SOCIETE CIVILE DE CONSTRUCTION VENTE (SCCV) – NOMINATION DU CAC

Méthode comptable dite « à l'achèvement » – Prise en compte de l'ensemble des produits d'exploitation pour l'appréciation du dépassement des seuils de nomination d'un CAC (non) – Prise en compte de la somme des soldes des comptes de ventes (oui)

Pour les SCCV ayant opté pour la méthode de comptabilisation dite « à l'achèvement », faute de textes spécifiques contraires, le montant du chiffre d'affaires à prendre en considération pour la nomination d'un commissaire aux comptes est celui qui est défini par le plan comptable général comme étant la somme des soldes des comptes de ventes.

(EJ 2024-21)

Question :

Pour la nomination d'un commissaire aux comptes, comment s'apprécie le critère « montant du chiffre d'affaires ou ressources » mentionné à l'article L. 612-1 du code de commerce lorsque la SCCV recourt à la méthode de l'achèvement ?

*

La Commission des études juridiques rappelle que les SCCV sont des personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et sont, à ce titre, soumises aux dispositions de l'article L. 612-1 du code de commerce¹.

Cet article prévoit que les personnes susmentionnées sont tenues, d'une part, d'établir un bilan, un compte de résultat et une annexe et, d'autre part, de nommer un commissaire aux comptes, lorsque le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou les ressources et le total du bilan dépassent, pour deux de ces trois critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat.

Les SCCV sont amenées à conclure des contrats à long terme afférents à des opérations de constructions immobilières. Elles ont, pour la comptabilisation des travaux qui en découlent, le choix, en application de l'article 622-2 du Plan comptable général (PCG)², d'appliquer soit la méthode dite « à l'achèvement », soit la méthode dite « à l'avancement ».

¹ Art L. 612-1 C. com. : « Les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique dont le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou les ressources et le total du bilan dépassent, pour deux de ces critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat, doivent établir chaque année un bilan, un compte de résultat et une annexe. Les modalités d'établissement de ces documents sont précisées par décret.

Ces personnes morales sont tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et, lorsque les conditions définies au troisième alinéa du I de l'article L. 821-40 sont réunies, un suppléant.

Pour les coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole qui n'ont pas la forme commerciale et dont les titres financiers ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, cette obligation peut être satisfaite, dans les conditions définies à l'article L. 527-1-1 du code rural et de la pêche maritime, par le recours au service d'une fédération agréée pour la révision mentionnée à l'article L. 527-1 du même code.

Les peines prévues par l'article L. 242-8 sont applicables aux dirigeants des personnes morales mentionnées au premier alinéa du présent article qui n'auront pas, chaque année, établi un bilan, un compte de résultat et une annexe.

Même si les seuils visés au premier alinéa ne sont pas atteints, les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique peuvent nommer un commissaire aux comptes et un suppléant dans les mêmes conditions que celles prévues au deuxième alinéa. Dans ce cas, le commissaire aux comptes et son suppléant sont soumis aux mêmes obligations, encourent les mêmes responsabilités civile et pénale et exercent les mêmes pouvoirs que s'ils avaient été désignés en application du premier alinéa ».

² Art 622-2 PCG : « Un contrat à long terme est comptabilisé soit selon la méthode à l'achèvement, soit selon la méthode à l'avancement.

La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat seulement au terme de l'opération de construction tandis que celle à l'avancement consiste à les comptabiliser au fur et à mesure de l'avancement des contrats.

La question ayant fait l'objet de la réponse EJ 2021-04 était de savoir comment devait être apprécié le critère « montant du chiffre d'affaires ou ressources » mentionné à l'article L. 612-1 du code de commerce lorsque la SCCV recourt à la méthode de l'achèvement.

A l'issue du nouvel examen auquel elle a procédé, la Commission des études juridiques formule les constats et commentaires qui suivent :

- L'article L. 612-1 du code de commerce fait référence « au chiffre d'affaires hors taxes ou aux ressources ».
- Les « ressources » mentionnées à l'article L. 612-1 du code de commerce sont limitativement énumérées à l'article R. 612-1³ du même code qui indique que le montant des ressources est égal au montant des cotisations, subventions et produits liés à l'activité courante.
- Les SCCV ont vocation à réaliser un chiffre d'affaires et, en règle générale, ne sont pas susceptibles de percevoir des cotisations ou subventions. En conséquence, l'éventuelle obligation de désignation d'un commissaire aux comptes dans les SCCV doit s'apprécier, outre le nombre de salariés et le total de bilan, par rapport au chiffre d'affaires hors taxes.
- Le chiffre d'affaires correspond, de manière générale, aux montants enregistrés dans les comptes de « ventes » (ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises ... c'est à dire les comptes 70 du plan comptable général dit « PCG »), et, faute de disposition contraire, c'est sur cette base que le critère « chiffre d'affaires » mentionné à l'article L. 612-1 du code commerce doit être apprécié.

Cela étant, la Commission observe que :

- Les SCCV adoptant la méthode dite « à l'achèvement » ne constatent, en application de l'article 622-2 du PCG, aucun chiffre d'affaires tout au long de la période de construction alors que les SCCV qui utilisent la méthode de l'avancement constatent chaque année un chiffre d'affaires sans attendre le terme de l'opération de construction ;

La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération. En cours d'opération, qu'il s'agisse de prestations de services ou de productions de biens, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées.

