

CONTRATS DE VENTE COMPORTANT UNE CLAUSE DE RESERVE DE PROPRIETE

Bengescu Marcela

University of Pitesti, Economic Science Faculty Pitesti, Str. Negru Vodă, No. 27, m_bengescu@yahoo.com, 0721248109.

Bengescu Raluca

Baroul București, București, Str. Fabricii, Nr. nr. 47, Bl. J, Et.1, Ap. J18, ralu_bengi@yahoo.com, tel. 0721492719

The present paper starts from the classic rule of the Fiscal Code, according to which the delivery operation is the transferring of the right to dispose as a real proprietor. In fact, the transmission of the goods from the seller to the buyer has as a direct consequence the transfer of the property right upon the goods. Through its lawful power, the Fiscal Code provides the exception through which the property transfer from the seller to the buyer takes place when the beneficiary pays the total amount of the price. The commercial operations considered as deliveries do have a special treatment in what concerns the fiscal consequences of the seller's obligations. The paper also debates upon these consequences in close relation to a case inspired by the activity of Romanian economic entities.

Key words: delivery, contract, property, accounting, fiscality.

Cod JEL: M41 – Accounting

Considérations générales

Les contrats de vente-achat qui comportent une clause de réserve de propriété posent des problèmes complexes, ce qui a conduit à des confusions et des interprétations diverses, tout en impliquant les agents économiques dans des arbitrages délicats. La pratique a démontré que la solution des aspects de nature juridique, fiscale et comptable, nécessite une analyse d'ensemble et concomitante des textes législatifs qui convergent vers ce type de contrats.

La transmission de la propriété sur le bien vendu

Le code fiscal prévoit, par l'article 128 (1), que la livraison constitue le transfert du droit de disposer de biens tout comme un propriétaire.

Cette définition est similaire à la règle, mentionnée dans le contenu de l'article **1295 du Code civil**, conformément à laquelle la vente est parfaite entre les parties et la propriété est de droit transférée à l'acheteur, à partir du moment de la conclusion du contrat de vente-achat, même si le travail n'a pas été remis et le prix n'a pas été payé. Mais, conformément à l'article **1326 du Code civil**, le vendeur est tenu de fournir à l'acheteur le bien vendu dans la mesure déterminée dans le contrat. Selon les dispositions citées ci-dessus, il en résulte qu'il peut apparaître des décalages entre la date à laquelle la vente a eu lieu et la date à laquelle s'est effectuée la remise du bien vendu.

C'est la raison pour laquelle le législatif a prévu dans l'**Ordre du Ministre des Finances Publiques 1752/2005**, point 126 (2), lettre c) que: « *dans le cas des décalages entre la vente et la livraison des biens, ceux-ci s'enregistrent comme des sorties d'entité, n'étant plus considérés sa propriété; ainsi: les biens vendus et qui ne sont pas livrés s'enregistrent distinctement dans la gestion et dans la comptabilité dans des comptes en dehors du bilan* ».

La vente qui n'implique pas de transmission du droit de propriété

Dans le commerce moderne il est apparu la règle selon laquelle les parties contractantes peuvent établir, dans le contrat, le fait que la transmission de la propriété sera effectuée seulement après le paiement intégral du prix du bien vendu. Cette pratique se fonde sur les dispositions de l'article

969 du Code civil, conformément auxquelles « Les conventions légalement établies ont du pouvoir législatif entre les parties contractantes ».

Se rapportant à cette situation, l'Ordre du Ministre de Finances 1752/2005 prévoit que :- les biens approvisionnés ou vendus qui comportent des clauses concernant le droit de propriété s'enregistrent dans la catégorie des sorties et, respectivement, dans celle des entrées, autant dans la gestion que dans la comptabilité, conformément aux contrats conclus;- dans le cas des comptes de fournisseurs et de clients, on regroupe distinctement les dettes et les créances résultées des transactions qui comportent des clauses de réserve de propriété.

Les contrats qui comportent une clause de réserve de propriété se trouvent sous l'incidence du Code fiscal. Ainsi, l'article 128 (3) lettre a) du Code fiscal assimile à la livraison de biens «*la livraison effective des biens vers une autre personne, suite à un contrat qui prévoit que le paiement s'effectue à tempérament ou suite à tout autre contrat qui prévoit que la propriété est attribuée le plus tard au moment du paiement de la dernière somme échéante, à l'exception des contrats de leasing*».

En complément, l'article 134¹ montre que le fait générateur intervient à la date de la livraison des biens ou à la date de la réalisation des services, à quelques exceptions. Le paiement à tempérament ne fait pas partie des exceptions. Par conséquent, le fait générateur de la TVA entière est la livraison du bien et non pas le transfert du droit de propriété, qui se réalise à une date antérieure à la livraison, c'est-à-dire au moment du paiement du dernier tempérament.

