

## **CSRD – DPEF – SA**

### **Transformation d'une SAS en SA le 30/06/2023 – Obligation d'établissement d'une DPEF au titre des exercices clos les 30/09/2023, 30/09/2024 et 30/09/2025 (oui) – Obligation de publier des informations en matière de durabilité à partir de l'exercice clos le 30/09/2026 (oui)**

---

*Une SA non EIP, dont la date de clôture est fixée au 30 septembre, qui ne fait pas partie d'un groupe consolidé et qui n'est ni un établissement de crédit ni une entreprise d'assurance ou de réassurance, qui dépasse les seuils relatifs à l'obligation d'établir une DPEF devra l'intégrer à son rapport de gestion portant sur les comptes des exercices clos les 30/09/2023, 30/09/2024 et 30/09/2025 (exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2024).*

*L'article 32 de 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 prévu une application progressive du dispositif en matière de durabilité. Les sociétés non EIP qui sont des grandes entreprises (et les sociétés non EIP consolidantes d'un grand groupe) doivent établir et publier des informations (consolidées) en matière de durabilité dans une section distincte de leur rapport de gestion (rapport sur la gestion du groupe), afférent à l'exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025. Dans la situation décrite plus haut, la SA devra donc se soumettre à cette obligation à partir de l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> octobre 2025 et clos le 30 septembre 2026.*

---

Une SAS est transformée en SA le 30 juin 2023. Elle est dotée d'un commissaire aux comptes. Elle dépasse les seuils relatifs à l'obligation d'établissement d'une déclaration de performance extra-financière (DPEF) au titre de l'exercice clos le 30 septembre 2023.

#### **(EJ 2024-20)**

##### Questions :

- L'obligation d'établissement de la DPEF s'applique-t-elle au titre de l'exercice clos le 30/09/2023 ? Ou bien à partir de l'exercice clos le 30/09/2024 ?
- L'obligation relative à l'établissement et la publication des informations en matière de durabilité s'applique-t-elle au titre de l'exercice clos le 30/09/2023 ?

\*\*\*

\*

L'hypothèse retenue par la Commission des études juridiques est celle d'une société dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, qui ne fait pas partie d'un groupe consolidé et qui n'est ni un établissement de crédit ni une entreprise d'assurance ou de réassurance.

#### **Question n° 1 : obligation d'établissement de la DPEF**

La Commission rappelle qu'à la suite de sa transformation en société anonyme intervenue en juin 2023, la société est soumise, à la date de clôture du 30/09/2023, au chapitre V, intitulé « *Des sociétés anonymes* » du Titre II du Livre II du code de commerce.

L'article L. 225-102-1, 1<sup>er</sup> alinéa, du code de commerce, dispose dans sa version en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2025 :

*« Une déclaration de performance extra-financière est insérée dans le rapport de gestion prévu au deuxième alinéa de l'article L. 225-100, lorsque le total du bilan ou le chiffre d'affaires et le nombre de salariés excèdent des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat ».*

Les seuils sont fixés à l'article R. 225-104 du code de commerce, lequel précise que :

*« Les seuils prévus à l'article L. 225-102-1, évalués à la date de clôture de l'exercice, sont fixés à 100 millions d'euros pour le total du bilan, à 100 millions d'euros pour le montant net du chiffre d'affaires et à 500 pour le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice.*

*Le total du bilan et le montant net du chiffre d'affaires sont déterminés conformément aux cinquième et sixième alinéas de l'article D. 123-200. Le nombre moyen de salariés permanents est déterminé conformément aux dispositions de l'article D. 210-21 ».*

La Commission rappelle qu'en application du IV de l'article 2 du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023<sup>1</sup>, l'article R. 225-104 précité sera abrogé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025<sup>2</sup>. En outre, « pour le rapport afférent à l'exercice ouvert entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2024, l'article R. 225-104 demeure applicable aux entités soumises à l'article 34 de l'ordonnance n° 2023-1142<sup>3</sup> ».

Dès lors, à la date de clôture du 30/09/2024, l'article R. 225-104 continue de s'appliquer.

La CNCC considère que : « La Déclaration doit être établie (...) au titre de l'exercice N lorsque les seuils sont atteints au 31/12/N<sup>4</sup> ».

Ainsi, la Commission considère-t-elle que la SA dont la date de clôture est fixée au 30 septembre qui dépasse les seuils relatifs à l'obligation d'établir une DPEF devra l'insérer dans son rapport de gestion portant sur les comptes des exercices clos les 30/09/2023, 30/09/2024 et 30/09/2025<sup>5</sup>.

## **Question n° 2 : obligation d'établissement et de publication des informations en matière de durabilité**

La Commission rappelle que les obligations en matière de durabilité résultent d'une directive européenne transposée en droit français par l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Art 2, IV du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 pris en application de 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 : « Les articles R. 221-7-1, R. 223-18-2, R. 225-104 et R. 225-105 à R. 225-105-3 sont abrogés ».

