mars de l'exercice précédent, figure à l'annexe II de la liste révisée mentionnée au 2°.

Les informations sont présentées sous une forme agrégée pour les autres juridictions fiscales.

III. - Les informations sont attribuées à chaque juridiction fiscale sur la base de l'établissement, de l'existence d'une installation fixe d'affaires ou d'une activité économique permanente qui, du fait des activités des sociétés concernées, peut être soumise à un impôt sur les bénéfices dans cette juridiction fiscale.

Lorsqu'un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen comprend plusieurs juridictions fiscales, les informations sont agrégées au niveau de cet Etat.

Aucune information relative à une activité donnée n'est attribuée simultanément à plusieurs juridictions fiscales.

IV. - Ces informations sont présentées selon des modalités précisées par arrêté du ministre chargé de l'économie.

V. - Lorsqu'il est fait application du IV des articles L. 232-6, L. 232-6-1 ou L. 233-28-1 ou du VII de l'article L. 233-28-2, le rapport indique clairement les motifs de l'omission.

Les informations relatives aux juridictions mentionnées aux 2° et 3° du II ne peuvent être omises.

Les informations omises sont publiées dans un rapport ultérieur, au plus tard cinq ans après leur omission.

VI. - Le rapport peut contenir un exposé général donnant des explications sur les éventuelles discordances importantes entre les montants publiés conformément aux 6° et 7° du II de l'article L. 232-6 en tenant compte, s'il y a lieu, des montants correspondants concernant les exercices précédents. »

Article R. 232-23 :

« I. - Le rapport mentionné aux articles L. 232-6, L. 232-6-1, L. 233-28-1 et L. 233-28-2, certifié conforme, est déposé au greffe du tribunal de commerce, dans une des langues officielles de l'Union européenne, par les entités entrant dans le champ de la déclaration, selon les modalités mentionnées au deuxième alinéa de l'article L. 123-33[30], pour être annexé au registre du commerce et des sociétés, dans un délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.

II. - Dès sa date de dépôt, le rapport est mis gratuitement à disposition du public, pendant au moins cinq années consécutives, sur :

1° Le site internet de la société mentionnée au I de l'article L. 232-6 ou au I de l'article L. 233-28-1 ;

2° Le site internet de la succursale en France émanant de la société mentionnée au II de l'article L. 232-6-1 ou sur le site internet de cette dernière ;

3° Le site internet de la société mentionnée au III de l'article L. 233-28-2, de l'une des sociétés qu'elle contrôle, au sens de l'article L. 233-16, ou de la succursale en France émanant de la société mentionnée au II de l'article L. 233-28-2.

III. -Lorsque, dans un délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice, une société consolidante mentionnée au premier alinéa de l'article L. 233-28-1 ou une entreprise mentionnée au premier alinéa de l'article L. 232-6, qui ne relève pas du droit d'un Etat membre, publie le rapport en accès libre sur son site internet, dans au moins une des langues officielles de l'Union et sous un format électronique structuré de telle manière que des applications logicielles puissent facilement identifier, reconnaître et extraire des données spécifiques, et qu'elle indique le nom et le siège de la filiale ou le nom et l'adresse de la succursale relevant du droit d'un Etat membre qui a procédé au dépôt de ce rapport, les autres sociétés ou succursales du groupe tenues au dépôt du rapport au registre du commerce et des sociétés en application du I sont dispensées de cette obligation.»

Article R. 232-24 :

« Dès le dépôt prévu à l'article R. 232-23, le greffier du tribunal de commerce fait insérer au Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales un avis ainsi rédigé :

"La société ayant son siège à, dont le numéro unique d'identification est, a déposé au greffe du tribunal

[30] Article L. 123-33, alinéas 1 et 2 : *« A l'exception des procédures et formalités nécessaires à l'accès aux activités réglementées et à l'exercice de celles-ci, toute entreprise se conforme à l'obligation de déclarer sa création, la modification de sa situation ou la cessation de ses activités auprès d'une administration, d'une personne ou d'un organisme mentionnés à l'article L. 123-32 par le dépôt d'un seul dossier comportant les déclarations qu'elle est tenue d'effectuer.*
Ce dossier est déposé par voie électronique auprès d'un organisme unique désigné à cet effet. Ce dépôt vaut déclaration auprès du destinataire dès lors que le dossier est régulier et complet à l'égard de celui-ci. »

de commerce de, où elle est immatriculée au registre du commerce et des sociétés, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices en application des dispositions des articles L. 232-6, L. 232-6-1, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2 du code de commerce." »

Article D. 233-16-1 :

« I. - Le seuil prévu au I de l'article L. 233-28-1 est celui fixé au I de l'article D. 232-8-1.

II. - Le seuil prévu au II de l'article L. 233-28-2 est celui fixé au II de l'article D. 232-8-1.

III. - Le seuil prévu au 2° du III de l'article L. 233-28-2 est celui fixé au III de l'article D. 232-8-1. »

Article R. 233-16-2 :

« Aux fins de l'établissement du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices mentionné à l'article L. 233-28-1, lorsque la société consolidante et l'une des sociétés contrôlées comprises dans la consolidation, conformément à l'article L. 233-16, ont des activités qui peuvent être soumises à un impôt sur les bénéfices dans une même juridiction fiscale ou lorsque la société consolidante contrôle, au sens de ce même article, plusieurs sociétés comprises dans la consolidation ayant des activités qui peuvent être soumises à un impôt sur les bénéfices dans une même juridiction fiscale, les informations relatives aux activités de chacune des sociétés concernées, y compris par leurs succursales, sont agrégées pour cette juridiction. »

4.13 Dispositions résultant de l'arrêté du 22 juin 2023 relatif à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices et de l'arrêté du 24 juillet 2023 modifiant les dispositions relatives à cette communication

Article A. 232 :

« I.-Les informations prévues au II de l'article L. 232-6 sont présentées selon les modalités prévues ci-après ou celles relatives aux déclarations visées aux parties B et C de la section III de l'annexe III de la directive 2011/16/ UE du Parlement européen et du Conseil du 15 février 2011. Le rapport précise laquelle de ces deux méthodes a été utilisée. ».

