

LA LETTRE DE XAVIER PAPER

WWW.XAVIERPAPER.COM

Numéro 126

février 2019

TRANSFERT EN FRANCE DU SIEGE SOCIAL D'UNE SOCIETE ETRANGERE : COMMENT GERER LA TRANSITION ENTRE LES DEUX REFERENTIELS COMPTABLES ?

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 (la « **Société** ») 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 doit faire application, pour la première fois, des règles comptables en vigueur en France, et en particulier du Plan comptable général (le « **PCG** »). Parmi les questions pratiques qui se posent, la principale concerne les modalités de transition du référentiel comptable étranger au 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 convient donc de procéder à un changement de référentiel comptable (passage du référentiel comptable étranger au référentiel comptable français) en considérant, dans un premier temps, que le changement de référentiel comptable constitue un changement de méthodes comptables. Dans un second temps, à l'inverse, nous considérons que le changement de référentiel comptable ne constitue pas un changement de méthodes comptables.

PREMIERE APPROCHE : LE CHANGEMENT DE REFERENTIEL COMPTABLE CONSTITUE UN CHANGEMENT DE METHODES COMPTABLES

La première approche repose :

- a) sur les dispositions de l'article 122-1 du PCG relatives aux changements de méthodes, telles 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 ;
 - 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 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 [...].** » (Mise en gras par soins)

En pratique, cette première 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.

SECONDE APPROCHE : LE CHANGEMENT DE REFERENTIEL COMPTABLE NE CONSTITUE PAS UN CHANGEMENT DE METHODES COMPTABLES

Dans le cadre de cette seconde approche, nous sommes amenés à considérer, sur la base des développements du Mémento Pratique Francis Lefebvre - Comptable 2019 (le « **Mémento Comptable** ») figurant au paragraphe 363-1 (Remarque - Changement de référentiel comptable), qu'un changement de référentiel comptable ne constitue pas un changement de méthodes comptables :

« Selon la note d'information CNCC NI.X de juin 2011, un changement de référentiel comptable peut résulter par exemple :

- de la perte du statut d'établissement de crédit ou d'entreprise d'investissement,
- du passage du statut de SCPI à celui de SIIC,
- du transfert d'Euronext vers Alternext (devenu Euronext Growth, voir n° 5058-1 II.), pour les comptes consolidés.

Un changement de référentiel comptable ne constitue pas, à notre avis, un changement de méthode comptable. En effet, un changement de méthode comptable s'apprécie au sein d'un même référentiel comptable, celui qui est déjà appliqué par l'entreprise. En conséquence, la CNCC a saisi l'ANC pour connaître les conditions et les modalités d'un changement de référentiel (NI.X, juin 2011). Dans l'attente de la réponse de l'ANC, **il est possible, à notre avis, de s'inspirer des modalités applicables aux changements de méthodes (application rétrospective du nouveau référentiel notamment), comme l'a fait l'ANC pour le retour aux règles françaises de consolidation dans le cadre du transfert d'Euronext vers Alternext [...].** » (Mise en gras par nos soins)

Ce faisant, le Mémento Comptable considère qu'il y a tout de même lieu de s'inspirer des modalités applicables aux changements de méthodes comptables, telles que définies précédemment (cf. supra Première approche).

Depuis la date de publication du Mémento Comptable, en septembre 2018, l'ANC n'a toujours pas apporté de réponse à la question posée par la CNCC en 2011.

Le raisonnement par analogie mené par le Mémento Comptable repose sur les dispositions applicables aux comptes consolidés lors du transfert d'Euronext vers Euronext Growth et sur le passage correspondant du référentiel IFRS au référentiel de consolidation français ; il renvoie aux dispositions du règlement de l'ANC n° 2010-01 du 3 juin 2010 relatives aux modalités de première application du règlement CRC n° 99-02 par les sociétés dont les instruments financiers sont transférés d'un marché réglementé (Euronext) vers un système multilatéral de négociation (Alternext) (le « **Règlement ANC 2010-01** »), dont l'article 2 précise ce qui suit :

« **La première application du règlement CRC n° 99-02 est effectuée de façon rétrospective en utilisant les règles et méthodes comptables en vigueur à la date de clôture de l'exercice du changement.** Les ajustements en résultant sont comptabilisés en capitaux propres dans le bilan d'ouverture de l'exercice précédant celui du changement. [...]. » (Mise en gras par nos soins)

Cette seconde approche, qui s'inspire des conséquences d'un changement de référentiel de consolidation, produit, en pratique, les mêmes effets que ceux résultant de la première approche : l'application rétrospective des dispositions du PCG à la date du transfert de siège social de la Société.

PAPER AUDIT & CONSEIL

222, boulevard Pereire
75017 Paris, France
+33 1 40 68 77 41
www.xavierpaper.com

Xavier Paper
+33 6 80 45 69 36
xpaper@xavierpaper.com

Patrick Grinspan
+33 6 85 91 36 23
pgrinspan@xavierpaper.com