<sup>2</sup> Art 22 du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 : « I. - Les articles 2 à 17, à l'exception de l'article 4, entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2025. (...) ».

<sup>3</sup> Art 22, IV, du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023.

Art 34 de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2024 : « I. - Pour le rapport afférent à l'exercice ouvert entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2024, les articles L. 22-10-36 et L. 225-102-1 du code de commerce, l'article L. 511-35 du code monétaire et financier, l'article L. 310-1-1-1 du code des assurances, l'article L. 114-17 du code de la mutualité, l'article L. 931-7-3 du code de la sécurité sociale, l'article L. 524-2-1 du code rural et de la pêche maritime ainsi que l'article 8 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération demeurent applicables, dans leur rédaction antérieure à la présente ordonnance, aux entités qui remplissent les deux conditions cumulatives suivantes :

1° Ne pas être soumise à l'article L. 232-6-3 du code de commerce ou dispensée de son application conformément au V ;

2° Ne pas être soumise à l'article L. 233-28-4 de ce code, ou dispensé de son application conformément au V.

II. - Par dérogation au V de l'article L. 225-102-1 du code de commerce, les informations figurant dans la déclaration de performance extra-financière peuvent être vérifiées par un commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au II de l'article L. 821-13 de ce code ou par un organisme tiers indépendant inscrit sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-3 de ce code, dans des conditions définies par décret en Conseil d'Etat.

III. - Lorsque le présent article s'applique, l'article L. 514-15-16-1 du code de l'environnement demeure applicable dans sa rédaction antérieure à la présente ordonnance ».

<sup>4</sup> Avis technique, « Intervention du commissaire aux comptes – intervention de l'OTI – déclaration de performance extra-financière », juin 2023.

<sup>5</sup> Car l'obligation d'insérer dans une section spécifique du rapport de gestion les informations en matière de durabilité prévues par l'article

L. 232-6-3 du code de commerce sera applicable pour l'exercice clos le 30/09/2026, voir question n° 2.

<sup>6</sup> 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.

L'ordonnance a prévu un calendrier d'application progressive de ces obligations<sup>7</sup>.

En application du 2° du II de l'article 33, la SA faisant l'objet de la question devra, dans l'hypothèse retenue par la Commission<sup>8</sup>, établir et publier pour la première fois des informations en matière de durabilité dans une section distincte de son rapport de gestion afférent à l'exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025 dès lorsqu'elle est une grande entreprise<sup>9</sup>.

Or, le premier exercice de cette SA ouvert à compter de la date précitée est celui qui sera ouvert le 1<sup>er</sup> octobre 2025 et clos le 30 septembre 2026.

Ainsi, et en conclusion, une DPEF doit-elle être insérée dans le rapport de gestion portant sur les comptes des exercices clos les 30/09/2023, 30/09/2024 et 30/09/2025 et faire l'objet d'une vérification par un

---

<sup>7</sup> Art 32 de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 : « Sous réserve des dispositions particulières prévues aux articles 33 à 42, les dispositions de la présente ordonnance entrent en vigueur le 1er janvier 2024 ».

Art 33 de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 : « I. - Les articles 2 et 3, l'article 4, à l'exception du 1°, l'article 5, l'article 6, à l'exception du I et du 3° du II, l'article 8, à l'exception du I et des 1°, 4° et 5° du II, l'article 9, à l'exception des 1°, 4° et 5°, et les articles 20 à 26, 28 et 29 entrent en vigueur le 1er janvier 2025.

II. - Le IV de l'article 6, le 7° du II de l'article 8, le 7° de l'article 9, le IV de l'article 20, les articles 21 à 24 ainsi que les articles 28 et 29 s'appliquent :

1° Aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2024, pour les entités suivantes qui sont des grandes entreprises ou les sociétés consolidantes ou combinantes d'un grand groupe, au sens des articles L. 230-1 et L. 230-2 du code de commerce, selon le cas, dont le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice est supérieur à 500 :

a) Les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;

b) Les établissements de crédit, au sens de l'article L. 511-1 du code monétaire et financier ;

c) Les entreprises soumises au contrôle de l'Etat en application de l'article L. 310-1 et du II de l'article L. 310-1-1 du code des assurances, les mutuelles et unions relevant du livre II du code de la mutualité ainsi que les institutions de prévoyance et leurs unions, mentionnées aux articles L. 931-1-1 du code de la sécurité sociale ;

2° Aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2025, pour les sociétés qui sont des grandes entreprises ou les sociétés consolidantes ou combinantes d'un grand groupe au sens des articles L. 230-1 et L. 230-2 du code de commerce, selon le cas ;

3° Aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2026, pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé qui sont des petites ou des moyennes entreprises au sens de l'article L. 230-1 du code de commerce, les établissements de crédit de petite taille et non complexes, au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 145), du règlement (UE) n° 575/2013 du Parlement européen et du Conseil et les entreprises captives d'assurance et de réassurance mentionnées aux 1° et 3° de l'article L. 350-2 du code des assurances ;

4° Aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2028 pour les sociétés mentionnées aux articles L. 232-6-4 et L. 233-28-5 du code de commerce.

