

## CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

NOTE DE PRÉSENTATION - AVIS N° 2005-E DU 6 SEPTEMBRE 2005 DU COMITÉ D'URGENCE

**relatif à la comptabilisation d'une vente avec condition suspensive****Sommaire****1 – Contexte****2 – Comptes consolidés établis selon les normes de l'IASB****3 – Comptes individuels et consolidés établis selon les règles françaises**

La question soumise au Comité d'urgence concerne la possibilité pour une entreprise de comptabiliser, à la clôture d'un exercice, le produit relatif à une vente sous condition suspensive, lorsque celle-ci est conclue avant la clôture mais que la condition suspensive, liée à l'obtention de l'accord d'une autorité publique, ne se trouve réalisée qu'au début de l'exercice suivant.

**1 – Contexte**

La saisine du Comité d'urgence est liée à l'application de la position de la COB (devenue AMF) exprimée dans son rapport annuel 1995 (p. 110) comme suit :

*" Des sociétés se sont interrogées sur la déconsolidation, à la date de clôture, de filiales pour lesquelles des accords de cession étaient intervenus en fin d'année, accompagnés d'une condition indépendante de la volonté des parties, par exemple, l'agrément d'une autorité publique dont la levée devait s'effectuer au début de l'exercice suivant. Si les textes prévoient la déconsolidation d'une filiale destinée à être cédée, ils ne précisent pas explicitement le traitement à retenir dans cette situation.*

*La Commission a considéré que la déconsolidation patrimoniale de ces filiales pouvait s'effectuer à la date de clôture, les flux de l'exercice étant conservés dans le compte de résultat consolidé, conformément à la position exprimée antérieurement. ... "*

Ainsi, la COB estimait que la plus-value résultant d'une telle cession participait généralement à la formation du résultat de la période au cours de laquelle l'accord a été signé entre les parties dans le cas où la condition qui accompagne l'accord de cession est :

- d'une part indépendante de la volonté des parties (par exemple, l'agrément d'une autorité publique) ;
- d'autre part satisfaite avant la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent.

En d'autres termes, sous réserve de ces conditions, la cession devait être comptabilisée à la date de clôture de l'exercice, si les conditions suspensives étaient levées entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes.

Toutefois, pour neutraliser le profit de cession, il était demandé aux entreprises de constituer une provision pour risques et charges qui était reprise à la date de l'arrêté des comptes si la condition était satisfaite entre temps.

Cette position édictée initialement pour une situation de déconsolidation a été appliquée à d'autres cas d'entrées et sorties de périmètre de consolidation mais a également été étendue aux cas de ventes avec condition

suspensive.

Le groupe de travail chargé d'examiner ce sujet s'est limité à la question posée de manière générale, sans chercher à répondre au cas particulier qui sous-tend la saisine de la CNCC. De même se référant aux termes de la lettre de la Chancellerie du 22 novembre 2000 adressée au CNC, il a été rappelé qu'un avis du Comité d'urgence ne pouvait pas remettre en cause les comptes de sociétés clôturés et arrêtés par les organes dirigeants.

Le groupe a donc réexaminé la position COB appliquée dans les cas d'entrée et de sortie de périmètre de consolidation ainsi que pour les ventes avec condition suspensive pour les exercices en cours et à venir à la lumière des textes en vigueur.

Toutefois avant d'examiner les règles françaises applicables pour les comptes individuels et consolidés, le groupe a considéré les règles de l'IASB, et notamment la norme IAS 18.

## **2 – Comptes consolidés établis selon les normes de l'IASB**

Le cas des ventes d'actifs et des participations consolidées avec condition suspensive n'est pas prévu expressément par les normes de l'IASB. Pour examiner les modalités d'une vente avec condition, il convient de se référer aux normes IAS 18 " *Produits des activités ordinaires* " pour les actifs immobilisés et IAS 27 " *Etats financiers consolidés et individuels* " pour les participations consolidées.

