COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2017/14 – Associations et fondations – Acquisition par l'emphytéote de l'immeuble grevé du droit d'emphytéose (acquisition du tréfonds) – Reconstitution de la pleine propriété

Avis du 21 juin 2017[1]

I. Introduction
II. Modalités du contrat emphytéotique initial
III. Traitement comptable
A. Cadre légal et réglementaire
B. Règles comptables appliquées à l'acquisition du tréfonds
1. Impact du contrat emphytéotique préexistant conclu pour une valeur symbolique ou inférieure à la valeur de marché sur l'évaluation du tréfonds acquis
2. Acquisition du tréfonds aux conditions du marché
3. Acquisition du tréfonds moyennant une contrepartie symbolique
C. Constructions érigées par l'emphytéote
IV. Exemples

I. Introduction

1. Le présent avis précise le traitement comptable de l'acquisition par une association ou fondation (ci-après : ASBL) d'un immeuble grevé d'un droit d'emphytéose à son profit (ci-après : acquisition du tréfonds). En acquérant le tréfonds, l'ASBL emphytéote devient le plein propriétaire de l'immeuble.

2. En ce qui concerne le traitement comptable de la constitution d'un droit d'emphytéose, il est renvoyé aux avis CNC relatifs au traitement comptable des contrats emphytéotiques auprès d'entreprises[2] ou d'associations et fondations[3].

3. La Commission rappelle le caractère supplétif des dispositions légales régissant le droit d'emphytéose. Ceci signifie, comme précisé au point 5 de l'avis CNC 2015/5, qu'il convient systématiquement de vérifier si les dispositions contractuelles correspondent au traitement comptable proposé ci-après. La Commission souligne que le traitement comptable doit tenir compte des rapports entre les parties découlant des contrats qu'elles ont conclus.

4. La Commission ne se prononce pas sur les conséquences fiscales des opérations décrites et souligne que le présent avis ne prend pas position sur les opérations visant le transfert de la pleine propriété de l'immeuble dès la constitution du droit d'emphytéose.[4]

II. Modalités du contrat emphytéotique initial

5. En substance, les situations suivantes peuvent se produire en cas d'acquisition du tréfonds :

5.1 L'acquisition du tréfonds intervient moyennant une contrepartie conforme au marché, dans le cadre de laquelle :
a. l'intégralité de la redevance emphytéotique symbolique a été payée par anticipation ;
b. la redevance emphytéotique symbolique est payée périodiquement ;
c. l'intégralité de la redevance emphytéotique conforme au marché a été payée par anticipation ;
d. la redevance emphytéotique conforme au marché est payée périodiquement.

5.2 L'acquisition du tréfonds intervient moyennant une contrepartie symbolique, dans le cadre de laquelle :
e. l'intégralité de la redevance emphytéotique symbolique a été payée par anticipation ;
f. la redevance emphytéotique symbolique est payée périodiquement ;
g. l'intégralité de la redevance emphytéotique conforme au marché a été payée par anticipation ;
h. la redevance emphytéotique conforme au marché est payée périodiquement.

III. Traitement comptable

A. Cadre légal et réglementaire

6. L'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations

sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations (ci-après : AR du 19 décembre 2003) renvoie largement aux dispositions de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après : AR C.Soc.) en ce qui concerne les critères d'évaluation et d'inventaire à adopter par les associations et fondations, et ce moyennant les adaptations et conditions spécifiques prévues par l'arrêté royal.[5]

7. Les règles spécifiques concernant l'évaluation des dons et legs en nature représentent l'une des modifications les plus substantielles des principes de l'AR C.Soc. par rapport aux règles applicables aux ASBL.

8. L'ASBL évalue à leur valeur de marché ou, à défaut, à leur valeur d'usage les biens qui lui sont donnés ou légués et qu'elle affecte à son activité et les biens mis gratuitement à sa disposition et dont elle peut faire usage à titre onéreux.[6]

9. L'ASBL évalue les autres biens qui lui sont donnés ou légués ainsi que les services prestés bénévolement à son profit et destinés à être réalisés, à leur valeur probable de réalisation au moment de l'inventaire ou à leur valeur de réalisation si celle-ci intervient avant l'inventaire.[7]

10. La Commission rappelle que toute évaluation doit se faire dans le respect des principes de prudence, de sincérité et de bonne foi.

B. Règles comptables appliquées à l'acquisition du tréfonds

1. Impact du contrat emphytéotique préexistant conclu pour une valeur symbolique ou inférieure à la valeur de marché sur l'évaluation du tréfonds acquis

11. L'acquisition du tréfonds doit être appréciée séparément de la constitution préalable du droit d'emphytéose, sauf en cas de transfert « par fractions »[8] de la pleine propriété. L'acquisition du tréfonds se distingue donc de la constitution préalable du droit d'emphytéose et fait également l'objet d'une évaluation comptable distincte.