II. -Le chiffre d'affaires comprend les transactions passées avec des parties liées et correspond :

a) Soit à la somme du chiffre d'affaires net, des autres produits d'exploitation, des produits provenant de participations à l'exclusion des dividendes reçus des sociétés du groupe, des produits provenant d'autres valeurs mobilières et de créances de l'actif immobilisé, et des autres intérêts et produits assimilés, conformément au modèle prévu par les articles R. 123-193 et R. 233-12 le cas échéant ;

b) Soit aux produits au sens du cadre de présentation de l'information financière sur la base duquel les états financiers sont établis, à l'exclusion des corrections de valeur et des dividendes reçus des sociétés du groupe.

Le montant de l'impôt sur les bénéfices dû correspond à la charge d'impôt exigible, au titre des bénéfices imposables ou des pertes de l'exercice, comptabilisée par les sociétés et succursales dans la juridiction fiscale concernée. Cette charge se rapporte uniquement aux activités de ces sociétés et succursales pendant l'exercice concerné et n'inclut ni les impôts différés ni les provisions constituées au

titre de charges fiscales incertaines.

Le montant de l'impôt sur les bénéfices acquitté sur la base des règlements effectifs correspond au montant de l'impôt sur les bénéfices payé au cours de l'exercice concerné par les sociétés et succursales dans la juridiction fiscale concernée. Ce montant inclut les retenues à la source payées par d'autres sociétés concernant des paiements reçus par les sociétés et succursales du groupe.

Le montant des bénéfices non distribués correspond à la somme, à la fin de l'exercice concerné, des bénéfices des exercices passés et de l'exercice concerné dont la distribution n'a pas encore été décidée. En ce qui concerne les succursales, les bénéfices non distribués sont ceux de la société dont elles émanent. »

Article A. 232-1 :

« La devise utilisée pour le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévu à l'article L. 232-6 est celle utilisée pour l'établissement des comptes annuels de la société. »

Article A. 232-2 :

« La devise utilisée pour le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices mentionné à l'article L. 233-28-1 est celle utilisée pour l'établissement des comptes consolidés de la société sur laquelle porte ce rapport.

Lorsque la société mentionnée au I de l'article L. 233-28-2 établit le rapport et intègre dans ce dernier toutes les informations en sa possession, conformément au V de ce même article, elle les convertit en euros en appliquant le taux de change publié au Journal officiel de l'Union européenne à la clôture de l'exercice. »

4.14 Dispositions résultant de l'arrêté du 3 juillet 2026 pris pour l'application de l'article R. 232-8-2 du code de commerce relatif au format de présentation et de dépôt de la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices

Article A. 232-3 :

« Le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévu par l'article L. 232-6 est établi selon un modèle conforme aux dispositions de l'annexe I du règlement d'exécution (UE) 2024/2952 de la Commission du 29 novembre 2024 établissant un modèle commun et des formats de déclaration électroniques en vue de l'application de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les informations à présenter dans les déclarations d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés. »

Article A. 232-4 :

« Le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévu par l'article L. 232-6 est établi selon un format de déclaration électronique conforme aux dispositions de l'article 4 du règlement d'exécution (UE) 2024/2952 de la Commission du 29 novembre 2024 établissant un modèle commun et des formats de déclaration électroniques en vue de l'application de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les informations à présenter dans les déclarations d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés. »

Article A. 232-5 :

« Par dérogation à l'article A. 232-4, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévu par l'article L. 232-6 peut être établi selon un format électronique libre. »

L'article 2 de l'arrêté précité indique que ses dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2025, sauf, par dérogation, celles de l'article A. 232-5, qui s'appliquent aux exercices ouverts entre le 1er janvier 2025 et le 31 décembre 2026.

4.2 SECTION III DE L'ANNEXE III DE LA DIRECTIVE 2011/16/UE DU 15 FÉVRIER 2011

DÉCLARATION PAYS PAR PAYS

A. Formulaire de déclaration pays par pays

Tableau 1 Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale

Nom du Groupe d'entreprises multinationales :
Exercice fiscal considéré :
Monnaie utilisée :

Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts sur les bénéfices dus (année en cours)	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels, hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Partie indépendante	Partie liée	Total							

Tableau 2 Liste de toutes les Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale

Nom du Groupe d'entreprises multinationales :
Exercice fiscal considéré :

			Principale(s) activité(s)

Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Recherche-développement	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	V ente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres ([1])
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

([1]) Veuillez indiquer la nature de l'activité de l'Entité constitutive dans la partie «Informations complémentaires».

Tableau 3 Informations complémentaires

Nom du Groupe d'entreprises multinationales :
Exercice fiscal considéré :

Veuillez ajouter dans cette rubrique les informations ou explications succinctes complémentaires qui vous semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.

B. Instructions générales pour compléter la déclaration pays par pays

1. Objet

Le formulaire est utilisé pour rendre compte de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités d'un Groupe d'entreprises multinationales, juridiction fiscale par juridiction fiscale.

2. Traitement des succursales et des établissements stables

Les données relatives à un établissement stable sont communiquées en fonction de la juridiction fiscale dans laquelle il se trouve et non de la juridiction fiscale de résidence de l'unité opérationnelle dont l'établissement stable fait partie. Les informations communiquées dans la juridiction fiscale de résidence concernant l'unité opérationnelle dont l'établissement stable considéré fait partie n'intègrent pas les données financières relatives à cet établissement stable.

3. Période couverte par le formulaire de déclaration annuelle

Le formulaire de déclaration couvre l'Exercice fiscal de l'entreprise multinationale déclarante. Pour les Entités constitutives, à la discrétion de l'entreprise multinationale déclarante, le formulaire reflète de manière cohérente:

a) soit les informations relatives à l'Exercice fiscal des Entités constitutives considérées s'achevant le même jour que l'Exercice fiscal de l'entreprise multinationale déclarante, ou s'achevant au cours des douze mois précédant cette date;

b) soit les informations relatives à toutes les Entités constitutives concernées déclarées pour l'Exercice fiscal de l'entreprise multinationale déclarante.

