

Comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés de contrats immobiliers (IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients) — Mars 2018

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement concernant la comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés d'un contrat visant la vente d'une unité immobilière d'un complexe résidentiel à logements multiples. Plus particulièrement, la demande concernait l'application du paragraphe 35 de la norme IFRS 15, qui précise les conditions en vertu desquelles l'entité comptabilise des produits des activités ordinaires progressivement.

Identification du contrat

L'entité comptabilise un contrat qui entre dans le champ d'application de la norme IFRS 15 uniquement lorsque toutes les conditions énoncées au paragraphe 9 sont remplies. L'une de ces conditions est qu'il doit être probable que l'entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services qu'elle fournira au client. Ainsi, l'entité applique les dispositions des paragraphes 22 à 30 et 35 à 37, dont il est question dans la présente décision, uniquement aux contrats qui remplissent les conditions énoncées au paragraphe 9.

Identification des obligations de prestation

Avant d'appliquer le paragraphe 35, l'entité applique les paragraphes 22 à 30 pour identifier comme une obligation de prestation chaque promesse de fournir au client un bien ou un service distinct. Le Comité a inclus des informations explicatives concernant l'application des paragraphes 22 à 30 aux contrats immobiliers dans sa décision *Comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés de contrats immobiliers qui prévoient un transfert de terrain*, publiée en mars 2018.

Application du paragraphe 35 d'IFRS 15

Selon le paragraphe 35, l'entité transfère le contrôle d'un bien ou d'un service progressivement et, de ce fait, remplit une obligation de prestation et comptabilise des produits des activités ordinaires progressivement si au moins une des trois conditions qui y sont énoncées est remplie. Selon le paragraphe 32, si l'entité ne remplit pas l'obligation de prestation progressivement, c'est qu'elle la remplit à un moment précis. Par conséquent, le Comité a fait remarquer que, au moment de la passation du contrat pour chaque obligation de prestation, l'entité applique les conditions du paragraphe 35 pour déterminer si elle comptabilise les produits progressivement.

Paragraphe 35(a)

En application du paragraphe 35(a), l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires progressivement si le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure que celle-ci a lieu. Dans le cas d'un contrat concernant la vente d'un bien immobilier que l'entité construit, le Comité a fait remarquer que la condition énoncée au paragraphe 35(a) n'est pas remplie, puisque la prestation de l'entité crée un actif, soit le bien immobilier, qui n'est pas consommé immédiatement.

Paragraphe 35(b)

En application du paragraphe 35(b), l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires progressivement si la prestation de l'entité crée ou valorise un actif dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation. Le contrôle s'entend de la capacité de décider de l'utilisation de celui-ci et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants.

Selon le paragraphe BC129, le Conseil a inclus cette condition dans le paragraphe 35(b) pour « couvrir les situations dans lesquelles la prestation de l'entité crée ou valorise un actif dont le client obtient clairement le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation ». Par conséquent, le Comité a fait remarquer que, pour appliquer le paragraphe 35(b), l'entité apprécie s'il existe des indications voulant que le client contrôle clairement l'actif qui est créé ou valorisé (par exemple, l'unité immobilière partiellement construite) au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation. L'entité tient compte de tous les facteurs pertinents dans son appréciation, car aucun facteur n'est déterminant à lui seul.

Suivant le paragraphe 35(b), il est important d'appliquer les dispositions relatives au contrôle à l'actif créé ou valorisé par la prestation de l'entité. Dans le cas d'un contrat concernant la vente d'un bien immobilier que l'entité construit, l'actif créé est le bien immobilier lui-même. Il ne s'agit pas, par exemple, du droit d'obtenir le bien immobilier dans l'avenir. Le droit de vendre le bien immobilier ou de le donner en garantie

dans l'avenir n'est pas une preuve de l'existence d'un contrôle du bien immobilier lui-même.

Paragraphe 35(c)

Selon le paragraphe BC131, l'IASB a élaboré, au paragraphe 35(c), une troisième condition pour comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement, car il a fait observer que, pour certaines obligations de prestation, on ne peut établir clairement si le client a le contrôle de l'actif qui est créé ou valorisé. Cette condition a pour but de permettre de déterminer si l'entité transfère le contrôle des biens ou des services au client au fur et à mesure qu'un actif est créé pour lui (paragraphe BC143).

En application du paragraphe 35(c), l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires progressivement si les deux conditions suivantes sont remplies :

- a. la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement ;
- b. l'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée.

