Avis CNC 126/12 - Comptabilisation des indemnités d'éviction versées par le propriétaire et du coût des travaux à charge du vendeur[1]

La Commission a été interrogée à plusieurs reprises sur certains cas particuliers ayant trait :

- à différents types d'indemnités dites «d'éviction» versées par le propriétaire en vue d'obtenir la libération anticipée de son bien;
- ou à des travaux prévus dans l'acte de cession et mis à charge du vendeur.

La Commission a toutefois souhaité émettre un avis de portée générale couvrant, dans le chef du propriétaire, le traitement comptable des principaux cas de figure possibles.

Pour autant qu'il y ait accroissement de la valeur économique du bien en termes de flux financiers futurs, l'indemnité sera incorporée dans la valeur d'acquisition du bien concerné. Sous cet angle, il n'y a pas de distinction à faire selon que le propriétaire a telle ou telle intention lorsqu'il décide de payer une indemnité d'éviction ou lorsqu'il accepte que des travaux soient mis à sa charge. C'est également l'optique que défend l'I.A.S.C. dans son exposure draft E 43 «Property, Plant and Equipment» en considérant (§ 22) que «subsequent expenditure relating to an item of property, plant and equipment should be added to the carrying amount of the asset to the extent that the expenditure increases the future economic benefits that an enterprise can expect from the originally assessed standard of performance of the existing asset. All other subsequent expenditure should be recognised as an expense in the period in which it is incurred».

Or, puisque le paiement de l'indemnité d'éviction permet d'accroître la valeur économique du bien en termes de flux financiers, les coûts additionnels qui en découlent devront être ajoutés, dans le cadre de cette méthode, à la valeur d'acquisition nette de ce bien et amortis sur la durée de vie résiduelle du bien concerné.

L'examen de l'ensemble des cas de figures possibles rentrant dans le cadre de cette problématique a toutefois conduit la Commission à proposer des traitements comptables particuliers dans les cas suivants, découlant :

1. DU PAIEMENT PAR LE PROPRIETAIRE D'UNE INDEMNITE D'EVICTION

1.1. Lorsque l'indemnité permet au propriétaire de remettre des locaux en location à des conditions plus avantageuses, la résiliation du bail a pour effet d'améliorer le revenu que le propriétaire tire du bien dont il est propriétaire. Deux modes de comptabilisation sont dès lors envisageables :

a) soit on considère que l'indemnité d'éviction payée s'incorpore à la valeur d'acquisition de l'immeuble. En ce cas, elle est prise en charge par la voie d'amortissements échelonnés sur la durée résiduelle estimée de l'immeuble, au même titre que les autres éléments de la valeur d'acquisition de celui-ci. Cette méthode a toutefois pour inconvénient de dissocier la prise en charge de cette indemnité de la période pour laquelle le bail nouveau a été conclu à des conditions plus avantageuses;

soit on considère que l'application du principe de correspondance des produits et des charges implique que la prise en charge du montant de cette indemnité d'éviction soit rattachée à l'accroissement des produits que le changement de bail provoque. Dans cette optique, la prise en charge de cette indemnité doit intervenir au titre de charge d'exploitation des divers exercices concernés - pour la durée la plus courte du nouveau bail - et être répartie sur ces exercices selon un plan approprié. Dans ce cas, le versement de l'indemnité d'éviction se traduira par une écriture du type :

490		Charges à reporter	
	à	55	Etablissements de crédit

et la prise en charge échelonnée de celle-ci se traduira par une écriture du type :

64		Charges d'exploitation diverses	
	à	490	Charges à reporter

1.2. Lorsque l'indemnité versée par le propriétaire lui permettra d'occuper lui-même les locaux et d'exercer l'activité du locataire évincé ou une activité similaire, elle aura pour contrepartie un accroissement de la valeur du patrimoine du propriétaire dans la mesure où elle aura pour effet de se défaire d'un concurrent et de s'assurer le bénéfice d'une partie au moins de la clientèle (fonds de commerce) de ce dernier. L'indemnité d'éviction sera dès lors classée parmi les immobilisations incorporelles[2].

2. PRISE EN CHARGE PAR LE VENDEUR DE CERTAINS TRAVAUX[3]

L'examen de ce cas particulier nécessite quant à lui d'opérer la distinction suivante :

2.1. Les travaux ont été effectués par le vvendeur avant l'établissement de l'acte de cession

Les écritures à passer seront les suivantes (dans le cas d'un immeuble vendu à un prix de 2.000.000 alors que sa valeur comptable nette était égale à 1.000.000 et que des travaux ont été engagés par le vendeur à concurrence de 150.000) :

61	Services et biens divers			150.000	
	à	55	Etablissements de crédit		150.000
221	Constructions			150.000	
	à	72	Prodution immobilisée		150.000
55	Etablissement de crédit			2.000.000	
	à	221	Constructions[4]		1.150.000
		763	Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés[5]		850.000

2.2. L'acte de cession prévoit que des travaux seront effectués à charge du vendeur.

Dans ce cas, la constitution d'une provision s'imposera (en vertu de l'article 19 de l'arrêté royal du 18 octobre 1976) et les écritures à passer seront les suivantes (sur la base des données de l'exemple repris sub a)) :

55	Etablissements de crédit			2.000.000	
6360	Dotations aux provisions pour grosses réparations et gros entretiens			150.000	
	à	221	Constructions[6]		1.000.000
		763	Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés		1.000.000
		162	Provisions pour grosses réparations et gros entretien		150.000

---

1 La comptabilisation des différents types d'indemnités versées par le locataire ou un tiers ne fait toutefois pas l'objet de ce présent avis. Par conséquent, les indemnités suivantes ne rentrent pas dans le champ d'application de cet avis :
• l'indemnité d'éviction versée au preneur évincé par un tiers ayant, à la date de renouvellement du bail commercial, fait état d'une offre plus avantageuse pour le propriétaire (article 21 de la loi du 20 avril 1951 sur les baux commerciaux);
• l'indemnité dite «de pas de porte» versée par le locataire au bailleur ou au précédent locataire à l'occasion de la conclusion d'un bail commercial;
• l'indemnité versée par le locataire au propriétaire pour compenser le préjudice subi par ce dernier par la rupture du contrat de bail du fait du locataire.

2 Il convient de souligner que le versement de certaines indemnités d'éviction peut en fait répondre simultanément à plusieurs objectifs. Tel sera le cas lorsque la clientèle du locataire évincé était peu importante et qu'à la suite de travaux ayant transformé en logements privés une partie du local commercial, l'ensemble de l'immeuble peut être loué pour un montant nettement supérieur à celui du loyer payé par le précédent locataire. Le fractionnement de cette indemnité d'éviction devra faire l'objet d'une comptabilisation adéquate.

3 Les modes de comptabilisation préconisés au point 2 ne sont applicables que si les travaux à charge du vendeur permettent d'accroître la valeur économique du bien en termes de flux financiers futurs

4 Les montants repris au compte P.C.M.N. 221 correspondent, pour des raisons d'ordre pédagogique, à la valeur comptable nette des biens qui sont réalisés

5 Ou 741 Plus-values sur réalisations courantes d'immobilisations corporelles (le choix du compte dépendra de la nature de l'activité de l'entreprise).

6 Les montants repris au compte P.C.M.N. 221 correspondent, pour des raisons d'ordre pédagogique, à la valeur comptable nette des biens qui sont réalisés