4. Source des données

L'entreprise multinationale déclarante utilise de manière cohérente les mêmes sources de données d'une année à l'autre pour compléter le formulaire. L'entreprise multinationale déclarante peut choisir d'utiliser des données tirées de la documentation établie au titre de ses états consolidés, d'états financiers relatifs à une entité distincte qui sont prévus par la loi, d'états financiers prévus par la réglementation ou de comptes de gestion internes. Il n'est pas nécessaire de rapprocher des États financiers consolidés les données relatives au chiffre d'affaires, aux bénéfices et aux impôts figurant dans le formulaire. Si des états financiers prévus par la loi sont utilisés comme base de déclaration, tous les montants sont convertis dans la monnaie fonctionnelle indiquée par l'entreprise multinationale déclarante sur la base du taux de change moyen de l'année précisée dans la partie «Informations complémentaires» du formulaire. En revanche, il n'est pas nécessaire de réaliser des ajustements pour tenir compte des différences de principes comptables appliqués entre juridictions fiscales.

L'entreprise multinationale déclarante fournit une brève description des sources de données utilisées pour préparer le formulaire dans sa partie «Informations complémentaires». Si une modification est apportée à une source de données utilisée d'une année à l'autre, l'entreprise multinationale déclarante explique les raisons de ce changement et ses conséquences dans la partie «Informations complémentaires» du formulaire.

C. Instructions spécifiques pour compléter la déclaration pays par pays

1. Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale (Tableau 1)

1.1. Juridiction fiscale

Dans la première colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante recense l'ensemble des juridictions fiscales dans lesquelles des Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales sont résidentes à des fins fiscales. L'expression «juridiction fiscale» désigne toute juridiction autonome sur le plan fiscal, qu'il s'agisse ou non d'un État. Une ligne distincte est ajoutée pour toutes les Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales qui sont considérées par l'entreprise multinationale déclarante comme ne résidant à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale. Si une Entité constitutive réside dans plusieurs juridictions fiscales, la règle de départage prévue par la convention fiscale applicable est utilisée pour déterminer la juridiction fiscale de résidence. En l'absence de convention fiscale applicable, l'Entité constitutive est déclarée dans la juridiction fiscale de son siège de direction effective. Le siège de direction effective est déterminé conformément aux normes convenues au niveau international.

▼M3

1.2. Chiffre d'affaires

Dans les trois colonnes du formulaire correspondant à la rubrique «Chiffre d'affaires», l'entreprise multinationale déclarante fournit les informations suivantes:

a) la somme des chiffres d'affaires de toutes les Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales dans les juridictions fiscales concernées résultant de transactions avec des entreprises associées;

b) la somme des chiffres d'affaires de toutes les Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales dans les juridictions fiscales concernées résultant de transactions avec des parties indépendantes;

c) le total des montants visés aux points a) et b).

Le chiffre d'affaires inclut les recettes provenant des ventes de marchandises en stock et de biens immobiliers, de services, de redevances, d'intérêts, de primes et tout autre montant pertinent. Les recettes excluent les paiements reçus d'autres Entités constitutives qui sont considérés comme des dividendes dans la juridiction fiscale du payeur.

1.3. Bénéfice (perte) avant impôts

Dans la cinquième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique la somme des bénéfices (pertes) avant impôts de toutes les Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Le bénéfice ou la perte avant impôts inclut tous les produits et charges exceptionnels.

1.4. Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)

Dans la sixième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique le montant total des impôts sur les bénéfices effectivement payés au cours de l'Exercice fiscal considéré par l'ensemble des Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Les impôts acquittés incluent les impôts décaissés par l'Entité constitutive ayant été versés à la juridiction fiscale de résidence et à toutes les autres juridictions fiscales. Les impôts acquittés incluent les retenues à la source payées par d'autres entités (entreprises associées et entreprises indépendantes) concernant des paiements reçus par l'Entité constitutive. Par conséquent, si dans la juridiction fiscale B, des intérêts ont été payés à l'entreprise A résidente de la juridiction fiscale A, la retenue à la source effectuée dans la juridiction fiscale B est déclarée par l'entreprise A.

1.5. Impôts sur les bénéfices dus (année en cours)

Dans la septième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique la somme des charges d'impôts exigibles sur les bénéfices ou pertes imposables de l'année de déclaration de toutes les Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Les charges d'impôts exigibles correspondent uniquement aux opérations de l'année en cours et n'incluent pas les impôts différés ni les provisions constituées au titre de charges fiscales incertaines.

1.6. Capital social

Dans la huitième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique la somme des capitaux sociaux de toutes les Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. En ce qui concerne les établissements stables, leur capital social est déclaré par l'entité juridique dont ils constituent un établissement stable, sauf si l'établissement stable considéré est soumis à des exigences réglementaires en matière de capital social dans sa juridiction fiscale.

1.7. Bénéfices non distribués

Dans la neuvième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique la somme de tous les bénéfices non distribués de l'ensemble des Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée à la fin de l'année. En ce qui concerne les établissements stables, leurs bénéfices non distribués sont déclarés par l'entité juridique dont ils constituent un établissement stable.

▼M3

1.8. Nombre d'employés

Dans la dixième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique le nombre total des employés en équivalent temps plein (ETP) de l'ensemble des Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Le nombre d'employés peut être déclaré sur la base de la situation à la fin de l'année, sur la base des niveaux moyens d'effectifs de l'année, ou sur toute autre base appliquée de manière cohérente dans les différentes juridictions fiscales et d'une année à l'autre. À cette fin, les travailleurs indépendants participant aux activités d'exploitation ordinaires de l'Entité constitutive peuvent être déclarés comme employés. Il est permis de fournir un arrondi ou une approximation raisonnable du nombre d'employés, à condition que cet arrondi ou cette approximation ne fausse pas de manière importante la répartition des employés en termes relatifs entre les différentes juridictions fiscales. Des approches cohérentes sont appliquées d'une année à l'autre et d'une entité à l'autre.

1.9. Actifs corporels, hors trésorerie et équivalents de trésorerie

Dans la onzième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique la somme des valeurs comptables nettes des actifs corporels de l'ensemble des Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. En ce qui concerne les établissements stables, leurs actifs sont déclarés en fonction de la juridiction fiscale dans laquelle l'établissement stable considéré se trouve. À cette fin, les actifs corporels n'incluent pas la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les actifs incorporels, ni les actifs financiers.

2. Liste de toutes les Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale (Tableau 2)

2.1. Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale

L'entreprise multinationale déclarante indique, juridiction fiscale par juridiction fiscale et par nom d'entité juridique, toutes les Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales qui sont résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Comme indiqué au point 2 des instructions générales, toutefois, les établissements stables sont recensés en fonction de la juridiction fiscale dans laquelle ils se trouvent. Il convient de préciser l'entité juridique dont ils constituent un établissement stable.

