



Par **Olivier ARTHAUD**
Expert-comptable
Commissaire aux comptes,
cabinet Arthaud & Associés
Expert de justice
Président du Comité
évaluation et transmission
du CNOEC



et **Cédric FOREST**
Expert-comptable
et commissaire aux comptes
associé du cabinet
Arthaud & Associés

Transfert de propriété : l'Incoterm, ou comment déterminer la valeur en douane

La difficile appréciation des notions de transfert de propriété, de contrôle et de livraison physique dans la comptabilisation des stocks : l'exemple des Incoterms¹.

Lors de l'établissement des comptes, la comptabilisation des stocks peut avoir une incidence significative sur la réalité des actifs et donc en fine sur l'image fidèle des comptes. C'est pourquoi il convient d'être vigilant sur le traitement comptable des stocks à la clôture, et notamment sur les définitions permettant de déterminer la date d'entrée des stocks à l'actif.

Le transfert de contrôle

Selon les règles comptables, les stocks portés à l'actif du bilan doivent être contrôlés par l'entité qui les porte. Toutefois, la notion de transfert de contrôle ne coïncide pas forcément avec la notion de transfert de propriété ou avec la livraison physique des stocks.

Nous nous devons en préambule de rappeler les critères de définition et de comptabilisation régis par le règlement CRC n° 2004-06 sur les actifs.

Selon le PCG, « un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. »

De plus : « Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures. »

En conséquence, la date d'entrée ou de sortie d'un stock intervient au transfert de contrôle des avantages économiques futurs et non pas au transfert de propriété. Il convient ici de préciser la notion de contrôle des avantages économiques futurs qui constitue l'élément central du traitement comptable tel que défini par le PCG. Il s'agit du moment où l'essentiel des risques et avantages afférents aux biens sont transférés, ce qui implique que l'entité ait le pouvoir :

- d'obtenir les avantages économiques futurs découlant du bien ;
- et par déduction de restreindre l'accès des tiers à ces avantages.

Il est à noter qu'il n'existe pas de divergence avec les règles fiscales.

Cette approche est assez semblable à celle des IFRS, même si le transfert des risques et avantages n'est qu'un indicateur du transfert du contrôle, mais n'est pas nécessairement un indicateur déterminant à lui seul. En effet, les IFRS s'appuient sur plusieurs indicateurs pour caractériser le transfert de contrôle sans non plus qu'il soit nécessaire de tous les satisfaire.

Dans les faits, ce transfert se matérialise par :

- l'existence d'une certitude suffisante que ces avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité lorsque les risques et avantages auront été transférés à l'entité,

tel que l'application d'un droit contractuel ou d'un droit de propriété.

Néanmoins, la possibilité de se prévaloir d'un droit ne constitue pas une condition suffisante pour démontrer le contrôle comme nous le verrons par la suite ;

- le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs impliquant pour l'entité d'assumer les risques significatifs liés au stock.

La notion de risques significatifs peut être démontrée notamment par :

- la perte de valeur sur le marché ;
- l'annulation de la vente.

À contrario, le risque de non-recouvrabilité ou de remboursement n'est pas considéré comme un risque significatif.

La notion de transfert de propriété vs le transfert de contrôle

Selon le Code civil, article 1196, « le transfert de propriété emporte juridiquement le transfert immédiat des risques de la chose ».

Ainsi, juridiquement, c'est la date de transfert de propriété qui caractérise la date l'entrée ou de sortie d'un bien dans le patrimoine.

À l'inverse, comptablement et comme évoqué en préambule, c'est le transfert de contrôle qui est retenu. Ainsi, nous remarquons une divergence marquée entre les approches juridique et comptable.

En conséquence, cela nécessite une étude minutieuse des clauses du contrat de vente et des contrats liés.

L'analyse va bien au-delà du simple aspect juridique, car ce travail nécessite

1. Les Incoterms, contraction des termes anglais *International Commercial Terms*, constituent un ensemble codifié des dispositions contractuelles standards relatives au transport des marchandises : <https://www.douane.gouv.fr/les-nouvelles-regles-incotermsr-2020-et-la-valeur-en-douane>