



RF COMPTABLE N° 459 - AVRIL

Date de parution: 04/2018

Baux commerciaux 3/6/9 : l'analyse de l'ANC pour appliquer IFRS 16 sur les locations

Pour appliquer la nouvelle norme IFRS 16 sur les contrats de location, les professionnels français étaient jusque-là dans l'incertitude quant à la durée, au sens de cette norme, des baux commerciaux dits 3/6/9, qui constituent une spécificité française : existe-t-il, à l'issue des 9 ans, une option de renouvellement ? Quelle est la période non résiliable ? L'Autorité des normes comptables a publié sa position (ANC, relevé de conclusions relatif à l'examen, sur le plan comptable, de l'existence d'une option de renouvellement ainsi que de la période pendant laquelle le contrat est exécutoire et de la période non résiliable aux baux commerciaux en France, 16 février 2018).

La problématique

Les prescriptions d'IFRS 16 sur la durée d'un contrat de location

IFRS 16 « Contrats de location », qui s'applique de façon obligatoire au plus tard aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, impose

notamment de porter au passif une dette de loyers calculée sur la durée du contrat de location (avec pour contrepartie un droit d'utilisation à l'actif).

L'entité doit déterminer la durée du contrat de location comme étant la période pendant laquelle le contrat de location est non résiliable à laquelle s'ajoutent les intervalles visés par (*IFRS 16, § 18*) :

- toute option de renouvellement du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer ;
- toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer.

Pour évaluer la durée de la période non résiliable du contrat de location, l'entité doit déterminer la période pendant laquelle le contrat est exécutoire. Le contrat n'est plus exécutoire lorsque le preneur et le bailleur ont chacun le droit de le résilier sans la permission de l'autre partie et en s'exposant tout au plus à une pénalité négligeable (*IFRS 16, § B34*).

Si seul le preneur a le droit de résilier le contrat de location, ce droit est une option de résiliation dont le preneur peut se prévaloir et l'entité doit prendre cette option en considération pour déterminer la durée du contrat. Si seul le bailleur a le droit de résilier le contrat de location, la période non résiliable du contrat de location comprend la période visée par l'option de résiliation du contrat de location (*IFRS 16, § B35*).

Le cadre juridique français des baux commerciaux

L'ANC résume comme suit les dispositions, spécifiques à la France, régissant les baux commerciaux (c. com. [art. L. 145-1](#) à [L. 145-60](#)), lesquelles ont pour effet :

- d'équilibrer les relations entre le bailleur et le preneur ;
- de les inciter à négocier à l'échéance du terme minimum légal du bail de 9 ans.

Durée minimale de 9 ans

Le bail commercial a une durée minimale de 9 ans, il n'est que rarement conclu pour une durée supérieure.

Avant l'échéance, le preneur a le droit de le résilier en fin de 3^e et de 6^e années, tandis que le bailleur n'a pas de droit de résiliation pendant la durée du bail.

Renouvellement

À l'échéance du bail (en général, après les 9 ans), le preneur a le droit de demander le renouvellement et le bailleur a le droit de l'accepter ou de le refuser.

Le renouvellement, considéré par la Cour de cassation comme un nouveau contrat, requiert l'accord des deux parties sur les nouvelles conditions, qui reflètent généralement les conditions du marché et l'intérêt de chaque partie à continuer le bail.

Le bailleur qui refuse doit indemniser le preneur (sur une base négociée ou sur décision des tribunaux en cas de désaccord). L'indemnité reflète en général les conditions de marché au moment de l'éviction et les perturbations sur l'activité du preneur.

Le refus du bailleur, rare, intervient par exemple si :

- il souhaite rénover ou aménager son bien ;
- les conditions de loyer qu'il a proposées au preneur ne sont pas acceptées par ce dernier.

L'analyse comptable à effectuer

Le problème de la durée de contrat de location à retenir pour les baux commerciaux dans la mise en œuvre d'IFRS 16 se décline ainsi :

- faut-il considérer que, à l'issue des 9 ans, le bail est à son terme ou bien qu'il existe une option de renouvellement ?
- sur quelle période le contrat est-il exécutoire ?
- quelle est la période non résiliable ?

Le dossier de RF Comptable 455, décembre 2017, consacré aux difficultés d'application de cette nouvelle norme chez les preneurs, expose la problématique dans sa partie 3 « Calcul de la dette de loyers des locations selon IFRS 16 ».

La position indicative du normalisateur français

L'ANC a mis en œuvre des procédures d'examen, impliquant l'intervention du FANCI, sa Commission des normes internationales et son Collège pour dégager le consensus suivant publié le 16 février dernier sur son site.

Le FANCI est le forum d'application des normes comptables internationales sous son égide pour contribuer aux travaux de l'IFRS IC et examiner au niveau national les questions d'application des IFRS.

Dans son « Relevé de conclusions relatif aux baux commerciaux en France », qui est une position indicative pour l'application des IFRS, l'ANC conclut que, au plan comptable :

- il n'existe pas d'option de renouvellement au terme du bail ;
- la période pendant laquelle le contrat est exécutoire est généralement de 9 ans ;
- la période non résiliable est de 3 ans.

Selon l'ANC, comptablement, au regard d'IFRS 16, la période pendant laquelle le bail commercial est exécutoire est en général de 9 ans.

Il n'y a pas d'option de renouvellement au terme de 9 ans du bail commercial.

La période non résiliable du contrat est de 3 ans.