2.2. Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence

L'entreprise multinationale déclarante indique le nom de la juridiction fiscale selon le droit de laquelle l'Entité constitutive du Groupe d'entreprises multinationales est constituée si elle est différente de sa juridiction fiscale de résidence.

2.3. Principale(s) activité(s)

L'entreprise multinationale déclarante indique la nature de la (des) principale(s) activité(s) exercée(s) par l'Entité constitutive dans la juridiction fiscale concernée, en cochant une ou plusieurs des cases correspondantes.

4.3 TAUX DE CHANGE DE L'EURO AU 21 DÉCEMBRE 2021

IV

(Informations)

INFORMATIONS PROVENANT DES INSTITUTIONS, ORGANES ET ORGANISMES DE L'UNION EUROPÉENNE

COMMISSION EUROPÉENNE

Taux de change de l'euro [1]

21 décembre 2021

(2021/C 518/01)

1 euro =

	Monnaie	Taux de change		Monnaie	Taux de change
USD	dollar des États-Unis	1,1295	CAD	dollar canadien	1,4599
JPY	yen japonais	128,44	HKD	dollar de Hong Kong	8,8111
DKK	couronne danoise	7,4362	NZD	dollar néo-zélandais	1,6726
GBP	livre sterling	0,85280	SGD	dollar de Singapour	1,5414
SEK	couronne suédoise	10,3315	KRW	won sud-coréen	1 345,39
CHF	franc suisse	1,0417	ZAR	rand sud-africain	17,9025
ISK	couronne islandaise	146,80	CNY	yuan ren-min-bi chinois	7,1965
NOK	couronne norvégienne	10,1488	HRK	kuna croate	7,5215
BGN	lev bulgare	1,9558	IDR	rupiah indonésienne	16 135,51
CZK	couronne tchèque	25,240	MYR	ringgit malais	4,7540
HUF	forint hongrois	368,00	PHP	peso philippin	56,389
PLN	zloty polonais	4,6375	RUB	rouble russe	83,5985
RON	leu roumain	4,9500	THB	baht thaïlandais	38,019
TRY	livre turque	14,7132	BRL	real brésilien	6,4573
AUD	dollar australien	1,5840	MXN	peso mexicain	23,4677
			INR	roupie indienne	85,3648

[1] *Source*: taux de change de référence publié par la Banque centrale européenne.

4.4 TABLEAU SYNTHÉTIQUE DES SITUATIONS POSSIBLES CONCERNANT LE RAPPORT RELATIF À L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Le tableau suivant récapitule les situations possibles concernant l'établissement, la publication et la mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices (articles L. 232-6, L. 232-6-1, L. 233-28-1 et L. 233-28-2 du code de commerce).

SPT = Société de pays tiers	Caractéristiques de la SPT (conditions cumulatives)	Caractéristiques de l'entité française - société ou succursale (conditions cumulatives)	Périmètre du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices	Responsable de l'établissement et de la mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices	Responsable du dépôt au greffe du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices	Attestation sur le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices (L. 821-54 III du code de commerce)
Situation 1 : Société française autonome (L. 232-6 du code de commerce)	*N/A*	- Société commerciale - CA net > 750 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs - Ni contrôlante ni contrôlée au sens du II ou III du L. 233-16 du code de commerce par une autre société - Non soumise à l'obligation de publication mentionnée au II de l'article L. 511-45 du code monétaire et financier (1) - Disposant à l'étranger d'un établissement stable	Périmètre de la société française	Diligence du conseil d'administration, du directoire ou des gérants de la société française Le rapport est mis gratuitement à disposition du public, pendant au moins cinq années consécutives, sur le site internet de la société française (R. 232-23, II, 1° du code de commerce)	Diligence du conseil d'administration, du directoire ou des gérants de la société française	« *III - Les commissaires aux comptes indiquent dans leur rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes si la personne morale ou l'entité est soumise aux obligations prévues aux articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2.* *Si tel est le cas, ils attestent que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés, a été publié et mis à disposition conformément aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2.* »
Situation 2 : Société française consolidante ultime (L. 233-28-1 du code de commerce)	*N/A*	- Société commerciale - CA net consolidé > 750 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs - Pas contrôlée au sens du II ou III du L. 233-16 du code de commerce par une autre société - Non soumise à l'obligation de publication mentionnée au II de l'article L. 511-45 du code monétaire et financier (1) - Société consolidante ou sociétés qu'elle contrôle disposant à l'étranger d'un établissement stable	Périmètre de la société consolidante et des sociétés sur lesquelles elle exerce un contrôle conformément au II ou au III de l'article L. 233-16 et comprises dans la consolidation	Diligence du conseil d'administration, du directoire ou des gérants de la société française Le rapport est mis gratuitement à disposition du public, pendant au moins cinq années consécutives, sur le site internet de la société française (R. 232-23, II, 1° du code de commerce)	Diligence du conseil d'administration, du directoire ou des gérants de la société française	« *III - Les commissaires aux comptes indiquent dans leur rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes si la personne morale ou l'entité est soumise aux obligations prévues aux articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2.* *Si tel est le cas, ils attestent que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés, a été publié et mis à disposition conformément aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2.* »

