Avis CNC 150-3 - Construction érigée sur terrain d'autrui

La Commission a été interrogée sur la manière de traduire dans la comptabilité et les comptes annuels des parties concernées, une convention en exécution de laquelle une entreprise (A) érige à ses frais une construction destinée à l'exercice de ses activités, sur un terrain appartenant à une autre entreprise (B).

La Commission a souligné que la question ne peut recevoir réponse qu'en Considération de l'ensemble des relations qui résultent, pour les parties, de la convention qu'ils ont conclue. Divers cas peuvent être distingués.

1. Lorsque le contrat prévoit que la construction reste la propriété de l'entreprise A durant une période lui permettant d'«amortir» les frais qu'elle a engagés ou correspondant à la durée d'utilisation économique normale du bien, et qu'elle ne devient, par accession, la propriété de l'entreprise B qu'au terme de cette période, la construction doit de toute évidence être considérée comme un investissement opéré par l'entreprise A. C'est celle-ci qui doit porter la construction à son actif (immobilisation corporelles - constructions - compte 221) et en prendre la valeur d'acquisition en charge, par la voie d'amortissements échelonnés sur la période en cause.

   Quant au terrain, la situation s'analyse en une concession d'un droit de superficie. Si le droit de superficie a été acquis à titre onéreux, il sera porté par l'acquéreur à son actif (immobilisations corporelles - autres droits réels sur des immeubles - compte 223) et amorti selon les règles habituelles sur la durée du droit de superficie.

2. Lorsque le contrat prévoit qu'au terme de la période convenue la construction doit être démolie et que le terrain doit être remis en son pristin état, la comptabilisation est, dans le chef de l'entreprise A, la même que dans le cas précédent. Toutefois, une provision devra être constituée progressivement pour couvrir les frais à exposer en fin de contrat, pour la démolition de l'immeuble et la remise du terrain en son pristin état.
3. Si le convention prévoit que la construction devient, au fur et à mesure de l'exécution des travaux, par accession, propriété de l'entreprise B et, qu'en contrepartie du financement de la construction, l'entreprise A jouit durant une certaine période de la jouissance gratuite de l'immeuble, il y a lieu de considérer que dans l'intention des parties c'est la société B qui, en tant que propriétaire et en tant que titulaire de l'essentiel des risques de la construction, doit être considérée avoir procédé à l'investissement. C'est elle qui doit dès lors porter la construction à son actif à sa valeur d'acquisition et procéder à l'amortissement de celle-ci selon les règles habituelles. Les montants exposés dans ce cas par A pour le financement de la construction doivent être considérés comme des loyers payés par anticipation. Ils constituent dans son chef des charges à reporter (compte 490) et, dans le chef du propriétaire de l'immeuble, des produits à reporter (compte 493), à prendre en résultats sur la période du bail couverte par la dispense de loyer.

   Une telle convention ne s'analyse pas en une opération de location-financement au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976. Les montants exposés ne peuvent davantage être assimilés à des frais d'aménagement d'immeubles pris en location par l'entreprise, à porter à ce titre sous les «Autres immobilisations corporelles».

4. Si le contrat ne prévoit pas le moment auquel l'accession opérera, il y a lieu de considérer que celle-ci n'interviendra qu'à la fin du contrat (De Page, Traité élémentaire de droit civil belge, Vol. IV, n° 685 et suivants). C'est à ce moment en effet que le propriétaire du terrain dispose du droit d'option que lui confère l'article 555 du Code civil. Jusqu'à ce moment dès lors, la construction est la propriété de l'entreprise A. Les règles de comptabilisation prévues au n° 1 ci-dessus trouveront dès lors à s'appliquer.