Le contrat de vente-achat doit prévoir un terme précis pour le paiement du prix du bien vendu. Si ce terme est respecté, la situation est bien claire, l'acheteur devient propriétaire. Dans la situation inverse, le vendeur peut récupérer le bien vendu, il doit restituer le paiement partiel du prix, mais il a le droit de recevoir une indemnité, suite à l'utilisation que l'acheteur a faite de son bien et, le cas échéant, pour l'usure du bien. En principe, les ventes à convention de réserve de la propriété (pactum reservati domini) sont les ventes à paiement à tempérament. La pratique a démontré que, toute vente à tempérament n'est pas forcément une vente à réserve de propriété. L'effet concernant la transmission de la propriété ne se produit que par une stipulation spéciale.

Cas atypiques concernant les livraisons de biens

Dans certaines situations, réglementées par l'article 134¹. du Code fiscal, la livraison des biens est antérieure à la livraison.

Ainsi, pour les livraisons de biens ayant à la base un contrat de consignation ou dans le cas des opérations similaires, tout comme les stocks à la disposition du client, les livraisons de biens en vue de tester ou de vérifier la conformité, *on considère que les biens sont livrés à la date à laquelle le consignataire ou, selon le cas, le bénéficiaire, devient propriétaire des biens.*

Cette séparation, de l'acte de livraison des biens de la notion de livraison, a des effets de nature fiscale, dans le sens que le fait générateur de TVA intervient au moment où celui qui reçoit le bien devient le propriétaire des biens respectifs.

Les normes méthodologiques d'application de l'article 134¹. du Code fiscal

Pour les biens livrés ayant à la base un contrat de consignation, on considère que la livraison des biens du consignataire au consignataire a lieu à la date à laquelle les biens sont livrés par le consignataire à ses clients. Concrètement, la livraison a lieu au moment où le consignataire trouve un acheteur pour ses biens.

Pour les biens transmis en vue de tester ou de vérifier la conformité, on considère que le transfert de la propriété des biens a eu lieu à la date de l'acceptation des biens par le bénéficiaire. Les biens transmis en vue de vérifier la conformité sont les biens offerts par le fournisseur aux clients, ceux-ci ayant le droit soit de les acquérir, soit de les retourner au fournisseur.

En relation avec cet aspect, il apparaît la notion de *contrat provisoire*, notion sur laquelle nous voudrions attirer l'attention. Conformément au texte législatif, le contrat provisoire est un contrat

par lequel la vente effective des biens est conditionnée par l'obtention de résultats satisfaisants suite à l'essai fait par le client potentiel, essai qui a pour but d'établir si les biens ont les caractéristiques sollicitées par le client respectif.

Pour les stocks à la disposition du client, on considère que le transfert de la propriété des biens a lieu à la date à laquelle le client entre en possession des biens. Les stocks à la disposition du client représentent une opération selon laquelle le fournisseur transfère régulièrement des biens dans un dépôt personnel ou dans un dépôt du client, par lequel le transfert de la propriété des biens intervient, conformément au contrat, à la date à laquelle le client sort les biens du dépôt, en principal pour les utiliser dans le processus de la production. Pour les cas atypiques, décrits dans ce paragraphe, tout en corroborant les dispositions 134¹ avec 155¹ du Code fiscal, on a besoin de contrats spéciaux, des documents de livraison, en particulier de l'avis d'accompagnement.

Etude de cas

L'entreprise « X » est un fournisseur de tradition dans la commercialisation des équipements technologiques. Au mois de novembre, l'année 2007, « X » a conclu un contrat de vente-achat avec une autre entreprise, appelée, dans cet exemple, « Y ». Selon les clauses du contrat de vente-achat il résulte les deux aspects suivants: (1) le prix des biens livrés sera payé par 10 paiements successifs, pendant la période décembre 2007-septembre 2008; (2) la transmission du droit de propriété sur les biens livrés sera réalisée à l'occasion de l'effectuation du dernier paiement.

En fait, l'entreprise X procède de la manière suivante:- elle livre les équipements technologiques à la base de l'avis d'accompagnement de la marchandise;- ultérieurement à la livraison « X » elle émet une facture pour chaque somme encaissée et signale, dans chaque facture, la mention « Avance »;- à l'occasion du dernier encaissement, elle émet la facture de vente qui contient des éléments qui se rapportent au prix de vente de chaque équipement vendu, les factures émises antérieurement et ce qui reste à être payé.

Nous mentionnons que ce cas a comme source une transaction réelle, effectuée entre deux entreprises de Roumanie. Au moment de la livraison le bénéficiaire des équipements connaît la valeur totale du contrat, des données concernant la quantité et le type des biens, mais il n'avait pas la possibilité d'individualiser le prix de chaque outillage.

Les objectifs de cette étude consistent en la présentation de la manière d'application du traitement comptable et fiscal.

Conséquences

Parce qu'il s'agit d'avoir conclu un contrat de vente, et non pas *un contrat provisoire pour des biens transmis en vue de tester ou de vérifier la conformité*, dans la situation analysée, la convention de la clause de réserve de propriété **n'exonère pas** le fournisseur des obligations fiscales spécifiques au contrat de vente à paiement à tempérament.