SPT = Société de pays tiers	Caractéristiques de la SPT (conditions cumulatives)	Caractéristiques de l'entité française - société ou succursale (conditions cumulatives)	Périmètre du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices	Responsable de l'établissement et de la mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices	Responsable du dépôt au greffe du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices	Attestation sur le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices (L. 821-54 III du code de commerce)
Situation 3 : Société d'un pays tiers (« SPT ») autonome disposant d'une succursale en France (L. 232-6-1 du code de commerce)	- Forme juridique comparable sociétés par actions et SARL - CA net > 750 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs - Ni contrôlante ni contrôlée au sens du II ou III du L. 233-16 du code de commerce par une autre société	CA net succursale en France > 15 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs	Périmètre de la SPT	Diligence du représentant légal de la SPT en France ou de la personne ayant le pouvoir de l'y engager (i.e. représentant de la succursale) (2) Le rapport est mis gratuitement à disposition du public, pendant au moins cinq années consécutives, sur le site internet de la succursale en France ou sur le site internet de la SPT (R. 232-23, II, 2° du code de commerce)	Lorsque le rapport : • est publié en accès libre sur le site internet de la SPT, dans au moins une des langues officielles de l'Union et sous un format électronique structuré de telle manière que des applications logicielles puissent facilement identifier, reconnaître et extraire des données spécifiques, • et qu'il indique l'adresse de la succursale qui a procédé au dépôt du rapport, les autres succursales tenues au dépôt du rapport sont dispensées de cette obligation. (R. 232-23, III du code de commerce)	Pas d'attestation du commissaire aux comptes le cas échéant (le III de l'article L. 821-54 du code de commerce ne mentionne pas l'article L. 232-6-1 du code de commerce)
Situation 4 : Société d'un pays tiers (« SPT ») ultime qui contrôle au sens du II ou III du L. 233-16 du code de commerce une société commerciale française (L. 233-28-2 I du code de commerce)	- Forme juridique comparable sociétés par actions et SARL - CA net consolidé > 750 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs - Pas contrôlée au sens du II ou III du L. 233-16 du code de commerce par une autre société - Établit des comptes consolidés dans lesquels les actifs, les passifs, les fonds propres, les produits et les charges sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique, du plus	Société commerciale française ni une micro-entreprise (3) ni une petite entreprise (4)	Périmètre de la SPT et des sociétés contrôlées, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, comprises dans la consolidation	Diligence du conseil d'administration, du directoire ou des gérants de la société française (2) Le rapport est mis gratuitement à disposition du public, pendant au moins cinq années consécutives, sur le site internet de la SPT ou de l'une des sociétés qu'elle contrôle (R. 232-23, II, 3° du code de commerce)	Lorsque le rapport : • est publié en accès libre sur le site internet de la SPT, dans au moins une des langues officielles de l'Union et sous un format électronique structuré de telle manière que des applications logicielles puissent facilement identifier, reconnaître et extraire des données spécifiques, • et qu'il indique le nom et le siège de la filiale qui a procédé au dépôt du rapport, les autres sociétés du	« *III - Les commissaires aux comptes indiquent dans leur rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes si la personne morale ou l'entité est soumise aux obligations prévues aux articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2.* *Si tel est le cas, ils attestent que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés, a été publié et mis à disposition conformément aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2.* »

SPT = Société de pays tiers	Caractéristiques de la SPT (conditions cumulatives)	Caractéristiques de l'entité française - société ou succursale (conditions cumulatives)	Périmètre du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices	Responsable de l'établissement et de la mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices	Responsable du dépôt au greffe du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices	Attestation sur le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices (L. 821-54 III du code de commerce)
	grand ensemble d'entreprises.				groupe tenues au dépôt du rapport sont dispensées de cette obligation (R. 232-23, III du code de commerce)	
Situation 5 : Société d'un pays tiers (« SPT ») ultime qui contrôle au sens du II ou III du L. 233-16 du code de commerce une société hors UE ou EEE (i) revêtant une forme juridique comparable aux sociétés par actions et SARL et (ii) disposant d'une succursale en France (L. 233-28-2 II du code de commerce)	- Forme juridique comparable sociétés par actions et SARL - CA net consolidé > 750 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs - Pas contrôlée au sens du II ou III du L. 233-16 du code de commerce par une autre société - Établit des comptes consolidés dans lesquels les actifs, les passifs, les fonds propres, les produits et les charges sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique, du plus grand ensemble d'entreprises.	CA net succursale en France > 15 M€ à la clôture de deux exercices consécutifs	Périmètre de la SPT et des sociétés contrôlées, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, comprises dans la consolidation	Diligence du représentant légal de la société en France ou de la personne ayant le pouvoir de l'y engager (i.e. représentant de la succursale) (2) Le rapport est mis gratuitement à disposition du public, pendant au moins cinq années consécutives, sur le site internet de la SPT, de l'une des sociétés hors UE ou EEE qu'elle contrôle, ou de la succursale en France (R. 232-23, II, 3° du code de commerce)	Lorsque le rapport : • est publié en accès libre sur le site internet de la SPT, dans au moins une des langues officielles de l'Union et sous un format électronique structuré de telle manière que des applications logicielles puissent facilement identifier, reconnaître et extraire des données spécifiques, • et qu'il indique l'adresse de la succursale qui a procédé au dépôt du rapport, les autres succursales du groupe tenues au dépôt du rapport sont dispensées de cette obligation (R. 232-23, III du code de commerce)	« *III - Les commissaires aux comptes indiquent dans leur rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes si la personne morale ou l'entité est soumise aux obligations prévues aux articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2.* *Si tel est le cas, ils attestent que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, pour l'exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés, a été publié et mis à disposition conformément aux dispositions des articles L. 232-6, L. 233-28-1 ou L. 233-28-2.* »
	Hors les cas de dispense de dépôt au greffe, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices, certifié conforme, est déposé au greffe du tribunal de commerce, dans une des langues officielles de l'Union européenne, par les entités entrant dans le champ de la déclaration, selon les modalités mentionnées au deuxième alinéa de l'article L. 123-33, pour être annexé au registre du commerce et des sociétés, dans un délai de douze mois à compter de la clôture de l'exercice (R. 232-23 du code de commerce) Dès le dépôt réalisé, le greffier du tribunal de commerce fait insérer au Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales un avis indiquant ce dépôt (R. 232-24 du code de commerce)					