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats ».

³ Art R. 612-1 C. com. : « Les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, mentionnées à l'article L. 612-1, sont tenues d'établir des comptes annuels et de désigner au moins un commissaire aux comptes et un suppléant lorsqu'elles dépassent, à la fin de l'année civile ou à la clôture de l'exercice, les chiffres ci-dessous fixés pour deux des trois critères suivants :

1° Cinquante pour le nombre de salariés ; les salariés pris en compte sont ceux qui sont liés à la personne morale par un contrat de travail à durée indéterminée ; le nombre de salariés est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile ;

2° 3 100 000 euros pour le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des ressources ; le montant hors taxes du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante ; le montant des ressources est égal au montant des cotisations, subventions et produits de toute nature liés à l'activité courante ;

3° 1 550 000 euros pour le total du bilan ; celui-ci est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif.

Les personnes morales mentionnées au premier alinéa ne sont plus tenues à l'obligation d'établir des comptes annuels lorsqu'elles ne dépassent pas les chiffres fixés pour deux des trois critères définis ci-dessus pendant deux exercices successifs. Il est mis fin dans les mêmes conditions au mandat du commissaire aux comptes par l'organe délibérant appelé à statuer sur les comptes annuels.

Les dispositions du présent article relatives à l'établissement de comptes annuels ou à la désignation d'un commissaire aux comptes s'appliquent sans préjudice des dispositions réglementaires propres à certaines formes de personnes morales entrant dans l'une des catégories mentionnées à l'article L. 612-1 ».

- Le choix d'une méthode comptable a ainsi une incidence, dont on ne perçoit pas la justification, sur le calcul des critères dont le dépassement oblige à établir un bilan, un compte de résultat et une annexe et à désigner un commissaire aux comptes. Ce choix crée des divergences entre deux SCCV ayant le même volume d'activité mais ayant opté pour des méthodes comptables différentes ;
- Les ventes en l'état futur d'achèvement (VEFA), contrats courants dans les SCCV, définis à l'article 1601-3 du code civil⁴ sont considérées, sur le plan comptable, comme des contrats à long terme⁵ et peuvent ainsi être traitées selon la méthode dite « à l'achèvement » avec une constatation du chiffre d'affaires effectuée seulement au terme de la construction, alors que l'article 1601-3 du code civil dispose que « *La vente en l'état futur d'achèvement est le contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution* »⁶; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux ».
- **La comptabilisation d'une VEFA selon la méthode dite « à l'achèvement » est ainsi en contradiction avec la réalité juridique de la VEFA** qui opère un transfert de propriété des ouvrages à l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution, ce qui devrait conduire à la constatation d'un chiffre d'affaires au fur et à mesure de la réalisation des travaux de construction. Ainsi, pour les VEFA, le critère de chiffre d'affaires mentionné à l'article L. 612-1 du code de commerce devrait prendre en compte les montants correspondant aux ouvrages dont la propriété a été transférée aux acquéreurs en application de l'article 1601-3 du code civil précité.
La Commission souligne qu'un aménagement des textes permettant une telle prise en compte est souhaitable et qu'il est surprenant, au-delà des seules considérations relatives à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes, que les textes comptables actuels n'obligent pas les entreprises à constater un chiffre d'affaires à hauteur des transferts de propriété opérés dans le cadre de la VEFA.

Elle n'est d'ailleurs pas la seule à souhaiter que le chiffre d'affaires « comptable » prenne plus en considération les caractéristiques de l'activité exercée. C'est ainsi que déjà la COB (aujourd'hui Autorité des marchés financiers) recommandait⁷ pour les entreprises du bâtiment et des travaux publics, que le chiffre d'affaires des sociétés de ces secteurs, devant être publié au BALO ou mentionné dans l'annexe, comprenne « les situations méritées » correspondant à l'avancement technique des chantiers (montant des situations de travaux facturées aux clients, augmenté des travaux effectués non encore passés en situations et, le cas échéant, diminué des travaux facturés non encore exécutés).

⁴ Art 1601-3 C. civ. : « *La vente en l'état futur d'achèvement est le contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution ; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. Le vendeur conserve les pouvoirs de maître de l'ouvrage jusqu'à la réception des travaux* ».

⁵ Art 622-1 du PCG : « *Un contrat à long terme est un contrat d'une durée généralement longue, spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation, d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'entité à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté.*

La notion de négociation spécifique résulte du contrat dont l'objet définit le travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier.

Cette définition exclut la vente de biens en série et la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base.

La vente en l'état futur d'achèvement, régie par l'article 1601-3 du code civil, est un contrat à long terme ».

⁶ Mis en gras pour les besoins de la réponse.

⁷ Bulletin COB N°181, mai 1985.

En conclusion, la Commission relève que, pour les SCCV, faute de textes spécifiques contraires, le montant du chiffre d'affaires à prendre en considération pour l'appréciation des critères énumérés à l'article L. 612-1 du code de commerce est celui qui est défini par le PCG comme étant la somme des soldes des comptes de ventes (comptes 70) mais que, compte tenu de la possibilité offerte aux SCCV de ne comptabiliser le chiffre d'affaires qu'au terme des opérations de construction, cette situation n'est pas satisfaisante, en particulier pour les ventes en l'état futur d'achèvement.