

Sociétés et dirigeants

Transposition de la CSRD en droit français : tour d'horizon

En décembre 2023, la France a transposé la directive CSRD dans son droit national. Une ordonnance et un décret adaptent le droit français de la responsabilité sociétale des entreprises en y intégrant l'obligation, notamment pour les grandes sociétés, de publier un rapport de durabilité.

La loi Ddadue 3 du 9 mars 2023 avait habilité le gouvernement à procéder, avant le 9 décembre 2023, à la transposition de la directive 2022/2464 du 14 décembre 2022 (dite « CSRD » pour *Corporate Sustainability Reporting Directive*) (L. n° 2023-171, 9 mars 2023, art. 12). C'est désormais chose faite. L'ordonnance 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 été publiée, le 7 décembre 2023, au *Journal officiel* (Ord. n° 2023-1142, 6 déc. 2023). Un décret et deux arrêtés, parus au *Journal officiel* le 31 décembre 2023, complètent cette ordonnance (D. n° 2023-1394, 30 déc. 2023 ; Arr., 28 déc. 2023, NOR : JUSC2335258A : Arr., 28 déc. 2023, NOR : JUSC2335250A).

Ces textes ouvrent une nouvelle ère en imposant à certaines sociétés de déclarer, publier et faire auditer un rapport de durabilité. Entreprises concernées, informations à déclarer, niveau de précision, format de publication, modalités de certification : les contours du *reporting* extra-financier sont étendus.

Dans ce cadre, les nouveaux textes définissent des catégories d'entreprises et de groupes auxquelles est attachée cette nouvelle obligation de *reporting*. Un travail d'harmonisation et de mise en cohérence des obligations de publication d'informations non financières a également été effectué. Enfin, les textes commentés réforment le régime d'exercice des commissaires aux comptes (CAC) et permettent la certification des informations de durabilité par des organismes tiers indépendants (OTI).

Les dispositions relatives au rapport de durabilité entrent en vigueur selon un calendrier progressif (détaillé ci-dessous). Parmi les autres nouvelles dispositions, certaines sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2024 ou le 1^{er} février 2024 (dispositions relatives aux CAC, notamment), les autres entreront en vigueur, selon le cas, le 1^{er} janvier 2025, le 1^{er} janvier 2026 ou le 6 janvier 2027 (Ord., art. 32 et s. : D. n° 2023-1394, 30 déc. 2023, art. 22, mod. par D. n° 2024-60, 31 janv. 2024 : Arr., NOR : JUSC2335258A, art. 3 : Arr., NOR : JUSC2335250A, art. 7).

Remarque : le décret prévoyait que les dispositions réglementaires relatives aux CAC, aux auditeurs des informations de durabilité et à la Haute autorité de l'audit entreraient en vigueur le 1^{er} janvier 2025 alors que les dispositions sur ces sujets issues de l'ordonnance sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2024. Un décret modificatif a rectifié cette erreur en avançant l'entrée en vigueur des dispositions réglementaires correspondantes au 1^{er} février 2024 (D., art. 22, mod. par D. n° 2024-60, 31 janv. 2024).

Le présent commentaire n'a pas vocation à détailler les nouveaux textes de façon exhaustive (tant leurs apports sont nombreux), mais il propose un tour d'horizon des mesures phares de la réforme.

Nouvelles catégories d'entreprises et de groupes

Depuis le 1^{er} janvier 2024, un nouveau chapitre préliminaire a fait son apparition au sein du titre III du livre II du code de commerce, titre qui est dédié aux règles communes aux sociétés commerciales. Y figurent les nouveaux articles L. 230-1 et L. 230-2 qui définissent différentes catégories d'entreprises et de groupes d'entreprises. De manière symétrique, le nouveau décret crée un nouveau chapitre préliminaire dans la partie réglementaire du code de commerce, afin de fixer les seuils chiffrés applicables à chacune de ces catégories (C. com., art. D. 230-1 et D. 230-2, nouv.).