(1) Concerne les établissements de crédit et compagnies financières holding

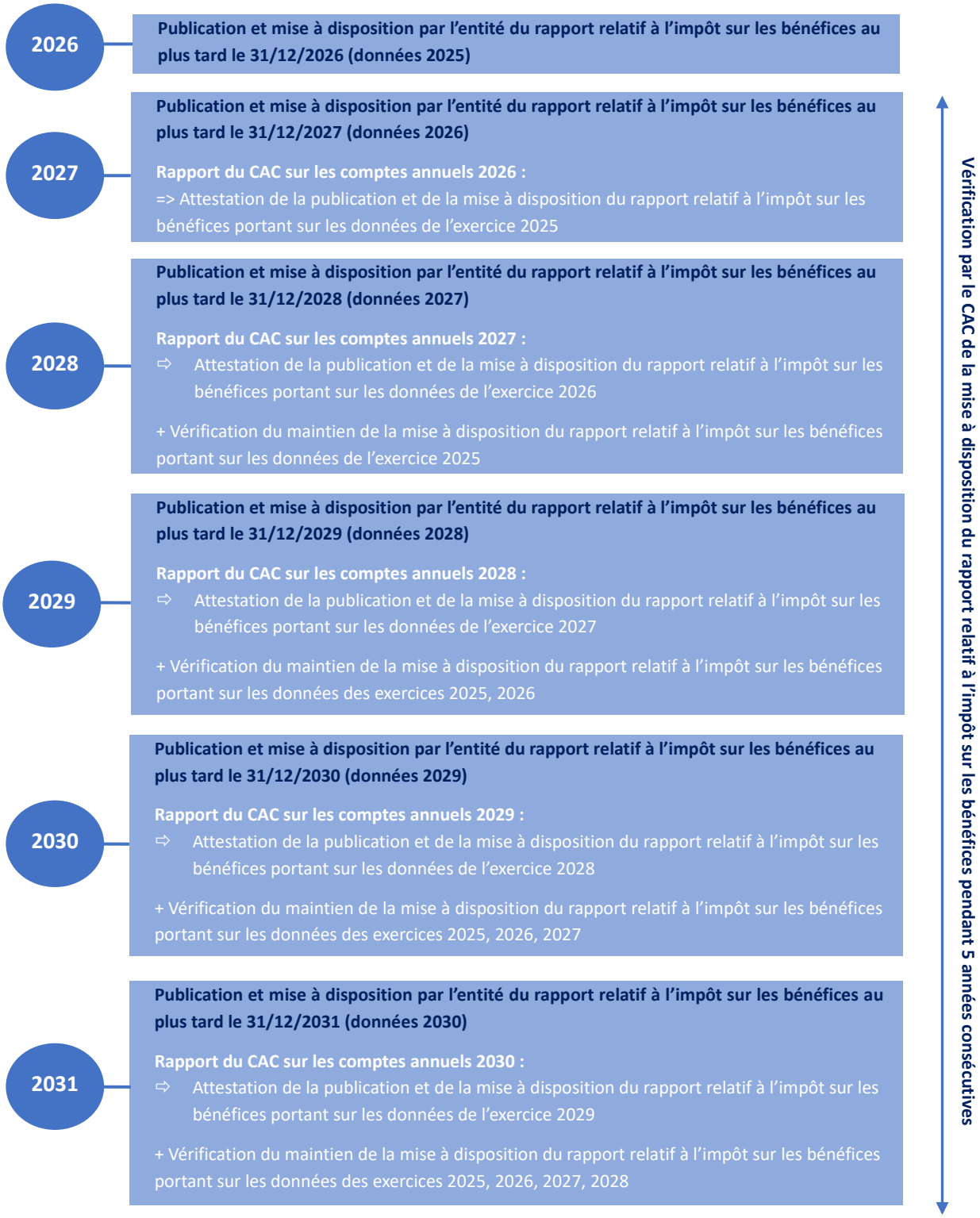
(2) Lorsque la SPT ne fournit pas le rapport, la société française ou le représentant légal de la succursale en France demande à la SPT de lui communiquer toutes les informations nécessaires et établit, publie et met à disposition le rapport. Si la SPT ne communique pas l'ensemble de ces informations, la société française ou le représentant légal de la succursale en France établit le rapport et intègre dans ce dernier toutes les informations en sa possession, assorties d'une déclaration mentionnant que la SPT n'a pas mis à sa disposition les informations requises (III du L. 232-6-1 du code de commerce)

(3) Est une micro-entreprise une société qui, à la date de clôture de l'exercice, ne dépasse pas les seuils d'au moins deux des trois critères suivants : total du bilan < 450.000 €, montant net du chiffre d'affaires < 900.000 € et nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice < 10 (L. 230-1 et D. 230-1 du code de commerce)

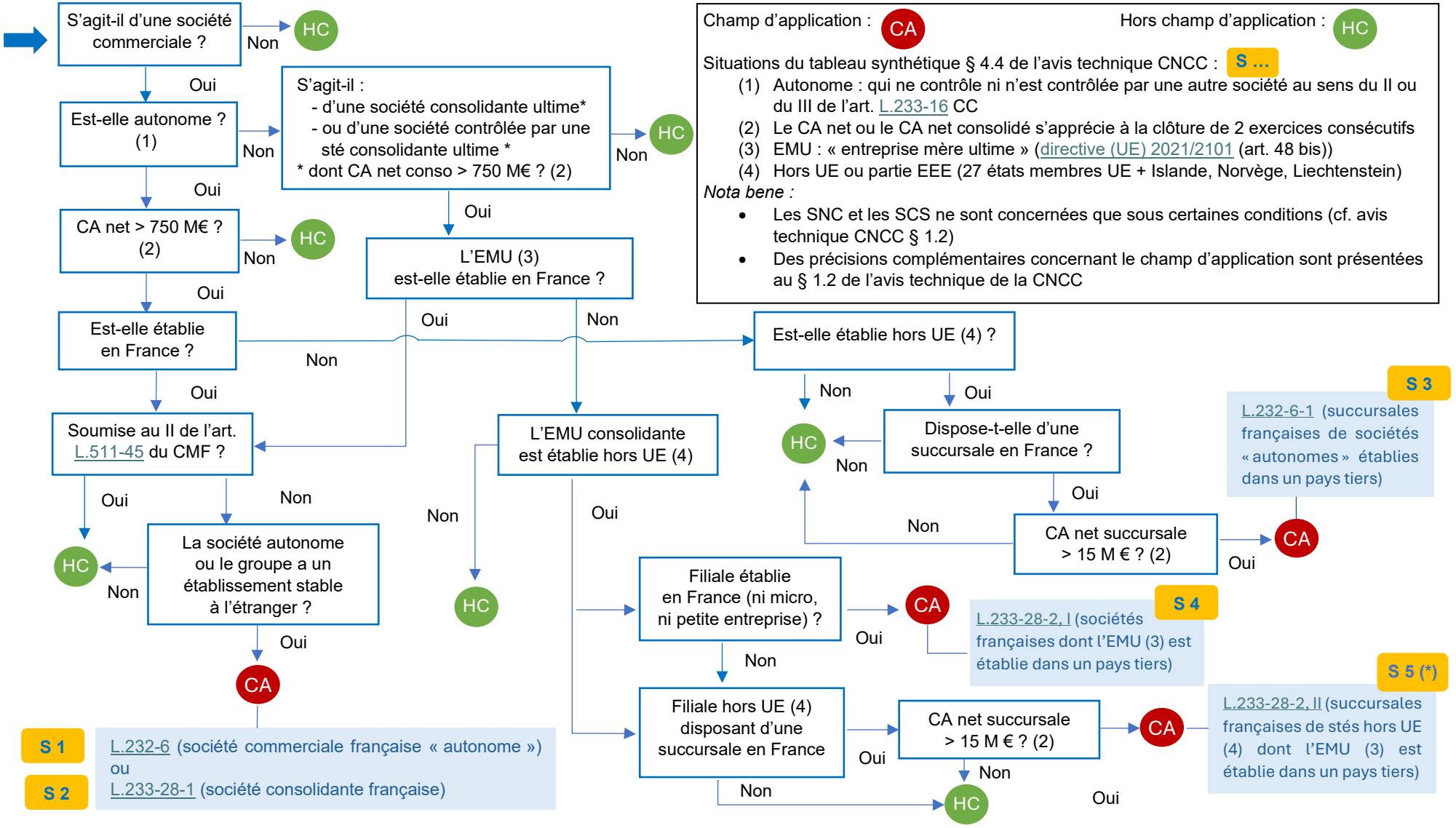
(4) Est une petite entreprise une société qui n'est pas une micro-entreprise et qui, à la date de clôture de l'exercice, ne dépasse pas les seuils d'au moins deux des trois critères suivants : total du bilan < 7.500.000 €, montant net du chiffre d'affaires < 15.000.000 € et nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice < 50 (L. 230-1 et D. 230-1 du code de commerce)

