

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2015/8 - Traitement comptable de l'acquisition d'un bien immeuble destiné à la vente

Avis du 30 septembre 2015¹

I. Introduction

1. Le présent avis examine le traitement comptable de l'acquisition par une société d'un bien immeuble destiné à la vente.
2. La destination donnée par l'organe de gestion de la société à un bien immeuble acquis au moment de son acquisition, détermine également son traitement comptable.² Si le bien immeuble concerné est destiné à servir de façon durable à l'activité de la société, soit, en d'autres termes, destiné à être affecté durablement à l'activité de la société, il sera porté sous les immobilisations.³ Si, au moment de son acquisition, le bien est toutefois destiné à la vente, il est comptabilisé sous les stocks.

II. Contenu du compte 35 Immeubles destinés à la vente

3. Le plan comptable minimum normalisé prévoit dans sa classe 3. *Comptes de stocks et de commande en cours d'exécution*, un compte distinct pour les immeubles destinés à la vente. Il s'agit du compte 35 *Immeubles destinés à la vente*, qui regroupe les immeubles destinés à la vente, à l'inclusion des terrains, des constructions et des droits réels sur biens immeubles. La Commission tient à souligner qu'il y a une différence essentielle entre les *Commandes en cours d'exécution* (compte 37) et les *Immeubles destinés à la vente* (compte 35). Sont portés sous la rubrique de *Commandes en cours d'exécution*, les travaux en cours d'exécution, effectués pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore réceptionnés ainsi que les produits en cours de fabrication exécutés pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrés, sauf s'il s'agit de produits qui sont fabriqués en série de façon standardisée.⁴ Le compte *Immeubles destinés à la vente* reprend également les projets de construction qui ne sont pas effectués sur l'ordre d'un tiers mais réalisés par la société pour son propre compte.⁵

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 17 juillet 2015 sur le site de la CNC.

² Voir également l'avis CNC 150/1 - Immobilisations corporelles - Distinction par rapport aux stocks, *Bull. CNC* ; n° 18, janvier 1986, 21-23, révisé le 12 janvier 2014.

³ Article 2, 4) de la Directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (*JOCE* L 182/19 du 29 juin 2013).

⁴ Article 95, § 1^{er}, VI.B., AR C.Soc. et l'avis CNC 2012/15 - Commandes en cours d'exécution, *Bull. CNC*, n° 64, mars 2013, 28-42.

⁵ Il arrive qu'au fil du temps, l'affectation d'un bien acquis est modifiée par rapport à celle initialement prévue et qu'au niveau comptable un transfert s'impose. Ce serait, par exemple, le cas d'un bien immeuble qui a été acquis en vue d'être vendu mais qui, par la suite, est intégré dans un projet réalisé sur l'ordre d'un tiers. En l'occurrence, un transfert est opéré entre le compte

4. La Commission est d'avis que le compte 35 *Immeubles destinés à la vente* comporte tant les immeubles destinés à la vente sans modifications ultérieures, que les immeubles qui font l'objet, avant d'être vendus, de certaines opérations, comme l'aménagement du terrain, la démolition d'une construction érigée sur un terrain, l'acquisition d'un terrain à bâtir en vue d'y ériger une construction, le lotissement d'un terrain acquis, etc.

5. Les biens immeubles destinés à la vente, les maisons-témoin comprises,⁶ sont évalués à leur valeur d'acquisition ou à la valeur de marché à la date de clôture de l'exercice, si cette dernière est inférieure.⁷ Le principe d'inscription au bilan des stocks à leur prix d'acquisition implique qu'en règle générale, tous les frais et coûts exposés pour mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent, soient inclus dans la valeur à laquelle ces stocks figurent au bilan. En revanche, les frais et coûts autres que ceux exposés pour mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent, ne peuvent pas être inclus dans le prix d'acquisition : ils doivent être mis à charge de la période au cours de laquelle ils ont été exposés.⁸ La Commission observe que la règle qui, pour les commandes en cours d'exécution, autorise l'intégration d'une fraction du bénéfice prévu dans leur valeur comptable⁹ ne s'applique pas aux immeubles destinés à la vente.

6. Les frais exposés pour l'aménagement d'un terrain ou la commercialisation d'un immeuble acquis, en vue de leur vente, sont dès lors compris dans leur valeur d'acquisition. Sont notamment compris dans ces frais:

- les frais de recherche et de projet: en l'occurrence, il s'agit exclusivement des frais de recherche ou de projet postérieurs à l'acquisition effective de l'actif et non des frais préalables, comme, par exemple, le coût d'une étude de faisabilité. Ce type de frais est directement porté en résultat;¹⁰
- les honoraires de notaire, d'architecte, de géomètre, etc.
- les droits d'enregistrement;
- les frais d'assurances;
- les frais de démolition;
- les frais d'assainissement du sol;
- les frais engagés pour la construction d'égouts, de voirie (cession à titre gratuit aux autorités compétentes);

35 *Immeubles destinés à la vente* et le compte 37 *Commandes en cours d'exécution*. La situation serait différente si un bien immeuble destiné à la vente, est effectivement vendu (une vente en l'état casco, par exemple) pour être achevé plus tard sur l'ordre de l'acquéreur. Ce type de vente est comptabilisé au titre d'une réalisation du bien immeuble. Les travaux en cours réalisés sur l'ordre du tiers sont ensuite comptabilisés sur le compte 37 *Commandes en cours d'exécution*.

⁶ Voir également la question parlementaire n° 155 de Mme. Pieters, datée du 21.11.2003, Question et réponses, Chambre, 2003-2004, n° 28, 4329-4332.

⁷ Article 69, § 1, alinéa 1^{er}, AR C.Soc.