● Définitions

Il résulte de la combinaison des textes précités qu'est qualifié(e) de :

– micro-entreprise, la société qui ne dépasse pas deux des trois seuils suivants : total du bilan : 350 000 €, chiffre d'affaires net : 700 000 €, nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 10 ;

– petite entreprise, la société qui, sans être une micro-entreprise, ne dépasse pas deux des trois seuils suivants : total du bilan 6 000 000 €, chiffre d'affaires net : 12 000 000 €, nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 50 ;

– moyenne entreprise, la société qui, sans être une micro-entreprise ou une petite entreprise, ne dépasse pas deux des trois seuils suivants : total du bilan : 20 000 000 €, chiffre d'affaires net : 40 000 000 €, nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 250 ;

– grande entreprise, la société qui dépasse deux des trois seuils suivants : total du bilan : 20 000 000 € ; chiffre d'affaires net : 40 000 000 € ; nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 250 ;

– petit 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 ne dépasse pas deux des trois seuils suivants : total du bilan : 7 000 000 €, chiffre d'affaires net : 14 000 000 € et nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 50 ;

– moyen 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, sans être un petit groupe, ne dépasse pas deux des trois seuils suivants : total du bilan : 24 000 000 €, chiffre d'affaires net : 48 000 000 €, nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 250 ;

– 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 deux des trois seuils suivants : total du bilan : 24 000 000 €, chiffre d'affaires net : 48 000 000 €, nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 250.

Ces seuils doivent être appréciés à la date de clôture de l'exercice et, sauf disposition contraire, sont réputés franchis à la date de clôture de deux exercices consécutifs sur la base des derniers comptes annuels arrêtés (C. com., art. D. 230-1, al. 8 et D. 230-2, al. 7, nouv.).

Remarque : ces seuils définis par le nouveau décret pourraient prochainement être modifiés. En effet, ils se réfèrent à ceux qui étaient fixés par la directive 2013/34/UE dite « comptable » avant leur rehaussement par la directive déléguée (UE) 2023/2775 du 17 octobre 2023 (v. BAG 179, « La Commission européenne relève les seuils de la directive comptable », p. 9). Les États membres sont tenus de transposer cette directive déléguée au plus tard le 24 décembre 2024 ; ils doivent appliquer ces nouveaux seuils aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2024, étant précisé qu'ils peuvent autoriser les entreprises à les appliquer aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023 (Dir. déléguée (UE) 2023/2775, art. 2).

● Dispositifs concernés par ces catégories

Les catégories d'entreprises et de groupes résultant des nouveaux textes servent de point d'appui, non seulement pour l'application des nouvelles règles de publication des informations de durabilité, mais aussi pour plusieurs dispositifs existants.

La dispense d'établir un rapport de gestion pour les petites entreprises est ainsi concernée : à compter du 1^{er} janvier 2025, l'article L. 232-1 du code de commerce ne se référera plus à la définition de petite entreprise prévue à l'article L. 123-16, mais à celle fixée par le nouvel article L. 230-1 (C. com., art. L. 232-1, IV, mod.). Les définitions étant sensiblement identiques, cette modification n'a pas d'impact tant que les seuils ne seront pas relevés (v. remarque ci-dessus).

L'exemption pour une société mère d'établir et de publier des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe s'applique actuellement en référence à des seuils fixés par l'article R. 233-16 du code de commerce. A compter du 1^{er} janvier 2025, cet article sera abrogé et cette exemption sera applicable lorsque l'ensemble formé par une société et les sociétés qu'elle contrôle ne constitue pas un grand groupe (C. com., art. L. 233-17, 2^o, V, mod.), dont les seuils sont identiques.

Remarque : font également référence aux nouvelles catégories d'entreprises et de groupes, les dispositions relatives au rapport sur le gouvernement d'entreprise (C. com., art. L. 22-10-10, mod. à compter de 2025), au rapport sur les paiements faits aux États par certaines sociétés ayant une activité extractive ou forestière (C. com., art. L. 232-6-2 et L. 233-28-3, nouv. à compter de 2025) ou encore, au rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices (C. com., art. L. 233-28-2, mod. depuis le 1^{er} janvier 2024).