Selon le paragraphe 36, l'entité ne peut utiliser autrement l'actif créé si des limitations contractuelles l'empêchent de destiner facilement l'actif à une autre utilisation pendant la création de cet actif, ou si des limitations pratiques l'empêchent de destiner facilement à une autre utilisation l'actif dans sa forme définitive.

Selon le paragraphe 37, pour avoir un droit exécutoire à un paiement, en tout temps pendant toute la durée du contrat, l'entité doit avoir droit à un montant qui à tout le moins permet de la rémunérer pour la prestation effectuée jusqu'alors si le contrat est résilié par le client ou un tiers pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise. Le paragraphe B12 indique que pour apprécier l'existence et le caractère exécutoire d'un droit à un paiement, l'entité doit tenir compte des conditions du contrat, ainsi que de toute loi ou de tout précédent jurisprudentiel qui pourrait les compléter ou avoir préséance sur celles-ci. L'entité doit notamment apprécier si des précédents jurisprudentiels pertinents indiquent que des droits semblables à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée prévus dans des contrats similaires n'ont pas de force exécutoire.

Le Comité a fait remarquer que, bien que l'entité ne soit pas tenue de mener des recherches exhaustives pour trouver des indications, il ne serait pas approprié que l'entité fasse fi d'indications de précédents jurisprudentiels pertinents qui seraient à sa disposition, ou qu'elle anticipe une indication qui pourrait ou non devenir disponible dans l'avenir.

En outre, il fait remarquer que l'appréciation des droits exécutoires, comme il est mentionné au paragraphe 35(c), focalise sur l'existence des droits et leur caractère exécutoire. La probabilité que l'entité exerce son droit n'est pas pertinente pour cette appréciation. De même, si un client a le droit de résilier le contrat, la probabilité qu'il le fasse n'est pas pertinente pour l'appréciation.

Application du paragraphe 35 à la mise en situation décrite dans la demande

Pour déterminer s'il faut comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement ou à un moment précis, l'entité procède à une appréciation des faits et circonstances spécifiques du contrat, en tenant compte du contexte juridique dans lequel le contrat est exécutoire. Le résultat de cette détermination dépend donc de ces faits et circonstances spécifiques.

Dans la mise en situation décrite dans la demande, les faits et circonstances spécifiques du contrat se résument comme suit :

- a. *le promoteur immobilier (l'entité) et le client concluent un contrat visant la vente d'une unité immobilière d'un complexe résidentiel à logements multiples, avant que l'entité construise le complexe ;*
- b. *l'obligation de l'entité aux termes du contrat consiste à construire et à livrer l'unité immobilière identifiée dans le contrat ; elle ne peut modifier ou remplacer l'unité spécifiée. L'entité conserve le titre de propriété de l'unité immobilière (et de tout terrain qui lui est attribué) jusqu'à ce que le client ait payé le prix d'achat, une fois la construction achevée ;*
- c. *le client paie une partie du prix d'achat de l'unité immobilière au cours de la construction de l'unité, et le solde (la majeure partie) une fois la construction achevée ;*
- d. *le contrat donne au client le droit à une participation indivise dans le terrain et dans le complexe à logements multiples en construction. Le client ne peut résilier le contrat, sauf dans le cas mentionné au point ii. ci-après, et il ne peut modifier la conception des éléments structurels du complexe ou de l'unité immobilière individuelle. Le client peut revendre ou donner en garantie*

son droit à la participation indivise dans le terrain et dans le complexe durant la construction du complexe, sous réserve de la réalisation par l'entité d'une analyse du risque de crédit du nouvel acheteur du droit ;

- e. le client et les autres clients qui ont convenu d'acheter des unités immobilières dans le complexe à logements multiples ont le droit, collectivement, de décider de modifier la conception des éléments structurels du complexe et de négocier les modifications avec l'entité.*

La demande mentionne également ce qui suit :

- i. si l'entité manque à ses obligations contractuelles, le client et les autres clients ont le droit, collectivement, de décider de remplacer l'entité ou d'arrêter la construction du complexe ;*
- ii. bien que le contrat soit irrévocable, les tribunaux ont accepté des demandes de résiliation de contrat dans des circonstances particulières, par exemple lorsqu'il a été prouvé que le client n'est pas en mesure de respecter les conditions financières du contrat (par exemple, s'il perd son emploi ou si une maladie grave nuit à sa capacité de travailler). Dans ces circonstances, le contrat a été résilié et le client a récupéré la plupart, mais non la totalité, des paiements qu'il avait déjà faits à l'entité. L'entité a conservé le solde à titre de pénalité de résiliation.*

L'acceptation des demandes de résiliation constitue une indication de précédents jurisprudentiels. Ces précédents jurisprudentiels sont pertinents pour l'appréciation du droit exécutoire de l'entité, mentionné au paragraphe 35(c), d'obtenir un paiement. On présume que l'indication de précédents jurisprudentiels a été jugée suffisante pour indiquer que l'entité n'a pas droit à un montant permettant à tout le moins de la rémunérer pour la prestation effectuée jusqu'alors en cas de résiliation pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise.

