COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/6 - Travaux d'amélioration à des biens détenus en location

Avis du 15 juin 2016[1]

I. Introduction
II. Généralités
III. Traitement comptable
A. Accord d'indemnisation
B. Absence d'accord d'indemnisation
C. Constitution d'une provision appropriée

I. Introduction

1. Dans le présent avis la Commission des normes comptables se prononce sur le traitement comptable de travaux d'amélioration à des biens détenus en location. La question se pose plus spécifiquement de savoir quel compte utiliser pour leur comptabilisation et quelle méthode d'amortissement à réserver pour ces travaux d'amélioration.

2. La problématique de travaux d'amélioration est examinée en profondeur dans l'avis CNC 2015/5 – Droits réels sur biens immeubles. La Commission est toutefois d'avis qu'il y a lieu d'expliquer dans un avis distinct que les principes applicables aux droits réels sont applicables mutatis mutandis à des travaux d'amélioration à des biens détenus en location.

II. Généralités

3. En ce qui concerne les travaux d'amélioration ou d'extension effectués à des biens détenus en location, les parties disposent souvent d'une large liberté contractuelle. Dans la plupart des cas, la loi ne prévoit pas de dispositions impératives.[2] A titre d'exemple, l'article 555 du Code Civil, qui traite du droit d'accession, est une disposition supplétive.[3] La loi sur le bail commercial est de nature impérative les parties ayant toutefois la possibilité de convenir de modalités additionnelles.[4] Moyennant le respect des dispositions du droit impératif applicables en l'espèce, le locataire et le bailleur peuvent convenir entre eux du versement d'une indemnité si le bailleur conserve les travaux d'amélioration au terme du contrat.[5]

Étant donné que la Commission se prononce uniquement sur les opérations conformes aux conditions de marché dans le présent avis, elle suppose que le locataire et le bailleur concluent généralement des accords sur la rémunération en cas de travaux d'extension ou d'amélioration substantiels.

III. Traitement comptable

4. Lorsqu'un locataire effectue des travaux d'extension ou d'amélioration à des biens qui lui sont donnés en location, les charges liées à ces travaux sont comptabilisés, conformément à l'article 95 de l'AR C.Soc., en compte 26 Autres immobilisations corporelles et font l'objet d'amortissements selon un plan d'amortissement approprié. Ce plan d'amortissement dépendra de la situation concrète (versement d'une indemnité, durée du contrat de bail, etc.).

A. Accord d'indemnisation

5. Dans le cas où le locataire a effectué des travaux d'extension ou d'amélioration pour lesquels **il recevra, le cas échéant, du bailleur une indemnité à l'expiration du contrat de bail**,[6] une plus-value ou une moins-value sera, selon le cas, comptabilisée au terme du contrat de bail.

Exemple

Une société est locataire d'un bien immeuble et a effectué l'année N des travaux d'amélioration pour un montant de 100.000 euros. Le locataire et le bailleur ont convenu que le bailleur remboursera à la fin du contrat de bail la valeur réelle de l'augmentation de valeur qui est survenue à la suite des travaux. Ces travaux font l'objet d'amortissements actés par le locataire sur la durée de vie économique de ces travaux qui est de 10 ans. Au moment où les travaux sont inscrits à l'actif, la durée restante du contrat de bail est de 7 ans. A l'expiration du contrat, les travaux ont par conséquent encore une valeur comptable de 30.000 euros tandis que l'augmentation de valeur du bien

immeuble à la suite des travaux s'élève à ce moment à 50.000 euros. La société réalise une plus-value de 20.000 euros (50.000 - 30.000) à l'expiration du contrat de bail.

B. Absence d'accord d'indemnisation

6. Dans le cas où le locataire a effectué des travaux d'extension ou d'amélioration pour lesquels **il ne recevra pas d'indemnité du bailleur à l'expiration du contrat de bail**,[7] ces travaux sont en principe entièrement pris en charge selon un plan d'amortissement approprié et devront être extournés à l'expiration du contrat de bail.

C. Constitution d'une provision appropriée

7. Se pose enfin la question de savoir dans quels cas la société doit constituer une provision pour remettre le bien détenu en location en pristin état.[8]

8. En effet, l'organe d'administration peut, sur la base des circonstances concrètes, être d'avis qu'il y a lieu de constituer une provision pour remettre le bien détenu en location en pristin état (réparer ou démolir). La comptabilisation d'une provision découle de l'application du principe de prudence mais doit toutefois s'effectuer de bonne foi, correspondre à la réalité et ne pas exclusivement se baser sur les termes du contrat.[9]

Par conséquent, si le contrat de bail prévoit que le locataire doit remettre le bien détenu en location en pristin état à l'échéance, ce dernier devra en principe constituer une provision appropriée en vertu du principe de prudence. Si le locataire peut cependant supposer de bonne foi qu'il ne devra pas, malgré des dispositions contractuelles contraires, remettre le bien en pristin état à l'échéance, il ne constituera pas de provision pour ladite remise en état.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 23 février 2016 sur le site de la CNC.

2 En ce qui concerne le droit du locataire d'effectuer de travaux d'amélioration, il est utile de renvoyer à l'exposé dans M. Dambre, B. Hubeau & S. Stijns, Handboek Algemeen huurrecht, Die Keure, Brugge, 2015, 573 et suiv.

3 Voir le point 68 de l'avis CNC 2015/5 – Droits réels sur biens immeubles: usufruit - droit de superficie - droit d'emphytéose – servitude.

4 La loi sur le bail relève du droit impératif de sorte que les parties ne peuvent pas déroger des dispositions prévues dans cette loi, sauf si une telle dérogation leur est explicitement ou implicitement admise : voir Cass. 19 mars 1971, 699.

5 En ce qui concerne l'indemnnité du locataire au terme du bail, voir M. Dambre, B. Hubeau & S. Stijns, Handboek Algemeen huurrecht, Die Keure, Brugge, 2015, 576 et suiv.

6 Dans ce cas, les amortissements seront généralement échelonnés sur la durée d'utilisation économique des travaux d'extension ou d'amélioration.

7 Dans ce cas, les travaux d'extension ou d'amélioration font l'objet d'amortissements par le locataire sur la durée du contrat de bail.

8 Voir le point 82 de l'avis CNC 2015/5 – Droits réels sur biens immeubles: usufruit - droit de superficie - droit d'emphytéose – servitude.

9 L'article 32 de l'AR C.Soc. prévoit que les évaluations doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.