La norme IAS 18 " *Produits des activités ordinaires* " prévoit au § 14 :

*" Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes ont été satisfaites :*

- (a) l'entreprise a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;*
- (b) l'entreprise a cessé d'être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, et dans le contrôle effectif des biens cédés ;*
- (c) le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;*
- (d) il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise ; et*
- (e) les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable " .*

Il apparaît que les produits doivent être comptabilisés (il y a vente) lorsque l'entreprise a transféré les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens et qu'il est probable que les avantages économiques iront à l'acquéreur.

Il peut résulter des différences dans la date de comptabilisation des ventes de biens, quand le transfert de l'essentiel des risques et avantages est antérieur ou postérieur au transfert de propriété juridique. Parfois bien que la propriété juridique ait été transférée à l'acquéreur, ce dernier ne peut orienter la gestion des actifs acquis comme il le ferait pour ses propres actifs avant la levée effective des conditions suspensives.

Par ailleurs IAS 27 § 21 dispose que :

*" Une société mère perd le contrôle quand elle perd, pour une entité détenue, le pouvoir d'en diriger les politiques financières et opérationnelles en vue de l'obtention des avantages dégagés par ses activités. La perte du contrôle peut coïncider ou non avec un changement dans le niveau absolu ou relatif de participation. Elle peut survenir, par exemple, lorsqu'une filiale est soumise au contrôle d'un gouvernement, d'un tribunal, d'un administrateur judiciaire ou d'une autorité de réglementation. Elle peut également survenir à la suite d'un*

*accord contractuel* ".

Ces dispositions s'appliquent pour les comptes consolidés des sociétés cotées conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du 19 juillet 2002. Elles ne sont pas directement applicables dans les règles françaises. Toutefois la notion de transfert des risques et avantages a été introduite avec les nouvelles règles de comptabilisation des actifs précisées dans les commentaires du § 3.1 de l'avis n° 2004-15 du CNC.

### **3 – Comptes individuels et consolidés établis selon les règles françaises**

La condition suspensive est définie par les articles 1181 et 1182 du code civil. Elle est mentionnée à l'article 313-4 du règlement n° 99-03.

Il en résulte que dans le cas d'une vente avec condition suspensive, le produit correspondant à la fourniture de biens et services doit être comptabilisé à la date où la condition est remplie

Cette solution se fonde sur le fait que le vendeur, dans une vente avec condition suspensive, conserve le contrôle du bien et les avantages et risques y afférents tant que la condition suspensive n'est pas levée. Ce principe a été confirmé en matière fiscale par la jurisprudence du Conseil d'État :

*" à la différence de ce qui vaut pour des ventes dont la conclusion est assortie d'une clause résolutoire, la livraison ou la délivrance d'un bien vendu sous condition suspensive ne peut intervenir avant que cette dernière condition ait été réalisée "* (CE 24 septembre 2003, n° 237115, Stés Éditions Godefroy).

Par ailleurs en application des dispositions combinées des articles 313-1 et 2, *" seuls les bénéfices réalisés à la clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice "*, les effets de la condition suspensive doivent être appréciés à la date de clôture de l'exercice et non à la date d'arrêté des comptes. La règle fiscale est identique à la règle comptable.

A la différence de la vente avec condition résolutoire, où le produit correspondant à la fourniture du bien ou du service doit être généralement comptabilisé dès la conclusion du contrat – la vente étant rétroactivement annulée si la condition se réalise – dans le cas d'une vente avec condition suspensive, le produit correspondant à la fourniture de biens ou services doit être comptabilisé à la date où la condition se trouve réalisée.

Il n'y a pas lieu de faire la distinction entre les comptes consolidés et les comptes individuels établis selon les règles françaises.

Les événements intervenant entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes doivent être pris en considération pour l'évaluation d'une éventuelle provision, mais pas pour la comptabilisation des produits.

---