(5) La situation 5 n'est pas applicable si la SPT contrôle dans l'EEE une société qui n'est ni une micro-entreprise ni une petite entreprise (L. 233-28-2 VI 3e alinéa du code de commerce) car il s'agira alors de l'application de la situation 4 (si c'est une société française qui est contrôlée) ou de l'application de la législation nationale équivalente à cette situation 4 (si c'est une société de l'EEE autre que française qui est contrôlée).

4.5 ÉCHÉANCIER PLURIANNUEL RELATIF À LA PUBLICATION ET À LA MISE À DISPOSITION DU RAPPORT RELATIF À L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES (ENTITÉ DONT L'EXERCICE COÏNCIDE AVEC L'ANNÉE CIVILE)



4.6 SCHÉMA GÉNÉRAL SIMPLIFIÉ DU CHAMP D'APPLICATION DU RAPPORT RELATIF À L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

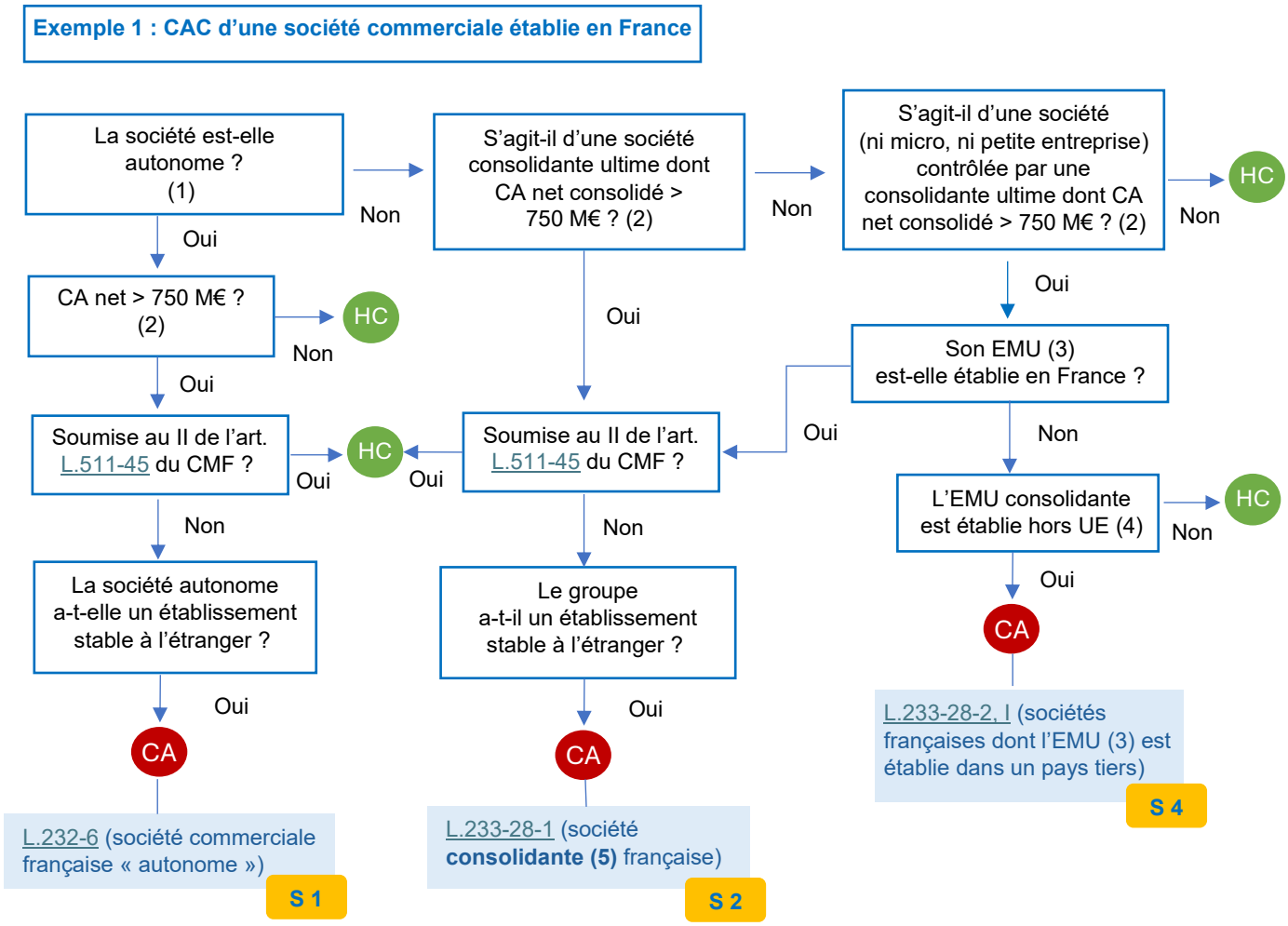


(*) La situation 5 n'est pas applicable si l'EMU contrôle dans l'EEE une société qui n'est ni une micro-entreprise ni une petite entreprise (L. 233-28-2 VI 3e alinéa)

