



Par Xavier Paper,
associé, Paper Audit
& Conseil

Transfert en France du siège social d'une société étrangère : comment gérer la transition comptable ?

Les dispositions comptables en vigueur en France ne visent pas spécifiquement le traitement applicable au passage d'un référentiel comptable étranger au référentiel comptable français.

Les développements qui suivent ont pour objet de préciser les modalités d'établissement du bilan d'ouverture d'une société étrangère nouvellement immatriculée en France à la suite du transfert de son siège social. Généralement, lorsque la société étrangère est originaire d'un Etat membre de l'Union européenne, le transfert de son siège social en France n'entraîne pas de rupture de sa personnalité morale. Pour les besoins de l'établissement du bilan d'ouverture de ses comptes annuels en France, la société étrangère doit faire application, pour la première fois, des règles comptables en vigueur en France, et en particulier du Plan comptable général (PCG). Parmi les questions pratiques qui se posent, la principale concerne les modalités de transition du référentiel comptable étranger vers le référentiel comptable français.

Les dispositions comptables en vigueur en France, applicables aux comptes annuels, n'apportent aucune réponse spécifique à cette question.

Dans le silence des textes, il nous semble possible de considérer qu'un changement de référentiel comptable (passage du référentiel comptable étranger au référentiel comptable français) présente les mêmes caractéristiques qu'un changement de méthodes comptables. De son côté, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) n'a pas tranché ce point et a saisi l'Autorité des normes comptables (l'ANC).

1. Un changement de référentiel comptable constitue un changement de méthodes comptables

Cette approche repose :

a) sur les dispositions de l'article 122-1 du PCG relatives aux changements de méthodes, telle que figurant ci-après :

«Un changement de méthode résulte soit d'un changement de réglementation comptable, soit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité. Un changement de réglementation comptable s'impose à l'entité et le changement comptable en résultant n'a pas à être justifié» ; et

b) sur le raisonnement suivant :

- l'application du référentiel comptable français s'impose à la société étrangère ;
- ce changement de référentiel comptable est à l'origine d'un changement de réglementation comptable ; et

- en conséquence, ce changement de réglementation comptable est lui-même à l'origine, le cas échéant, de nombreux changements de méthodes comptables.

Dans cette hypothèse, nous sommes amenés à considérer que la société étrangère applique le référentiel comptable français depuis l'origine. Dans la mesure où ce changement de référentiel comptable est susceptible d'entraîner de nombreux changements de méthodes comptables, il y a lieu d'appliquer les dispositions de l'article 122-3 du PCG qui précisent ce qui suit :

«Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt sur le résultat, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Si l'effet à l'ouverture ne peut être calculé de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le changement est appliqué de manière prospective. L'impact du changement à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en "report à nouveau" dès l'ouverture de l'exercice [...]»

En pratique, cette approche suppose donc d'identifier l'ensemble des changements de méthodes comptables susceptibles de résulter de la première application du référentiel comptable français et d'imputer, de façon rétrospective, l'ensemble des impacts nets d'impôt correspondants, à la date du transfert de siège social, sur les capitaux propres de la société étrangère.

2. Les interrogations de la CNCC

Habituellement, un changement de méthodes comptables s'apprécie au sein d'un même référentiel comptable, celui déjà appliqué par l'entreprise ; dans ce cadre, la CNCC s'interroge, dans une note d'information de juin 2011 (NI X. - Le commissaire aux comptes et les changements comptables), sur le traitement applicable à un changement de référentiel comptable. Elle a d'ailleurs saisi l'ANC afin de savoir si, en dehors du contexte du transfert des instruments financiers d'un marché réglementé vers un système multilatéral de négociation, visé par le règlement ANC n° 2010-01, un changement de référentiel comptable constitue, ou non, un changement de méthodes comptables au regard des dispositions du Code de commerce et du PCG. La CNCC a également demandé à l'ANC si l'option pour le référentiel IFRS dans les comptes consolidés est, ou non, réversible, et, le cas échéant, quelles sont les conditions de la réversibilité. A ce jour, l'ANC n'a pas apporté de réponses aux questions posées par la CNCC. ■