Obligation d'établir des informations de durabilité

Certaines sociétés cotées et grandes entreprises sont actuellement tenues de publier une déclaration de performance extra-financière (DPEF) (C. com., art. L. 225-102-1 et L. 22-10-36). Cette déclaration doit contenir des informations sur les enjeux en matière de responsabilité sociétale des entreprises (RSE) liées à l'activité de l'entreprise, ainsi que les politiques mises en place pour gérer ces enjeux. Cette obligation est issue de la transposition de la directive n° 2014/95 (dite « NFRD » pour *Non-Financial Reporting Directive*) modifiant la directive comptable 2013/34. Afin de renforcer les obligations de transparence des entreprises, la directive CSRD remplace la DPEF par le rapport de durabilité dont le champ d'application est plus vaste et les informations beaucoup plus étoffées (Dir. (UE) 2013/34/UE, 26 juin 2013, art. 19 *bis* et 29 *bis*, mod. par Dir. (UE) 2022/2464, 14 déc. 2022).

L'ordonnance et le décret commentés transposent en droit français ces nouvelles exigences de transparence.

● Sociétés et groupes concernés

Toute société qui est une grande entreprise, au sens de l'article L. 230-1, doit inclure des informations de durabilité au sein de son rapport de gestion (C. com., art. L. 232-6-3, I, nouv.). Il résulte de cette disposition que les SA et SCA ainsi que les SNC et SCS entièrement détenues par des sociétés par actions ou des SARL ou des sociétés de droit étranger ayant une forme comparable, mais aussi les SARL et SAS (qui ne sont, actuellement, pas tenues de publier de DPEF) devront établir des informations de durabilité dès lors qu'elles sont des grandes entreprises telles que définies par l'article L. 230-1 (C. com., art. L. 221-7, al. 4 pour les SNC et SCS ; v. les seuils ci-dessus).

Seront, en outre, tenues à cette obligation les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé et qui sont des petites et moyennes entreprises telles que définies à l'article L. 230-1 (C. com., art. L. 22-10-36, mod. ; v. les seuils ci-dessus).

Les nouveaux textes prévoient également la publication d'informations de durabilité consolidées par toute société « consolidante » d'un grand groupe tel que défini par l'article L. 230-2 (C. com., art. L. 233-28-4, I, nouv. ; v. les seuils ci-dessus).

Remarque : sous certaines conditions, les filiales non cotées d'un grand groupe sont dispensées d'établir des informations de durabilité (C. com., art. L. 232-6-3, V, nouv.).

Quant aux sociétés qui n'ont pas leur siège dans l'Union européenne (UE) ou l'Espace économique européen (EEE) mais qui ont une succursale en France, elles devront publier un rapport sur les enjeux de durabilité dès lors que certaines conditions (tenant aux chiffres d'affaires de la société étrangère et de la succursale, à la forme sociale de la société et à l'absence de groupe) sont réunies (C. com., art. L. 232-6-4 et D. 232-8-7, nouv.).

Enfin, outre les éventuelles obligations de *reporting* de durabilité qui lui incomberont individuellement (ou sur une base consolidée pour elle et ses filiales), une société française qui est contrôlée par une société consolidante non européenne devra publier un rapport consolidé relatif aux enjeux de durabilité au niveau du groupe de cette dernière société, sous réserve que certaines conditions soient réunies. Cette obligation s'imposera aussi, dans certains cas, aux sociétés étrangères contrôlées par une société consolidante non européenne et qui disposent en France d'une succursale ayant réalisé, à la date de clôture de l'exercice, un chiffre d'affaires net supérieur à 40 000 000 € (C. com., art. L. 233-28-5 et D. 233-16-6, nouv. ; art. L. 22-10-36, II, mod.).

