

## NOMINATION DU CAC – CO-CAC - SOCIETES ANONYMES DE COORDINATION – COMPTES COMBINES

Certification des comptes combinés – Obligation de nommer 2 CAC (oui)

---

*Les sociétés anonymes de coordination, sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes étant donné qu'elles ont l'obligation d'établir et de publier des comptes combinés. Cette obligation ne naît qu'à compter de l'obtention de l'agrément et par conséquent l'obligation de désigner deux commissaires aux comptes ne s'impose qu'à compter de cette date.*

*Le non-respect de la désignation d'un second commissaire aux comptes pour les entités qui y sont astreintes, constitue une infraction pénalement sanctionnée par l'article L. 820-4 du code de commerce et devra faire l'objet d'une révélation au procureur de la République par le commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-12 du code de commerce.*

---

### (EJ 2020-41)

#### Question :

Les sociétés anonymes de coordination, qui ont l'obligation d'établir et de publier des comptes combinés, ont-elles l'obligation de désigner au moins deux commissaires aux comptes en application de l'article L. 823-2 du code de commerce ?

\*\*\*  
\*

La Commission des études juridiques rappelle que le 8° de l'article L. 423-1-2 du code de la construction et de l'habitation prévoit que la société anonyme de coordination (SAC) a pour objet notamment, « d'assurer le contrôle de gestion des associés, d'établir et de publier des comptes combinés et de porter à la connaissance de l'organe délibérant les documents individuels de situation de ses associés mentionnés aux articles L. 365-2, L. 411-2 et L. 481-1 du code de la construction et de l'habitation ».

S'agissant de la certification des comptes combinés, la Commission indique que l'article L. 823-2 du code de commerce s'applique aux comptes consolidés et ne comporte aucune précision concernant les comptes combinés, mais que néanmoins, la CNCC considère que les personnes morales astreintes à publier des comptes combinés sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes. Cette règle s'applique à toutes les personnes morales, sous réserve des dispositions propres à celles-ci (EJ 2004-163, *Bull. CNCC* n° 136, décembre 2004, p. 719 s.).

La Commission relève par ailleurs que l'article 54 de la proposition de loi SOILHI, dans sa rédaction initiale, avait pour objet de clarifier l'obligation faite aux entités tenues d'établir des comptes combinés de désigner un commissaire aux comptes. Le Sénat avait fait le choix, en première lecture, d'aligner le régime applicable à ces entités sur celui qui s'applique aux entités tenues d'établir des comptes consolidés, en leur imposant l'obligation de désigner deux commissaires aux comptes. Cet article a été supprimé par l'Assemblée nationale en première lecture, en séance publique et à l'initiative du Gouvernement.

Compte tenu de ces différents éléments, la question se pose de savoir quelle est la position de la CNCC concernant le co-commissariat dans les sociétés anonymes de coordination.

La Commission rappelle que la notion de « société de coordination » a été introduite dans le code de la construction et de l'habitation par la loi n° 2018-1021 du 23 novembre 2018, dite loi ELAN.

L'article L. 423-1-1<sup>1</sup> du code de la construction et de l'habitation prévoit que, d'une part, les organismes d'habitation à loyer modéré et, d'autre part, les sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux, visés respectivement aux articles L. 411-2 et L. 481-1 de ce code, « *peuvent constituer entre eux, afin d'améliorer l'efficacité de leur activité, un groupe d'organismes de logement social, selon l'une des modalités suivantes* ».

La première modalité consiste à former un ensemble de sociétés où l'une d'entre elles contrôle directement ou indirectement les autres au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

La deuxième modalité prévue par l'article L. 423-1-1 pour constituer un groupe d'organismes de logement social consiste à former « *un ensemble constitué d'une société de coordination au sens de l'article L. 423-1-2 du présent code et des détenteurs de son capital* ».