⁸ Voir également l'avis CNC 132/7 - Comptabilisation et valorisation des stocks, *Bull. CNC* n° 36, novembre 1993, 2 - 37, revu en date du 10 octobre 2010.

⁹ Article 71, alinéa 1^{er} et 2, AR C.Soc.

¹⁰ Voir également dans ce sens l'avis CNC 132-7 précité: « En revanche, le prix d'acquisition ne comprend les frais internes relatifs à la prospection du marché, à la passation des commandes aux fournisseurs, au contrôle des marchandises entrées, à leur transport après acquisition à l'intérieur de l'entreprise, à l'administration des stocks que dans la mesure où ces frais sont rattachés de manière spécifique aux stocks en cause. Par ailleurs, il ne comprend les frais de conservation en magasin que dans la mesure où la conservation constitue un élément de valorisation de la marchandise en cause. ».

- les frais de construction et de rénovation;
- les intérêts intercalaires (faculté), pour autant qu'ils concernent le délai habituel de construction.¹¹

Les charges simples (par exemple, les charges pour l'administration générale) et les charges liées à la vente, comme, par exemple, du matériel promotionnel, les dépenses de réception, etc., ne sont pas compris dans la valeur d'acquisition.

7. La valeur d'acquisition ainsi déterminée est comparée à la valeur de marché. Si les immeubles destinés à la vente sont évalués à la valeur de marché inférieure, la correction de valeur qui sera appliquée à la valeur d'acquisition ne constitue pas une réduction de valeur au sens de l'article 45 de l'AR C.Soc. La valeur de marché à prendre en considération est, en principe, le prix de vente « départ entreprise », à la clôture de l'exercice, qu'on obtiendrait dans des conditions habituelles et normales de vente, compte tenu des remises, rabais et ristournes habituellement accordés par la société, sous déduction d'une décote correspondant aux frais directs normaux de vente.¹² L'évaluation à la valeur inférieure de marché ne peut pas être maintenue si par après la valeur de marché s'avère supérieure à la valeur inférieure retenue pour l'évaluation des stocks.¹³

8. Chaque élément du patrimoine fait l'objet d'une évaluation distincte.¹⁴ Etant donné que les caractéristiques techniques ou juridiques ne sont jamais identiques d'un immeuble à l'autre, la Commission est d'avis que la méthode d'individualisation du prix s'impose, à l'exclusion de toute autre méthode prévue à l'article 43 de l'AR C.Soc. Une évaluation des immeubles destinés à la vente par application de la méthode des prix moyens pondérés, de la méthode Fifo (sortie en premier lieu des avoirs les plus anciens) ou de la méthode Lifo (sortie en premier lieu des avoirs acquis en dernier lieu) ne peut dès lors pas être appliquée aux immeubles destinés à la vente. L'application de la méthode de l'individualisation n'exclut pas que la valeur d'acquisition individuelle d'un élément d'actif soit déterminée au moyen d'une méthode qui consiste à appliquer une clé de répartition adéquate à une charge incorporant plusieurs éléments individuels (par exemple, les frais d'architecte pour un projet de construction de 5 maisons identiques dans un lotissement peuvent être inclus à concurrence d'un cinquième du total des honoraires dans la valeur d'acquisition d'une maison individuelle).

III. Ecritures type¹⁵

Comptabilisation de l'acquisition de l'immeuble destiné à la vente et des frais accessoires

605 Achats d'immeubles destinés à la vente
à 440 Fournisseurs

¹¹ L'organe de gestion de la société peut, conformément aux conditions prévues à l'article 38 de l'AR C.Soc., décider d'activer les intérêts intercalaires. Cette activation doit, le cas échéant, être mentionnée dans l'annexe. Cette inclusion n'est toutefois possible que pour autant que ces charges concernent des stocks dont la durée de fabrication est supérieure à un an et qu'elles soient relatives à la période normale de leur fabrication.

¹² Voir également l'avis CNC 132/7 Comptabilisation et valorisation des stocks, *Bull. CNC* n° 36, novembre 1993, 2 - 37, revu le 10 octobre 2010.

¹³ Article 69, § 1^{er}, alinéa 2, AR C.Soc.

¹⁴ Article 31, AR C.Soc.

¹⁵ Dans un souci de simplicité, les aspects en matière de tva ne sont pas pris en considération.

Comptabilisation d'éventuel frais d'architecte, de géomètre et d'autres frais de développement

602 Achats de services, travaux et études
à 440 Fournisseurs

Comptabilisation à la date d'inventaire (ou, en cas d'un système de stocks permanent, à chaque opération)

350 Immeubles destinés à la vente: valeur d'acquisition
à 6095 Variation des stocks d'immeubles achetés destinés à la vente

Option alternative en cas de sortie de stocks

6095 Variation des stocks d'immeubles achetés destinés à la vente
à 350 Immeubles destinés à la vente: valeur d'acquisition

Comptabilisation des intérêts intercalaires

L'organe de gestion de la société peut, conformément aux conditions prévues à l'article 38, alinéa 2 de l'AR C.Soc. décider d'inclure dans leur valeur d'acquisition les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour financer les immeubles destinés à la vente. Cette inclusion n'est toutefois possible que pour autant que ces charges concernent des stocks dont la durée de fabrication est supérieure à un an et qu'elles soient relatives à la période normale de leur fabrication. Dans ce cas, l'inscription à l'actif n'est pas opérée via le compte 6095 *Variation de stocks d'immeubles achetés destinés à la vente*, mais par le crédit du compte 6503 *Intérêts intercalaires portés à l'actif*.

L'inscription à l'actif des intérêts intercalaires est comptabilisée comme suit:

350 Immeubles destinés à la vente: valeur d'acquisition
à 6503 Intérêts intercalaires portés à l'actif