On présume également que toutes les conditions énoncées au paragraphe 9 sont remplies et que l'entité identifie, en application des paragraphes 22 à 30, une seule obligation de prestation.

La condition énoncée au paragraphe 35(a) n'est pas remplie, car la prestation de l'entité crée un actif qui n'est pas consommé immédiatement.

Paragraphe 35(b)

La prestation de l'entité crée l'unité immobilière en construction. Par conséquent, en application du paragraphe 35(b), l'entité apprécie si, pendant la construction de l'unité, le client a la capacité de décider de l'utilisation de l'unité immobilière partiellement construite et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants. Le Comité a fait remarquer ce qui suit :

- a. bien que le client puisse revendre ou donner en garantie son droit contractuel à la participation indivise dans le terrain et le complexe à logements multiples pendant la construction de l'unité immobilière, il n'est pas en mesure de vendre ou de donner en garantie l'unité immobilière partiellement construite elle-même avant que sa construction ne soit achevée ;*
- b. le client ne peut pas modifier la conception des éléments structurels de l'unité immobilière pendant sa construction ni utiliser l'unité partiellement construite de quelque autre façon. Le droit du client, collectivement avec le droit des autres clients, de décider de modifier la conception des éléments structurels du complexe ne donne pas au client la capacité de décider de l'utilisation de l'unité immobilière, parce que le client doit obtenir l'accord des autres clients pour négocier des modifications à la conception des éléments structurels — par conséquent, il n'a pas la capacité de faire ces modifications ;*
- c. le droit du client, collectivement avec le droit des autres clients, de remplacer l'entité ou d'arrêter la construction du complexe, uniquement en cas de non-exécution de la prestation promise par l'entité, est par nature un droit de protection et n'indique pas un contrôle ;*
- d. l'exposition du client aux variations de la valeur de marché de l'unité immobilière peut indiquer que le client a la capacité de tirer la quasi-totalité des avantages restants de l'unité. Toutefois, elle ne lui donne pas la capacité de décider de l'utilisation de l'unité pendant sa construction.*

Selon le Comité, il n'y a pas d'indication que le client a la capacité de décider de l'utilisation de l'unité immobilière pendant sa construction, de sorte que le client ne contrôle pas l'unité immobilière partiellement construite. De ce fait, la condition énoncée au paragraphe 35(b) n'est pas remplie.

Dans la décision *Comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés de contrats immobiliers qui prévoient un transfert de terrain*, publiée en mars 2018, le Comité discute d'une mise en situation

concernant la construction d'un bien immobilier pour laquelle il conclut que la condition énoncée au paragraphe 35(b) est remplie.

Paragraphe 35(c)

L'entité ne peut pas modifier ou remplacer l'unité immobilière spécifiée dans le contrat conclu avec le client et, par conséquent, le client pourrait faire valoir ses droits sur l'unité si l'entité tentait de destiner l'actif à une autre utilisation. Par conséquent, la limitation contractuelle est une limitation de fond et l'entité ne peut utiliser autrement l'unité immobilière, comme il est mentionné au paragraphe 35(c).

Toutefois, l'entité n'a pas de droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, comme il est mentionné au paragraphe 35(c). En effet, dans la mise en situation décrite dans la demande, un précédent jurisprudentiel pertinent indique que l'entité n'a pas droit à un montant permettant à tout le moins de la rémunérer pour la prestation effectuée jusqu'alors en cas de résiliation pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise. Dans l'éventualité où les tribunaux accepteraient les demandes de résiliation de contrats, l'entité aurait seulement droit à une pénalité de résiliation qui ne permettrait pas de rémunérer l'entité pour la prestation effectuée jusqu'à la date considérée.

Le Comité a conclu que, dans la mise en situation décrite dans la demande, aucune des conditions mentionnées au paragraphe 35 d'IFRS 15 n'est remplie. De ce fait, l'entité comptabiliserait les produits des activités ordinaires à un moment précis, par application du paragraphe 38.

Le Comité a conclu que les principes et les dispositions d'IFRS 15 fournissent une base adéquate pour permettre à l'entité de déterminer s'il faut comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement ou à un moment précis dans le cas d'un contrat visant la vente d'un bien immobilier. Il a donc décidé de ne pas faire ajouter cette question au programme de normalisation.