Conformément aux dispositions de l'article L. 423-1-2 du code de la construction et de l'habitation, « *Une société de coordination est une société anonyme agréée en application de l'article L. 422-5, qui peut prendre la forme d'une société anonyme mentionnée à l'article L. 225-1 du code de commerce ou d'une société anonyme coopérative à capital variable, régie par les dispositions du présent article ainsi que par les dispositions non contraires de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, du code civil et du code de commerce* ». De ce fait, sauf disposition spécifique issue du code de la construction et de l'habitation, les dispositions du code de commerce relatives aux sociétés anonymes s'appliquent concernant la désignation d'un collège de commissaires aux comptes.

Concernant la certification des comptes combinés, la Commission rappelle que l'article L. 823-2 du code de commerce, dispose : « *Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés désignent au moins deux commissaires aux comptes* », s'applique aux comptes consolidés et ne comporte aucune précision concernant les comptes combinés. La Commission rappelle néanmoins que le § 60 *Principes généraux* de la Section VI *Combinaison* du Règlement CRC 99-02<sup>2</sup> *Comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques* dispose que « *Sous réserve des règles spécifiques à la combinaison figurant dans cette section, les dispositions des sections I à V sont applicables aux comptes combinés. Pour l'application de ces sections à la combinaison, le terme « combiné » doit être lu à la place de « consolidé » et les termes « entités sous contrôle exclusif » à la place de « entreprises sous contrôle exclusif ». Dès lors que l'une des personnes morales du périmètre est l'objet de l'application du présent titre, le terme « combinaison » est substitué au terme « consolidation » pour la totalité des opérations du périmètre* ».

Par ailleurs, la Commission considère que le fait que la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises ne fasse pas de distinction entre comptes combinés et comptes consolidés et que le règlement CRC 99-02<sup>2</sup> indique que les règles de la consolidation s'appliquent aux comptes combinés, sauf si une disposition spécifique à la combinaison a été édictée, n'emporte pas que les entités astreintes à publier des comptes combinés ne sont pas concernées par l'obligation de certification des comptes par un collège de co-commissaires aux comptes qui s'impose aux entités astreintes à publier des comptes consolidés. La Commission estime qu'il s'agit d'arguments tendant à établir que la combinaison est une modalité de la consolidation<sup>3</sup> et que les obligations qui incombent aux entités astreintes à publier des comptes consolidés s'imposent aux entités astreintes à publier des comptes combinés.

<sup>1</sup> Art. L. 423-1-1 C. construction et de l'habitation : « *Les organismes mentionnés aux articles L. 411-2 et L. 481-1 peuvent constituer entre eux, afin d'améliorer l'efficacité de leur activité, un groupe d'organismes de logement social, selon l'une des modalités suivantes* :

1° *Soit en formant un ensemble de sociétés comportant majoritairement des organismes mentionnés aux mêmes articles L. 411-2 et L. 481-1, lorsque l'un d'entre eux ou une autre société contrôle directement ou indirectement les autres, que ce contrôle soit exercé seul au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce ou conjointement au sens du III du même article L. 233-3 ;*

2° *Soit en formant un ensemble constitué d'une société de coordination au sens de l'article L. 423-1-2 du présent code et des détenteurs de son capital.*

(...) ».

<sup>2</sup> Remplacé par le règlement ANC n° 2020-01 publié le 9 octobre 2020 et applicable aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021.

<sup>3</sup> Il en est de même avec le règlement ANC n° 2020-01.

En application du principe *specialia generalibus derogant*, les comptes combinés constituent donc une modalité de la consolidation et les personnes morales astreintes à publier des comptes combinés, dont les sociétés anonymes de coordination, sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes.

La Commission confirme donc sa position prise dans sa réponse EJ 2004-163<sup>4</sup>, aux termes de laquelle les personnes morales astreintes à publier des comptes combinés sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes, sous réserve des dispositions propres à celles-ci.

