

COMPTES ANNUELS

Résidences de tourisme - Renégociation des baux avec effet rétroactif et sous conditions suspensives - Réalisation des conditions suspensives entre la date de clôture et la date d'arrêt des comptes - Comptabilisation du produit (non)

(EC 2017-16)

Une société de gestion de résidences touristiques s'est engagée dans un processus de renégociation des baux auprès des propriétaires des appartements.

La conclusion d'un nouveau bail est articulée autour de trois éléments indissociables, définis dans un protocole d'accord présenté aux bailleurs de la société :

- la réalisation de deux conditions suspensives et cumulatives, l'une imposant le franchissement d'un double seuil d'adhésion au projet, l'autre, une recapitalisation financière par l'actionnaire de la société ;
- la résiliation du bail en cours au 31 décembre N accompagnée d'une réduction rétroactive du montant des loyers dus au titre de l'exercice N ;
- la conclusion d'un nouveau bail prenant effet à compter du 1^{er} janvier N+1.

Les deux conditions suspensives et cumulatives se réalisent entre la date de clôture de l'exercice N et la date d'arrêt des comptes.

Question :

La société peut-elle constater, dans les comptes annuels au 31 décembre N, le produit relatif à la réduction rétroactive du montant des loyers dus au titre de l'exercice N ?

*

Rappel des textes applicables

Code civil

Art 1583 : « Elle est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé ».

Ordonnance n° 2016-131 du 10 février 2016 portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations

Art. 1304-6 : « L'obligation devient pure et simple à compter de l'accomplissement de la condition suspensive.

Toutefois, les parties peuvent prévoir que l'accomplissement de la condition rétroagira au jour du contrat. La chose, objet de l'obligation, n'en demeure pas moins aux risques du débiteur, qui en conserve l'administration et a droit aux fruits jusqu'à l'accomplissement de la condition.

En cas de défaillance de la condition suspensive, l'obligation est réputée n'avoir jamais existé ».

Règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptable relatif au Plan comptable général

Art. 512-1 : « Les produits comprennent :

- les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :
 - o en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
 - o en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
 - o exceptionnellement, sans contrepartie ;
- [...] ».

Art. 512-4 : « Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable ».

Art. 513-3 : « Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice ».

Art. 513-4 : « Le résultat tient compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels ».

Art. 833-2 : « L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables :
[...]

8. Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe.
[...]

Avis n° 2005-E du 6 septembre 2005 du Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité relatif à la comptabilisation d'une vente avec condition suspensive

« Le Comité considère que, dans une vente sous condition suspensive, dans la mesure où la livraison ou la délivrance du bien ne peut intervenir avant que cette condition suspensive ait été réalisée, le vendeur conserve le contrôle du bien et les risques et avantages y afférents, tant dans les comptes individuels que dans les comptes consolidés.

Le Comité considère donc que 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. [...]

Les événements intervenus entre la date de clôture et celle de l'arrêté des comptes ne sont pris en compte que dans le cas et les conditions prévues [au] règlement [...]: « Le résultat tient compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels. »

Le Comité considère que ces éléments ne concernent que l'évaluation d'une provision dont le fait générateur est intervenu avant la date de clôture. Il n'est pas prévu de telle disposition pour la reconnaissance des produits. En conclusion, il apparaît que le règlement [...] ne prévoit pas de dérogation à la comptabilisation des ventes avec condition suspensive.

En revanche, pour une bonne information de l'utilisateur des comptes, une information doit être donnée en annexe sur les effets potentiels de l'accord intervenu entre les parties, la portée de la condition suspensive, et le cas échéant sur la réalisation entre la date de clôture et celle de l'arrêté des comptes ».

Réponse de la Commission des études comptables

Sur la base des informations qui lui ont été communiquées, la Commission note que le projet de nouveau bail résulte de la recherche d'un accord entre la société de gestion de résidences touristiques et ses bailleurs afin de faire face aux difficultés financières qu'elle rencontre.

La conclusion d'un nouveau bail est articulée autour de trois éléments indissociables, définis dans le protocole d'accord présenté aux bailleurs de la société :

- la réalisation de deux conditions suspensives et cumulatives, l'une imposant le franchissement d'un double seuil d'adhésion au projet, l'autre, une recapitalisation financière par l'actionnaire de la société ;
- la résiliation du bail en cours au 31 décembre N accompagnée d'une réduction rétroactive du montant des loyers dus au titre de l'exercice N ;
- la conclusion d'un nouveau bail prenant effet à compter du 1^{er} janvier N+1.

La Commission relève que le protocole d'accord présenté aux bailleurs de la société est conditionné à la réalisation de deux conditions suspensives et cumulatives. A défaut, les parties restent liées par les dispositions des baux en cours au 31 décembre N.

La Commission indique que, dès lors que la réalisation d'une opération est affectée d'une condition suspensive, ses effets ne peuvent être comptabilisés que lorsque la condition est remplie. Le produit qui en résulte est comptabilisé dans les comptes annuels à la levée de la condition suspensive.

Au cas d'espèce, la réduction rétroactive du montant des loyers dus au titre de l'exercice N, au même titre que l'ensemble des dispositions du protocole d'accord, est conditionnée par la réalisation de deux conditions suspensives et cumulatives. Le produit qui en résulte ne sera acquis qu'à la levée de ces deux conditions.

La Commission précise que la réalisation des conditions suspensives doit être appréciée à la date de clôture de l'exercice.

Au cas d'espèce, si les deux conditions suspensives et cumulatives ne sont pas réalisées à la date de clôture de l'exercice N, le produit relatif à la réduction rétroactive du montant des loyers dus au titre de l'exercice N ne peut pas être considéré comme acquis à cette date. Par ailleurs, le produit ne peut pas être pris en compte au titre des événements postérieurs à la clôture de l'exercice, nonobstant le fait que les deux conditions suspensives et cumulatives soient levées entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes annuels.

Une information sera donnée dans l'annexe des comptes annuels sur les effets potentiels de l'accord intervenu entre les parties, la portée des deux conditions suspensives et cumulatives, et le cas échéant, sur leur réalisation entre la date de clôture et celle de l'arrêté des comptes.