Les sociétés qui sont des petites ou des moyennes entreprises, au sens de l'article L. 230-1 du code de commerce, peuvent décider de ne pas appliquer l'article L. 232-6-3 de ce code pour les rapports afférents aux exercices ouverts avant le 1er janvier 2028, sous réserve qu'elles justifient brièvement cette décision dans leur rapport de gestion.

III. - Le 1° du II ne s'applique pas aux sociétés de groupe d'assurance mutuelles, mentionnées à l'article L. 322-1-3 du code des assurances, aux unions mutualistes de groupe, mentionnées à l'article L. 111-4-2 du code de la mutualité, aux sociétés de groupe assurantiel de protection sociale, mentionnées à l'article L. 931-2-2 du code de la sécurité sociale, ainsi qu'aux coopératives agricoles et à leurs unions, mentionnées à l'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime.

IV. - Le V de l'article 20 s'applique aux rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2024 ».

<sup>8</sup> Pour mémoire : société dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, qui ne fait pas partie d'un groupe consolidé et qui n'est ni un établissement de crédit ni une entreprise d'assurance ou de réassurance.

<sup>9</sup> Art L. 230-1, 4°, C. com. : « 4° Est une grande entreprise une société 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 ».

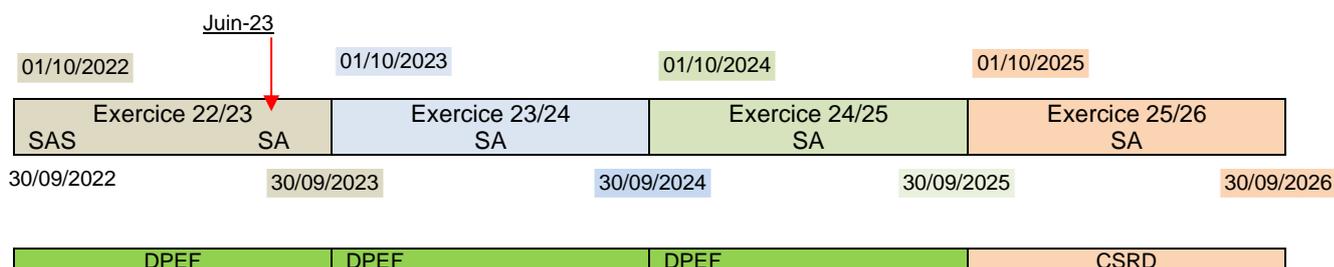
Art D. 230-1, 3° C. com. dans sa version en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> mars 2024 : « Pour l'application de l'article L. 230-1 : (...) 3° En ce qui concerne les moyennes et grandes entreprises, le total du bilan est fixé à 20 000 000 d'euros, le montant net du chiffre d'affaires à 40 000 000 d'euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 250 (...) ».

Article modifié par décret n° 2024-152 du 28 février 2024 relatif à l'ajustement des critères de taille pour les sociétés et groupes de sociétés : « Pour l'application de l'article L. 230-1 : (...) 2° En ce qui concerne les groupes moyens et grands, le total du bilan est fixé à 25 000 000 d'euros, le montant net du chiffre d'affaires à 50 000 000 d'euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 250 ».

organisme tiers indépendant<sup>10</sup> ou par un commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au II de l'article L. 821-13 du code de commerce<sup>11</sup>.

Ce n'est qu'à partir de l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> octobre 2025 et qui se clôturera le 30 septembre 2026, que la SA devra produire des informations en matière de durabilité dans une partie distincte de son rapport de gestion et les soumettre à la certification d'un ou de son commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au II de l'article L. 821-13 du code de commerce ou d'un OTI.

La Commission résume dans le schéma ci-dessous et pour le cas d'espèce, les exercices concernés par les obligations de publication d'une DPEF et celles relatives à la publication des informations en matière de durabilité.



<sup>10</sup> Art L. 225-102-1, V, C. com. : « V. – Pour les sociétés dont le total du bilan ou le chiffre d'affaires et le nombre de salariés excèdent des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat, le cas échéant sur une base consolidée, les informations figurant dans les déclarations mentionnées au I et au II font l'objet d'une vérification par un organisme tiers indépendant, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'Etat. Cette vérification donne lieu à un avis qui est transmis aux actionnaires en même temps que le rapport mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 225-100 ».

<sup>11</sup> Art 34, II, de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 : « II. - Par dérogation au V de l'article L. 225-102-1 du code de commerce, les informations figurant dans la déclaration de performance extra-financière peuvent être vérifiées par un commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au II de l'article L. 821-13 de ce code ou par un organisme tiers indépendant inscrit sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-3 de ce code, dans des conditions définies par décret en Conseil d'Etat ».