

COMPTES CONSOLIDES – EXEMPTION – SEUILS – MODALITES D'APPLICATION

Seuils applicables aux exercices de référence pour déterminer s'il existe une obligation d'établissement et de publication de comptes consolidés pour les exercices clos jusqu'au 31 décembre 2024 ou à compter du 1^{er} janvier 2025 – La qualification de « grand groupe » au sens de l'article L. 230-2 C. com. nécessite le dépassement des seuils 30/60/250 pendant deux exercices consécutifs (oui)

Les nouvelles dispositions de l'article L. 233-17 du code de commerce qui sont entrées en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2025 renvoient pour l'appréciation de l'exemption d'établissement et de publication des comptes consolidés à la notion de « grand groupe » au sens de l'article L. 230-2 et aux seuils fixés à l'article D. 230-2 du code de commerce (30/60/250).

Jusqu'au 31 décembre 2024, il convient de continuer de se référer aux seuils d'exemption édictés à l'article R. 233-16 du code de commerce (24/48/250). En effet, cet article n'a pas fait l'objet de modifications par le décret n° 2024-152 du 28 février 2024 relatif au relèvement des seuils et il est abrogé seulement à compter du 1^{er} janvier 2025.

Enfin, compte tenu de la nouvelle rédaction de l'article L. 233-17 entrée en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2025, un groupe est considéré comme étant un « grand groupe » au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2025, si deux des trois seuils (30/60/250) ont été dépassés à la clôture des deux exercices de référence 31 décembre 2023 et 31 décembre 2024.

(EJ 2024-30)

Questions :

- 1) Convient-il d'appliquer les anciens seuils (24/48/250) ou les nouveaux seuils (30/60/250) aux exercices comptables 2023 et 2024 qui servent d'exercices de référence pour déterminer si une société est exemptée de l'obligation d'établissement et de publication de comptes consolidés pour l'exercice 2025 ?
- 2) Convient-il d'appliquer les anciens seuils (24/48/250) ou les nouveaux seuils (30/60/250) aux exercices comptables 31 décembre 2022 et 31 décembre 2023 qui servent d'exercices de référence pour déterminer si une société est exemptée de l'obligation d'établissement et de publication de comptes consolidés pour l'exercice clos au 31 décembre 2024, dont l'assemblée générale d'approbation des comptes se tiendrait après le 1^{er} janvier 2025 ?
- 3) Si les nouveaux seuils s'appliquent, pour être exempté de l'obligation d'établissement et de publication des comptes consolidés, convient-il de considérer que l'ensemble ne doit pas dépasser les seuils relatifs au « grand groupe » pendant deux exercices consécutifs ?

*

La Commission des études juridiques relève que le 2° de l'article L. 233-17 du code de commerce prévoyait une exemption, sous conditions, à l'obligation d'établissement et de publication de comptes consolidés pour les groupes de petite taille, à savoir ceux qui ne dépassaient pas deux des trois seuils (total du bilan, montant net du chiffre d'affaires, effectif) fixés par décret, pendant deux exercices successifs.

Ces seuils étaient fixés par l'article R. 233-16 du code de commerce (seuils « 24/48/250 »)¹ jusqu'à l'abrogation, à compter du 1^{er} janvier 2025, de cet article par le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023.

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 a modifié les dispositions du 2° de l'article L. 233-17 du code de commerce à compter du 1^{er} janvier 2025.

La Commission observe que l'article L. 233-17 du code de commerce dispose désormais :

« Par dérogation aux dispositions de l'article L. 233-16, les sociétés mentionnées audit article sont exemptées, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe :

1° Lorsqu'elles sont elles-mêmes sous le contrôle d'une entreprise qui les inclut dans ses comptes consolidés et publiés et qu'elles n'émettent pas des valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé ou des titres de créances négociables. En ce cas, toutefois, l'exemption est subordonnée à la condition qu'un ou plusieurs actionnaires ou associés de l'entreprise contrôlée représentant au moins le dixième de son capital social ne s'y opposent pas ;

*2° Ou lorsque l'ensemble constitué par une société et les entreprises qu'elle contrôle **ne constitue pas un grand groupe, au sens de l'article L. 230-2** et qu'aucune de ces sociétés ou entreprises n'appartient à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ».*

Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2025, les nouvelles dispositions de l'article L. 233-17 précité renvoient pour l'appréciation de l'exemption de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés à la notion de « grand groupe » au sens de l'article L. 230-2 du code de commerce qui dispose :

« (...) Est un grand groupe l'ensemble formé par une société et les entreprises qu'elle contrôle, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, qui, à la date de clôture de l'exercice, dépasse 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. Pour l'application du présent article, les seuils et modalités de calcul des différents critères sont fixés par décret ».