© CNCC / Avis technique relatif à l'attestation du commissaire aux comptes prévue à l'article L. 821-54, III du code de commerce et résultant de l'article 6 de l'ordonnance n°2023-483 du 21 juin 2023 relative à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices - Juillet 2026

4.7 ARBRES DE DÉCISION RELATIFS AU CHAMP D'APPLICATION

1.11 Exemple 1 : Commissaire aux comptes d'une société commerciale établie en France



Champ d'application : CA Hors champ d'application : HC

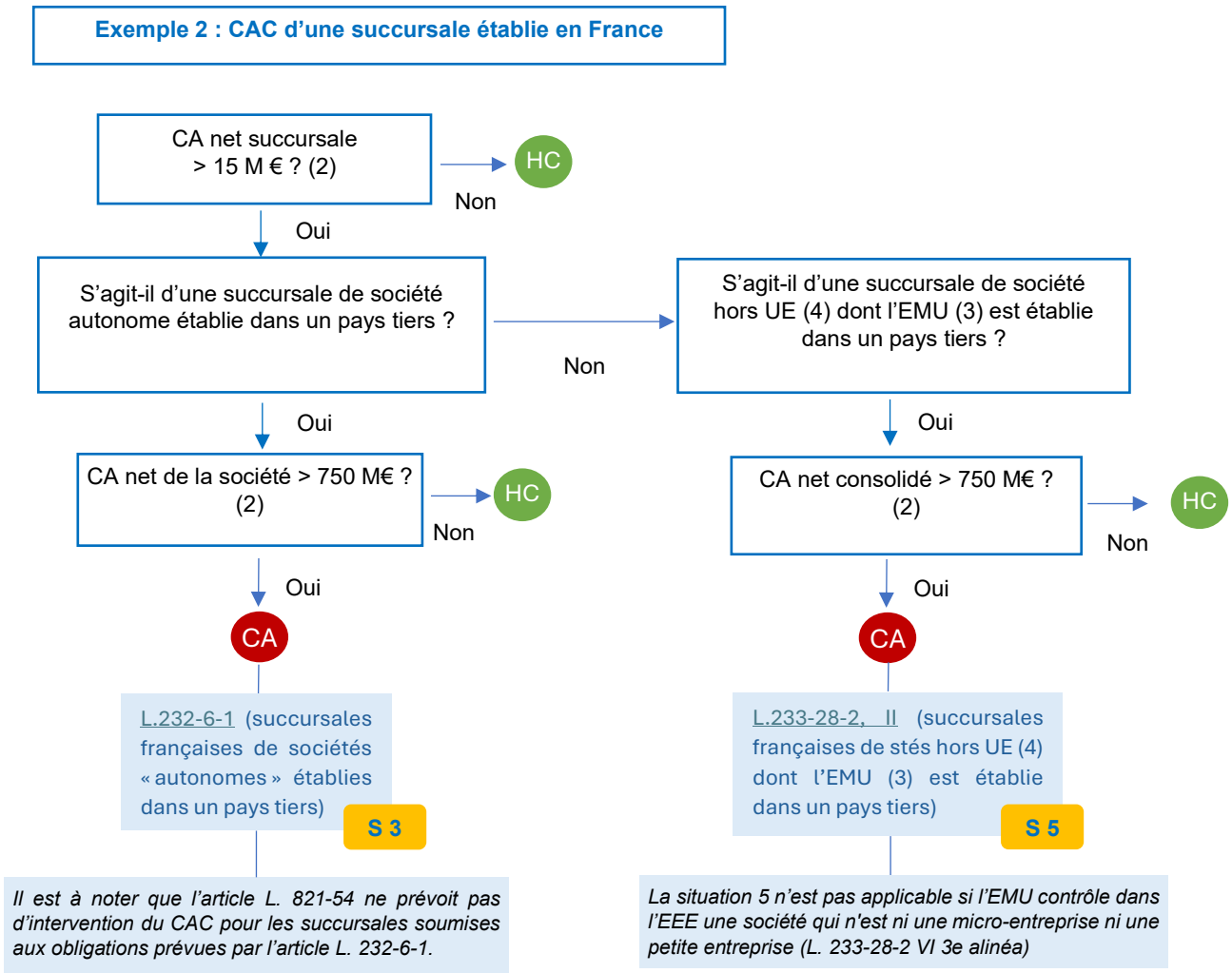
Situations du tableau synthétique § 4.4 de l'avis technique CNCC : S …

(1) Autonome : qui ne contrôle ni n'est contrôlée par une autre société au sens du II ou du III de l'art. L.233-16 CC
(2) Le CA net ou le CA net consolidé s'apprécie à la clôture de 2 exercices consécutifs
(3) EMU : « entreprise mère ultime » (directive (UE) 2021/2101 (art. 48 bis))
(4) Hors UE ou partie EEE (27 états membres UE + Islande, Norvège, Liechtenstein)
(5) Seule l'EMU française est dans le champ d'application et non ses filiales françaises

Nota bene :

- Les SNC et les SCS ne sont concernées que sous certaines conditions (cf. avis technique CNCC § 1.2)
- Des précisions complémentaires concernant le champ d'application sont présentées au § 1.2 de l'avis technique de la CNCC

1.12 Exemple 2 : Commissaire aux comptes d'une succursale établie en France



Champ d'application : CA Hors champ d'application : HC

Situations du tableau synthétique § 4.4 de l'avis technique CNCC : S …

(1) Autonome : qui ne contrôle ni n'est contrôlée par une autre société au sens du II ou du III de l'art. L.233-16 CC
(2) Le CA net ou le CA net consolidé s'apprécie à la clôture de 2 exercices consécutifs
(3) EMU : « entreprise mère ultime » (directive (UE) 2021/2101 (art. 48 bis))
(4) Hors UE ou partie EEE (27 états membres UE + Islande, Norvège, Liechtenstein)

Nota bene :

- Les SNC et les SCS ne sont concernées que sous certaines conditions (cf. avis technique CNCC § 1.2)
- Des précisions complémentaires concernant le champ d'application sont présentées au § 1.2 de l'avis technique de la CNCC