COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2013/7 – Le traitement comptable des opérations d'échange

Avis du 24 avril 2013

I. Introduction
II. Principes généraux relatifs aux opérations d'échange : le moment de la prise en résultats des plus-values ou moins-values réalisées lors de contrats d'échange et le moment de la sortie des actifs du bilan
III. Traitement comptable
IV. Exemple7

I. Introduction

1. Dans le présent avis, la Commission des Normes Comptables examine le traitement comptable des opérations d'échange qui tombent sous l'application de l'article 36, alinéa 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés[1] (ci-après : AR C.Soc.). Les opérations d'échange visées par cet article sont les échanges s'analysant comme une double aliénation entre mêmes parties. Elles englobent les échanges de tous biens, droits ou valeurs et pas seulement les échanges de choses[2].

II. Principes généraux relatifs aux opérations d'échange : le moment de la prise en résultats des plus-values ou moins-values réalisées lors de contrats d'échange et le moment de la sortie des actifs du bilan

2. Pour déterminer la date de la prise en résultats des moins-values ou plus-values réalisées lors d'un contrat d'échange, la Commission peut renvoyer à ce qu'elle a déterminé à ce sujet dans l'avis CNC 2012/17 - Reconnaissance de produits et de charges. En effet, la Commission s'est prononcée dans cet avis sur le moment où les produits et les charges doivent être pris en résultats lors de l'aliénation de biens. La Commission affirme notamment dans cet avis que les produits et les charges liés à l'aliénation d'un bien seront rattachés à l'exercice au cours duquel l'essentiel des risques sur le bien est transféré à l'acquéreur, compte tenu de la nature du contrat et du bien en question.

3. La Commission détermine également dans cet avis qu'en cas d'aliénation d'un actif, le résultat de cette aliénation sera en principe lié à la sortie de cet actif du bilan et ceci à la date de la réalisation comptable dudit actif.

4. Étant donné que les opérations d'échange au sens de l'article 36, alinéa 2 AR C.Soc. sont les échanges s'analysant comme une double aliénation entre mêmes parties, le traitement comptable des opérations d'échange doit tenir compte des principes susvisés.

III. Traitement comptable

5. Le traitement comptable des opérations d'échange implique une double aliénation d'actifs et doit dès lors être rendu comme tel dans la comptabilité.

6. Les actifs qui font l'objet d'aliénation par une société dans le cadre d'un échange sortent du poste d'actif sur lequel ils ont été enregistrés à la date à laquelle l'essentiel des risques afférents à ces actifs est transféré au cocontractant.[3] La plus-value ou moins-value réalisée en raison de cette aliénation est également prise en résultat à cette date.

7. Les actifs acquis par une société dans le cadre d'un échange sont enregistrés au poste d'actif approprié à la date à laquelle la société reprend l'essentiel des risques sur ces actifs du cocontractant.

En ce qui concerne l'évaluation des éléments d'actif obtenus par voie d'échange, il peut être référé à l'article 36, alinéa 2 de l'AR C.Soc. qui prévoit : « Le prix d'acquisition d'un élément d'actif obtenu par voie d'échange est la valeur de marché du ou des éléments d'actif cédés en échange; si cette valeur n'est pas aisément déterminable, le prix d'acquisition est la valeur de marché de l'élément d'actif obtenu par voie d'échange. Ces valeurs sont estimées à la date de l'échange. »

De l'avis de la Commission, il faut entendre par « valeur de marché » au sens de l'article 36, alinéa 2 AR C.Soc, le montant pour lequel un élément d'actif peut être négocié entre des parties indépendantes, bien informées, qui concluent une transaction de leur plein gré.[4]

Si l'opération d'échange s'accompagne du versement d'une soulte en espèces, la valeur d'acquisition du bien acquis par voie d'échange s'entend, dans le chef de l'entreprise qui a versé la soulte, de la valeur de marché des biens cédés en échange, y compris, dès lors, le montant de la soulte, et, dans le chef de l'entreprise qui a perçu la soulte, de la valeur de marché des biens cédés en échange, déduction faite du montant de la soulte.[5]

Il se peut toutefois que la valeur de marché du bien cédé en échange soit difficilement déterminable, alors que la valeur de marché du bien acquis l'est aisément, car bénéficiant d'un marché effectif. Dans ce cas, la valeur d'acquisition doit être la valeur de marché du bien acquis, offrant une plus grande certitude, qui sera retenue.[6]

Finalement, la Commission tient à préciser qu'il y a lieu d'entendre par « date de l'échange » visée à l'article 36, alinéa 2, in fine, AR C.Soc., la date à laquelle le contrat d'échange a été conclu et non la date à laquelle l'essentiel des risques sur les éléments d'actif a été transféré au cocontractant.