Sur la suppression en première lecture par l'Assemblée nationale de l'article 54 de la proposition de loi SOILHI, qui avait pour objet de clarifier l'obligation faite aux entités tenues d'établir des comptes combinés de désigner deux<sup>5</sup> commissaire aux comptes, il n'est pas possible pour la Commission, à défaut d'éléments lui permettant de savoir la ou les raisons pour lesquelles la suppression de cette rédaction a été effectuée, de se prononcer sur ce qui a prévalu à cette suppression. Cependant, une des pistes de réflexion pourrait être, à la lecture des éléments ci-dessus, que le changement de rédaction de la proposition de loi a été causé par une volonté de ne pas répéter une situation déjà régie par d'autres textes de loi.

A titre complémentaire, la Commission rappelle que l'article L. 423-1-2 du code de la construction et de l'habitation indique qu'une société de coordination est « une société anonyme agréée », ce qui signifie que, tant qu'elle n'a pas reçu l'agrément, la société n'est pas une société de coordination. Or, l'obligation d'établir et de publier des comptes combinés instaurée par le même article L. 432-1-2 est liée au fait d'avoir la qualité de société de coordination. Ainsi, l'obligation d'établir et de publier des comptes combinés ne naît qu'à compter de l'obtention de l'agrément et l'obligation de désigner deux commissaires aux comptes ne s'impose qu'à compter de cette date.

Par ailleurs, la désignation d'un commissaire aux comptes n'est pas obligatoire lors de la constitution d'une société anonyme qui pourrait devenir « société de coordination » si elle obtenait ultérieurement l'agrément ministériel nécessaire à cet effet. En effet, les dispositions propres aux sociétés anonymes<sup>6</sup> s'appliquent alors en attendant d'obtenir l'agrément.

Sur l'attitude du seul commissaire aux comptes qui aurait été nommé dans une société anonyme de coordination devant établir et publier des comptes combinés, la combinaison étant une modalité de consolidation, la Commission estime que le non-respect de l'article L. 823-2 du code de commerce disposant que « *Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés désignent au moins deux commissaires aux comptes* » constitue une irrégularité.

Par conséquent, en application de l'article L. 823-16 du code de commerce, le commissaire aux comptes doit porter à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration, ces irrégularités et en application de l'article L. 823-12 du code de commerce signaler cette irrégularité à la plus prochaine assemblée générale.

Par ailleurs, la Commission estime que le non-respect de la désignation d'un second commissaire aux comptes pour les entités qui y sont astreintes, constitue une infraction pénalement sanctionnée par l'article L. 820-4 du code de commerce et devra faire l'objet d'une révélation au procureur de la République par le commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-12 du code de commerce.

<sup>4</sup> EJ 2004-163, *Bull. CNCC* n° 136, décembre 2004, p. 719 s.

<sup>5</sup> Modification du Sénat de nommer non pas un commissaire aux comptes mais deux commissaires aux comptes.

<sup>6</sup> Art. L. 225-218 C. com. : « (...) *Sont tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes les sociétés qui dépassent, à la clôture d'un exercice social, les seuils fixés par décret pour deux des trois critères suivants : le total de leur bilan, le montant de leur chiffre d'affaires hors taxes ou le nombre moyen de leurs salariés au cours de l'exercice* (...) » et, à la constitution de la société, aucune clôture d'exercice social n'est, bien entendu, intervenue.

Art. D. 221-5 C. com. (applicable sur renvoi de l'article D. 225-164-1) : « *Pour l'application du deuxième alinéa de l'article L. 221-9 relatif à la désignation d'un commissaire aux comptes, le total du bilan est fixé à 4 000 000 euros, le montant hors taxe du chiffre d'affaires à 8 000 000 euros et le nombre moyen de salariés à cinquante. Le total du bilan et le montant hors taxe du chiffre d'affaires sont déterminés conformément aux cinquième et sixième alinéas de l'article D. 123-200 (...)* ».