L'obligation d'établir des informations de durabilité entre en vigueur selon le calendrier progressif suivant (Ord., art. 32 et 33, II) :

- grandes entreprises et sociétés mères d'un grand groupe, dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et dont le nombre moyen de salariés est supérieur à 500 : exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2024 (première publication en 2025) ;
- grandes entreprises et sociétés mères d'un grand groupe, autres que celles susmentionnées : exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025 (première publication en 2026) ;
- sociétés entrant dans la catégorie des petites et moyennes entreprises : exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2026 (première publication en 2027) ; ces sociétés pourront toutefois décider de ne pas satisfaire à l'exigence de préparer des informations de durabilité au titre des exercices 2026 et 2027 pour autant qu'elles indiquent brièvement, dans leur rapport de gestion, les raisons de cette décision (Ord., art. 33, II, al. 9) ;
- filiales et succursales de sociétés non européennes : exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2028 (première publication en 2029).

Remarque : les sociétés actuellement tenues d'établir une DPEF, le cas échéant consolidée, devront en établir une au titre de l'exercice 2024, dès lors qu'elles ne sont pas encore soumises à l'obligation de publier des informations de durabilité (Ord., art. 34).

● Contenu du rapport de durabilité

Les sociétés tenues de publier des informations de durabilité, le cas échéant consolidées, devront inclure, dans une section spécifique de leur rapport de gestion (ou du rapport sur la gestion du groupe), les informations qui permettent de comprendre les incidences de l'activité de la société (ou du groupe) sur les enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernement d'entreprise (regroupés sous la notion d'« enjeux de durabilité ») et la manière dont ces enjeux influent sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société (ou du groupe) (C. com., art. L. 232-6-3, I et L. 233-28-4, I, nouv.). Ces informations doivent donc répondre au principe dit de « double importance » (ou « double matérialité »).

Les informations à décrire sont listées à l'article R. 232-8-4 et, pour les informations consolidées, à l'article R. 233-16-3 du code de commerce. Les petites et moyennes entreprises cotées pourront publier des informations de durabilité allégées (C. com., art. R. 22-10-29, mod.). Quant aux filiales et succursales de sociétés établies hors de l'UE et soumises au dispositif, elles devront établir un rapport relatif aux enjeux de durabilité dont les informations pourront être allégées (C. com., art. L. 232-6-4, L. 233-28-5, R. 232-8-4 et R. 232-8-8, nouv.).

Remarque : dans certaines conditions, les informations portant sur des évolutions imminentes ou des affaires en cours de négociation pourront être omises lorsque leur publication nuirait gravement à la position commerciale de la société ou du groupe (C. com., art. L. 232-6-3, II, L. 232-6-4, III, L. 233-28-4, II et L. 233-28-5, III, nouv.).

Les informations de durabilité devront être établies conformément à des normes fixées par des actes délégués de la Commission européenne (normes dites « ESRS », d'application directe dans les États membres) (C. com., art. R. 232-8-4, III et L. 233-28-4, I, nouv. ; art. R. 22-10-29, dern. al., mod.).

● Certification des informations de durabilité

Les informations de durabilité devront obligatoirement être certifiées par un CAC ou par un OTI (qui devront répondre à certaines exigences pour réaliser cette mission de certification) (C. com., art. L. 232-6-3, III, L. 233-6-4, III, nouv. et L. 22-10-36, mod.).

Remarque : actuellement, le CAC se contente de vérifier la présence de la DPEF au sein du rapport de gestion, sans en contrôler le contenu ; certaines très grandes sociétés doivent, en revanche, faire contrôler le contenu de leur DPEF par un OTI (C. com., art. L. 225-102-1, V).

Le CAC ou l'OTI, désigné par la société, devra contrôler (C. com., art. L. 821-54 et L. 822-24, nouv.) :

- la conformité des informations de durabilité avec les exigences de la directive comptable 2013/34, y compris les normes ESRS ;
- la conformité aux normes ESRS du processus mis en œuvre par la société pour déterminer les informations publiées et, lorsque l'entité y est soumise, le respect de l'obligation de consultation du comité social et économique (C. trav., art. L. 2312-17, al. 6) ;
- la conformité du balisage de l'information selon le format d'information électronique unique (format ESEF) ;
- le respect des exigences de publication relatives à la taxonomie (Règl. (UE) 2020/852, art. 8).