Afin de soutenir cette affirmation, il est nécessaire de citer les dispositions de l'article 128 (3) lettre a) du Code fiscal, d'où il résulte le fait que sont considérées des livraisons de biens: « *la livraison effective des biens vers une autre personne, suite à un contrat qui prévoit que le paiement s'effectue à tempérament ou suite à tout autre contrat qui prévoit que la propriété est attribuée le plus tard au moment du paiement de la dernière somme échéante, à l'exception des contrats de leasing* ».

Par conséquent, le fournisseur traite la transaction comme il s'agissait d'une vente à avances successives, même si les paiements s'effectuent ultérieurement à la livraison, donc les sommes payées ne sont pas d'avances mais des paiements partiels ou des paiements à tempérament.

Il n'est pas difficile à comprendre que, dans cette situation, le fournisseur a éludé les règles qui concernent:

- le terme d'émission de la facture, prévu dans l'article 155 (1) du Code fiscal, conformément auquel la facture vers le bénéficiaire des outillages devait être émise jusqu'à plus tard le 15^e jour ouvrable du mois suivant à celui où la livraison s'est produite;

- tout en considérant que les sommes facturées sont des avances, le fournisseur a collecté la TVA à mesure de la facture, donc non pas au moment de la livraison, en transgressant ainsi les dispositions de l'article 134^A1 du Code fiscal, qui mentionne que *le fait générateur pour les livraisons de biens intervient à la date de la livraison des biens*;

- au cas où les sommes facturées à titre d'avance ont été comptabilisées comme des dettes envers les « Clients créditeurs » et non pas dans la catégorie des revenus, alors le fournisseur a transgressé les règles concernant l'imposition du profit afférent à l'année 2007.

Afin de résoudre cette situation, le bénéficiaire des outillages a procédé à la réception des outillages et à leur enregistrement dans les comptes en dehors du bilan, parce qu'il ne détenait pas d'informations précises en ce qui concerne la valeur de chaque outillage. Nous rappelons le fait que la livraison a eu lieu à base de l'avis d'accompagnement, que l'avis ne comportait pas d'éléments concernant la valeur de chaque bien, mais le prix total résultait du contrat de vente. Les factures reçues étaient comptabilisées comme « Avances accordées pour des immobilisations corporelles ». Au moment où il a reçu la facture finale, qui comportait les données concernant le prix de chaque bien acheté, le bénéficiaire a procédé à : a) la rédaction d'une réception définitive; b) l'enregistrement des biens reçus dans les comptes de bilan, simultanément avec leur sortie de l'évidence des comptes spéciaux; c) la régularisation des avances accordées pour les immobilisations corporelles; d) il a payé la différence résultée après la régularisation des avances; e) il a rédigé les comptes-rendus de mise en fonctionnement; f) il a inclus les outillages reçus dans la gestion des immobilisations corporelles soumises à l'amortissement.

Conclusions

La règle classique, mentionnée dans le Code fiscal, est que la livraison suppose le transfert du droit de disposer de biens tout comme un propriétaire. Cette définition nous conduit à la conclusion que la livraison des biens du vendeur à l'acheteur, a comme conséquence le transfert du droit de propriété sur les biens vendus.

Par son pouvoir, le Code fiscal instaure l'exception selon laquelle on assimile aux livraisons de biens les opérations commerciales, cas où les parties contractantes peuvent établir, dans le contrat, que la transmission de la propriété s'effectue seulement après le paiement intégral du prix du bien vendu. Alors, l'exception se rapporte au fait que le transfert de la propriété du vendeur à l'acheteur a lieu au moment où le bénéficiaire effectue le paiement intégral du bien acheté.

Les opérations commerciales encadrées à la catégorie des livraisons comportent un certain traitement comptable et fiscal, impliquant des conséquences importantes sur les obligations fiscales du vendeur, en particulier l'exigibilité de la TVA au moment de la livraison et l'imposition du profit suite à la reconnaissance des revenus au moment de la livraison.

Les cas atypiques, considérés comme refuge pour les commerçants sont ceux qui se rapportent à la livraison des biens à base d'un contrat de consignation ou au cas des opérations similaires, comme les stocks à la disposition du client, les livraisons de biens en vue de tester ou de vérifier la conformité. La séparation de l'acte de livraison des biens de la notion de livraison a des conséquences de nature fiscale, dans le sens que le fait générateur de la TVA intervient au moment où celui qui reçoit le bien devient propriétaire des biens respectifs.

Bibliographie

1. Bengescu M., Dumitru M., de contrats commerciaux et leur impact sur la comptabilité de la firme, INTEGRATIVE RELATIONS BETWEEN THE EUROPEAN UNION INSTITUTIONS

- AND THE MEMBER STATES, VOLUME III, Édition de l'Université « Lucian Blaga » de Sibiu, 2008/p. 54-59.
2. Bîrsan C., Beleiu Gh., Deak F., Institutions de droit civil, Édition L'Univers Juridique, Bucureşti, 2006, p. 337-338.
 3. xxx Le Code civil, Texte actualisé selon des actes normatifs modificateurs, publiés dans le Moniteur Officiel de Roumanie, I^e partie, jusqu'au 18 juin 2002, art. 969, 1295, 1326.
 4. xxx xxx La collection des actes normatifs en vigueur à la date de 28.02.2009.