IV. Exemple[7]

8. Une société A et une société B conviennent le 1er mars 20X0 d'échanger une machine X, propriété de la société A, contre une machine Y, propriété de la société B. Les parties conviennent également que la société B doit payer une soulte de 10.000 euros à la société A.

Au moment de l'échange, la machine X est enregistrée dans la comptabilité de la société A à concurrence d'une valeur nette comptable de 40.000 euros (valeur d'acquisition 75.000 euros, amortissements actés 35.000 euros). La société A estime le 1er mars 20X0 que la valeur de marché de cette machine X s'élève à 50.000 euros.

La machine Y est enregistrée au bilan de la société B à une valeur nette comptable de 44.000 euros (valeur d'acquisition 143.000 euros, amortissements actés 99.000 euros). La société B estime le 1er mars 20X0 que la valeur de marché de la machine Y s'élève à 40.000 euros.

Les sociétés A et B conviennent que le risque juridique de perte accidentelle[8] des actifs sera transféré au cocontractant à la date de livraison des actifs.

9. Les parties conviennent de se livrer les actifs le 15 avril 20X0.

10. Le 15 avril 20X0, à savoir le jour sur lequel les deux parties ont transféré l'essentiel des risques sur les biens qui font l'objet de l'échange[9], les sociétés A et B devront passer les écritures suivantes :

Société A

231..0	Installations, machines et outillage: machine Y			40.000	
5500	Établissements de crédit: Comptes courants (soulte)			10.000	
231..9	Amort. actés sur installations, machines et outillage: machine X			35.000	
	à	231..0	Installations, machines et outillage: machine X		75.000
		763	Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés		10.000

Société B

231..00	Installations, machines et outillage: machine X			50.000	
231..9	Amort. actés sur installations, machines et outillage: machine Y			99.000	
663	Moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés			4.000	
	à	231..0	Installations, machines et outillage: machine Y		143.000
		5500	Établissements de crédit: Comptes courants (soulte)		10.000

---

1 MB 6 février 2001.

2 Rapport au Roi précédant l'AR du 3 décembre 1993 modifiant les arrêtés royaux du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, MB 23 décembre 1993 (ci-après: AR du 3 décembre 1993) qui a instauré le présent article 36, alinéa 2 AR C.Soc. dans l'AR du 8 octobre 1976. Le rapport au Roi précise encore que les opérations d'échange visées à l'article 36, alinéa 2 AR C.Soc. ne recouvrent ni les opérations de souscription ou d'apport visées par l'article 39 AR C.Soc. (l'ancien article 23 de l'arrêté du 8 octobre 1976), ni les échanges qui, sans affecter le droit, ne concernent que l'instrumentum dans lequel le droit est incorporé.

3 Lorsque ces actifs ne sont pas livrés à la même date qu'est conclu le contrat d'échange, les contractants enregistrent parmi les Droits et engagements hors bilan leurs droits et engagements réciproques à la livraison des éléments d'actifs.

4 Avis CNC 126/17 - Détermination de la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre onéreux ou à titre gratuit, Bulletin CNC, n° 47, mai 2002, 20.

5 Rapport au Roi précédant l'AR du 3 décembre 1993.

6 Rapport au Roi précédant l'AR du 3 décembre 1993.

7 Dans les exemples abstraction est faite de la taxe sur la valeur ajoutée.

8 Les parties se fondent pour ceci sur l'article 1624 du C.C.

9 Dans le présent exemple, la Commission considère que le transfert du risque juridique de perte accidentelle d'une chose tel que fixé par l'article 1624 du C.C. doit être tenu comme risque essentiel pour ce contrat d'échange. La Commission estime dans le présent avis que la date du

transfert de propriété (dans le présent exemple, la date de la conclusion du contrat) n'a qu'une importance secondaire.