Le rapport relatif aux enjeux de durabilité que devront publier certaines succursales et filiales de sociétés établies hors de l'UE devra, quant à lui, faire l'objet d'un avis sur la conformité des informations de durabilité par une personne habilitée à émettre un tel avis au titre du droit applicable à la société, par un CAC ou par un OTI (C. com., art. L. 232-6-4, IV et L. 233-28-5, IV, nouv.).

● Publicité des informations de durabilité

Pour les sociétés françaises, les informations de durabilité étant incluses dans le rapport de gestion ou le rapport sur la gestion du groupe, elles suivront les modalités de publicité desdits rapports.

Une nouveauté majeure est toutefois issue de l'ordonnance : les sociétés par actions dont les titres ne sont pas cotés sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation ne sont actuellement pas tenues de déposer leur rapport de gestion au greffe ; elles devront désormais, si elles établissent des informations de durabilité, déposer leur rapport de gestion au greffe du tribunal de commerce pour qu'il soit annexé au RCS et au RNE (C. com., art. L. 232-23, I, al. 4, mod.).

Par ailleurs, quelle que soit la forme sociale de la société qui établira un rapport de durabilité, le rapport du professionnel chargé de la certification des informations de durabilité devra être déposé au greffe, pour être annexé au RCS et au RNE, dans le délai d'un mois suivant l'approbation des comptes annuels par l'assemblée ou dans les 2 mois suivant cette approbation en cas de dépôt électronique (C. com., art. L. 232-21, I, L. 232-22, I et L. 232-23, I, mod., R. 123-111 et R. 123-301).

Enfin, le rapport relatif aux enjeux de durabilité que devront publier certaines succursales et filiales de sociétés établies hors de l'UE devra être déposé au greffe, par l'intermédiaire du guichet unique des formalités des entreprises, pour être annexé au RCS. Tel sera également le cas de l'avis sur la conformité de ces informations, établi par le professionnel chargé de leur vérification. Ces documents devront, le cas échéant, être traduits en langue française et certifiés conformes. Le dépôt devra intervenir dans un délai de 12 mois à compter de la clôture de l'exercice (C. com., art. R. 232-25, nouv.). Ce dépôt devra faire l'objet d'un avis inséré au *Bodacc* par le greffier du tribunal de commerce (C. com., art. R. 232-26).

● Sanctions

En l'absence de communication des informations de durabilité, celles-ci pourront faire l'objet de la nouvelle procédure d'injonction, issue de l'ordonnance (C. com., art. L. 238-1, al. 3, nouv. ; pour plus de détails, v. ci-dessous).

Par ailleurs, les sociétés qui ne satisferont pas à leur obligation de publication des informations de durabilité pourront être exclues des procédures de passation des marchés publics et des contrats de concession (C. commande publ., art. L. 2141-7-1, 2^o et L. 3123-7-1, 2^o, nouv.). Cette mesure sera applicable aux marchés publics et aux contrats de concession pour lesquels une consultation aura été engagée ou un avis de publicité envoyé à la publication à compter du 1^{er} janvier 2026 (Ord., art. 36).

Mise en cohérence des dispositifs de reporting RSE

Le corpus des obligations RSE applicables aux sociétés commerciales se compose d'une accumulation de dispositifs disparates (rapport de gestion, rapport sur le gouvernement d'entreprise, rapport sur les paiements des sociétés ayant une activité extractive etc.), sans réelle cohérence entre eux (Rapport au président relatif à l'ord., p. 2). Face à la nécessité de revoir l'articulation de ces dispositifs afin d'améliorer leur lisibilité, les nouveaux textes ont opéré un travail d'harmonisation et de mise en cohérence des régimes légaux.

A ce titre, l'ordonnance regroupe différents dispositifs de *reporting* extra-financiers (existants et nouvellement créés) au sein de la section 1 du chapitre II du livre III, autrefois dédiée aux obligations comptables et désormais renommée « Des documents comptables et des informations en matière de durabilité » (C. com., art. L. 232-1 et s., mod.). De manière symétrique, les textes imposant des obligations de transparence au niveau des groupes de sociétés sont rassemblés au sein de la section 3 du chapitre III du livre III, renommée « Des documents comptables et des informations consolidées en matière de durabilité » (C. com., art. L. 233-16 et s., mod.).