Les seuils sont fixés à l'article D. 230-2 du code de commerce. Cet article a été créé par le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023. Il est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2024. Puis, il a été modifié par le décret n° 2024-152 du 28 février 2024³. Il prévoit :

« Pour l'application de l'article L. 230-2 :

1° En ce qui concerne les petits groupes, le total du bilan est fixé à 9 000 000 d'euros, le montant net du chiffre d'affaires à 18 000 000 d'euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 50 ;

¹ Art. R. 233-16 C. com. : « Pour l'application du 2° de l'article L. 233-17, les seuils que ne doit pas dépasser, dans les conditions fixées à cet article, l'ensemble constitué par une société et les entreprises qu'elle contrôle sont fixées ainsi qu'il suit : 1° Total du bilan : 24 000 000 euros ; 2° Montant net du chiffre d'affaires : 48 000 000 euros ; 3° Nombre moyen de salariés : 250. Ces chiffres sont calculés globalement pour l'ensemble des entreprises concernées selon la méthode définie aux cinquième, sixième et septième alinéas de l'article D. 123-200 ».

² Mis en gras pour les besoins de la réponse.

³ Décret relatif à l'ajustement des critères de taille pour les sociétés et groupes de sociétés.

2° En ce qui concerne les groupes moyens et grands, le total du bilan est fixé à 30 000 000 d'euros, le montant net du chiffre d'affaires à 60 000 000 d'euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 250.

Le total du bilan est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif.

Le montant net du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées.

Le nombre moyen de salariés est apprécié selon les modalités prévues au I de l'article L. 130-1 du code de la sécurité sociale. Par dérogation à ces modalités, il est apprécié sur le dernier exercice comptable lorsque celui-ci ne correspond pas à l'année civile précédente.

Sauf disposition contraire, ces seuils sont réputés franchis à la date de clôture de deux exercices consécutifs sur la base des derniers comptes annuels arrêtés ».

Les seuils déterminant un grand groupe sont ainsi les suivants depuis le 1^{er} mars 2024 : 30 000 000 € de total bilan, 60 000 000 € de montant net du chiffre d'affaires et un nombre moyen de salariés de 250 (ci-après seuils « 30/60/250 »).

En réponse aux différentes questions posées, la Commission considère que :

- 1) Pour l'appréciation de l'exemption au titre des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2025 (notamment l'exercice clos le 31 décembre 2025), les seuils d'exemption à retenir pour les deux exercices de référence sont ceux fixés à l'article D. 230-2 du code de commerce : 30/60/250.
- 2) Pour l'appréciation de l'exemption au titre des exercices clos jusqu'au 31 décembre 2024 (exercices de référence : exercices clos jusqu'aux 31 décembre 2022 et 31 décembre 2023), les seuils d'exemption à retenir sont ceux fixés à l'article R. 233-16 du code de commerce : 24/48/250⁴.
- 3) Enfin, si la nouvelle rédaction de l'article L. 233-17 du code de commerce ne fait plus référence à l'absence de dépassement des seuils pendant deux exercices successifs mais à l'absence de constitution d'un grand groupe au sens de l'article L. 230-2 du même code, la Commission relève que le dernier alinéa de l'article D. 230-2 du code de commerce précise que pour l'application du L. 230-2 du code de commerce « *sauf disposition contraire, ces seuils² sont réputés franchis à la date de clôture de deux exercices consécutifs² sur la base des derniers comptes annuels arrêtés* ».

Ainsi, un groupe sera-t-il considéré comme étant un « grand groupe » au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2025, si deux des trois seuils (30/60/250), appréciés sur la base des comptes annuels arrêtés, ont été dépassés à la clôture des exercices 31 décembre 2023 **et**² 31 décembre 2024.

Par conséquent, et en l'absence de disposition contraire prévue à l'article L. 230-2 du code de commerce, la Commission considère que l'ensemble **ne pourra pas être exempté²** de l'obligation d'établissement et de publication des comptes consolidés **s'il dépasse les seuils relatifs au « grand groupe » (30/60/250) pendant deux exercices successifs².**

⁴ EJ 2024-14, bull CNCC n°216, décembre 2024.

Le tableau ci-dessous récapitule les solutions mentionnées ci-dessus :

	Exemple n°1	Exemple n°2	Exemple n°3
Dépassement de 2 des 3 seuils (30/60/250) au 31/12/23 (N-2)	OUI	NON	OUI
Dépassement de 2 des 3 seuils (30/60/250) au 31/12/24 (N-1)	NON	OUI	OUI
<i>Obligation de consolidation au 31/12/25 (N)</i>	<i>NON</i>	<i>NON</i>	<i>OUI</i>