Outre une nouvelle numérotation, ces regroupements ont une incidence sur le champ d'application de divers régimes légaux, ce qui entraîne de nouvelles informations à fournir par les sociétés concernées. Par ailleurs, les nouveaux textes ajoutent des informations à présenter dans le rapport de gestion et suppriment des mentions autrefois requises pouvant constituer des doublons.

On relèvera, notamment, que l'article L. 225-100-1 du code de commerce, qui fixe actuellement des mentions que les SA et SCA doivent insérer dans leur rapport de gestion en plus de celles requises par l'article L. 232-1, sera abrogé à compter du 1^{er} janvier 2025 et que son contenu sera intégré au sein de l'article L. 232-1, II applicable à toutes les sociétés commerciales (Ord., art. 8, II, 2^o et 33, I). Cette modification impacte, en particulier, le rapport de gestion des SAS qui sont actuellement exclues du champ d'application de l'article L. 225-100-1 précité. Aussi, les SAS devront intégrer, dans leur rapport de gestion, de nouveaux éléments tels que des indicateurs clefs de performance de nature financière et, le cas échéant, de nature non financière ainsi que les principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée (C. com., art. L. 232-1, II, mod.).

On notera également que les grandes entreprises ainsi que les petites et moyennes entreprises dont les titres sont cotés sur un marché réglementé devront présenter dans leur rapport de gestion des informations sur leurs ressources incorporelles essentielles, la manière dont leur modèle commercial dépend fondamentalement de ces ressources et en quoi elles constituent une source de création de valeur pour elles (C. com., art. L. 232-1, II, 7^o et L. 22-10-35, al. 5, mod. à compter de 2025).

Procédure d'injonction unifiée pour les obligations de reporting RSE

L'article L. 238-1 du code de commerce permet actuellement aux personnes intéressées de saisir la justice pour obtenir la communication de divers documents sociaux (comptes annuels, rapport de gestion, rapports relatifs à des opérations en capital, etc.). Cette communication s'opère sur injonction faite aux liquidateurs et aux dirigeants en cause ou après désignation d'un mandataire chargé de l'effectuer (C. com., art. L. 238-1, al. 1).

L'ordonnance enrichit cet article d'un dispositif comparable permettant à toute personne n'ayant pu obtenir la production, la communication ou la transmission des documents ou informations prévus au titre de diverses obligations RSE de demander au président du tribunal statuant en référé (C. com., art. L. 238-1, al. 3, nouv.) :

- soit d'enjoindre sous astreinte à la personne ou à l'organe compétent pour la production, la communication ou la transmission des documents ou informations de les communiquer,
- soit de désigner un mandataire chargé de procéder à cette communication.

Sont soumises à ce nouveau dispositif :

- depuis le 1^{er} janvier 2024, les informations du rapport sur le gouvernement d'entreprise listées aux articles L. 225-37-4, L. 22-10-9 et L. 22-10-10 du code de commerce ;
- depuis le 1^{er} janvier 2024, les informations du rapport relatif à l'impôt sur les bénéficiaires (C. com., art. L. 232-6, L. 232-6-1, L. 233-28-1 et L. 233-28-2) ;
- depuis le 1^{er} janvier 2024, les informations du rapport de gestion prévues aux articles L. 232-1, L. 225-102 et L. 233-26 ;
- à compter de 2025, les informations spéciales intégrées dans le rapport de gestion des sociétés exploitant une installation classée « Seveso haut » (risques très importants pour la santé et la sécurité des populations et pour l'environnement) (C. com., art. L. 232-1-1) ;
- à compter de 2025, les informations du rapport sur les paiements faits aux États par certaines sociétés ayant une activité extractive ou forestière (C. com., art. L. 232-6-2 et L. 233-28-3) ;
- les informations de durabilité intégrées dans le rapport de gestion des sociétés qui devront en établir (C. com., art. L. 22-10-36, L. 232-6-3 et L. 233-28-4) ;
- les informations du rapport relatif aux enjeux de durabilité pour les sociétés situées hors UE et EEE disposant d'une succursale ou d'une filiale en France qui seront tenues d'établir ledit rapport (C. com., art. L. 232-6-4 et L. 233-28-5).

Le régime d'injonction applicable aux obligations RSE est ainsi unifié et localisé dans un unique article du code de commerce. Les régimes d'injonction jusqu'à présent applicables à ces obligations sont corrélativement supprimés (C. com., art. L. 225-102, al. 3 et 4, abrogés à compter de 2025, L. 225-37-4, al. 6 et L. 22-10-9, II, abrogés depuis le 1^{er} janvier 2024). Le régime d'injonction nouvellement institué diffère de ceux supprimés sur quelques points. Il ajoute une option alternative à l'injonction aux dirigeants en permettant au juge de désigner un mandataire chargé de procéder à la communication des documents ou informations demandés. Par ailleurs, il est ouvert à « toute personne », là où les régimes supprimés étaient ouverts à « toute personne intéressée ». Enfin, il fait peser l'injonction sur l'« organe » mis en cause en prenant le soin de ne pas le nommer, l'objectif étant vraisemblablement d'inclure dans cette notion les organes de droit étranger.

Réforme des dispositions relatives à l'audit

La transposition de la directive CSRD en droit interne a nécessité la réécriture du titre II du livre VIII de la partie législative du code de commerce, auparavant consacré aux CAC et désormais intitulé « Des commissaires aux comptes, des organismes tiers indépendants et des auditeurs des informations en matière de durabilité » et de son pendant au sein de la partie réglementaire.

En effet, d'une part, les nouveaux textes adaptent le régime d'exercice de la profession de CAC en ce qu'ils pourront être chargés d'une mission d'audit des informations de durabilité (C. com., art. L. 821-1 à L. 821-87 et D. 821-1 à R. 821-230).

Ils créent, d'autre part, de nouvelles dispositions relatives à l'exercice de la mission de certification des informations de durabilité par des OTI (C. com., art. L. 822-1 à L. 822-43 et R. 822-1 à R. 822-42).

Remarque : le code de commerce distingue deux notions : celle d'OTI qui est une personne morale accréditée par le comité français d'accréditation (Cofrac) et inscrite sur la liste des personnes morales titulaires de l'accréditation tenue par la Haute autorité de l'audit (H2A) ; celle d'auditeur des informations de durabilité qui est une personne physique associée, dirigeante ou salariée d'un OTI, inscrite sur la liste des personnes physiques remplissant les conditions pour certifier des informations de durabilité, également tenue par la H2A (C. com., art. L. 822-1, II, nouv.). Les avocats ou les experts-comptables peuvent, sous certaines conditions, être auditeurs des informations de durabilité.

Afin de créer une concurrence équitable, la France a, en outre, fait le choix de l'unicité des règles pour l'ensemble des professionnels désignés pour certifier les informations de durabilité, qu'ils soient CAC ou auditeurs des informations de durabilité au sein d'un OTI : les mêmes exigences leur sont applicables (conditions de nomination, de déontologie, d'exercice de la mission et de révocation). Ils sont, de plus, soumis à la supervision de la même autorité : la Haute autorité de l'audit (H2A) qui remplace le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) (C. com., art. L. 820-1 à L. 820-24 et R. 820-1 à D. 820-53).

Remarque : il résulte de cette réforme une recodification, essentiellement à droit constant, des dispositions législatives et réglementaires applicables aux CAC.

- *Ord. n° 2023-1142, 6 déc. 2023 : JO, 7 déc.*
- *D. n° 2023-1394, 30 déc. 2023 : JO, 31 déc.*
- *Arr., 28 déc. 2023, NOR : JUSC2335258A : JO, 31 déc.*
- *Arr., 28 déc. 2023, NOR : JUSC2335250A : JO, 31 déc.*

Rédaction Affaires,
Lefebvre Dalloz