12. Le droit de propriété, après avoir été démembré entre l'emphytéote et le tréfoncier, est reconstitué au profit de l'emphytéote en raison de l'extinction[9] du droit d'emphytéose par confusion. La reconstitution du droit de propriété est interprétée comme le résultat de l'extinction sans qu'il soit question d'acquisition « par fractions » de la pleine propriété.

13. Etant donné que l'acquisition du tréfonds et la constitution du droit d'emphytéose doivent être considérées comme deux opérations distinctes, il convient également d'adopter un traitement comptable différent à l'occasion de la conclusion du contrat emphytéotique d'une part, et de l'acquisition ultérieure du tréfonds d'autre part. Par conséquent, la Commission estime qu'il convient de ne pas tenir compte de la valeur du droit d'emphytéose pour l'évaluation comptable lors de l'acquisition du tréfonds, et ce, que le montant de la redevance acquittée soit conforme au marché ou d'une valeur très faible voire symbolique.

14. La redevance emphytéotique acquittée en application du contrat emphytéotique - par versement unique ou périodique – couvre, en effet, uniquement l'utilisation du bien et ne constitue à priori pas une avance sur la contrepartie à payer en cas d'acquisition ultérieure du tréfonds. Le tréfonds doit dès lors être évalué sans déduction du montant symbolique ou non acquitté au titre de redevance.

15. À cet égard, la Commission fait remarquer que, si le tréfonds est acquis par une ASBL qui ne possède pas la qualité d'emphytéote[10], cette ASBL doit certainement tenir compte, lors de l'évaluation du tréfonds, du fait que l'immeuble est grevé d'un droit d'emphytéose au profit d'un tiers dans le cadre du contrat emphytéotique existant.

2. Acquisition du tréfonds aux conditions du marché

16. En ce qui concerne l'acquisition d'un élément de l'actif aux conditions du marché, l'AR du 19 décembre 2003 ne prévoit pas d'adaptations spécifiques à l'égard du traitement comptable applicable aux sociétés. Une telle opération[11] ne requiert dès lors pas d'explications complémentaires. Dans ce contexte, il peut être renvoyé au point 105 de l'avis CNC 2015/5 précité, qui renvoie lui-même aux points 56 et suivants.

3. Acquisition du tréfonds moyennant une contrepartie symbolique

17. Le transfert du tréfonds à l'ASBL moyennant une contrepartie symbolique ou à tout le moins inférieure à la valeur de marché[12] dans la volonté d'avantager cette ASBL s'opère généralement avec charge, ce qui, en l'absence de règles dérogatoires spécifiques, est dans la plupart des cas désigné comme une « donation avec charge ».

18. Dans l'hypothèse où le transfert du tréfonds en question est qualifié de donation avec charge sous l'angle du droit civil, l'article 8, § 1er de l'AR du 19 décembre 2003 s'applique à l'acquisition du tréfonds par cette ASBL. Si l'ASBL affecte le tréfonds à son activité, l'article précité s'applique également à cette opération. Ainsi, le tréfonds est évalué, au moment de son acquisition, à sa valeur de marché ou, à défaut, à sa valeur d'usage.[13]

19. Le droit d'emphytéose s'éteint toutefois à l'occasion de l'acquisition du tréfonds. Il convient par conséquent d'inscrire dans la comptabilité que l'ASBL a acquis la pleine propriété du bien. Les transferts appropriés doivent alors être effectués (voir les exemples ci-après).

20. La différence entre la valeur de marché (ou la valeur d'usage) du tréfonds acquis et la redevance payée lors de l'acquisition du tréfonds doit en principe être enregistrée au compte 1012 Moyens permanents reçus en nature.

21. La commission fait remarquer qu'une charge liée à une donation doit être inscrite de manière appropriée dans la comptabilité et les comptes annuels de l'ASBL (comptes d'ordre et annexe).

C. Constructions érigées par l'emphytéote

22. Si l'emphytéote a érigé des constructions sur un terrain qui fait l'objet du contrat emphytéotique, la question se pose de savoir si ces constructions ont un impact sur l'évaluation du tréfonds.

23. L'emphytéote est obligé d'entretenir l'immeuble donné en emphytéose et d'y faire les réparations ordinaires en vertu de la loi sur le droit d'emphytéose[14]. Il peut engager des travaux d'amélioration aux constructions existantes ainsi que construire de nouvelles constructions qu'il pourra, à l'expiration de son droit, enlever ou pour lesquels il peut recevoir une compensation si celle-ci est prévue dans le contrat emphytéotique.[15]

24. Dans la mesure où le tréfonds est transféré en cours de contrat d'emphytéose et sous réserve d'une analyse de dispositions contractuelles spécifiques qui justifieraient une approche différente, la valeur desdites constructions érigées par l'emphytéote ne devra en principe pas être prise en considération pour l'évaluation du tréfonds.

25. En revanche, les constructions préexistantes à la conclusion du contrat d'emphytéose[16] devront, de l'avis de la Commission, faire partie de l'évaluation du tréfonds à sa valeur de marché ou, à défaut, sa valeur d'usage.

IV. Exemples

Exemple 1

26. Par le passé, une ASBL a acquis le droit d'emphytéose sur un terrain contre une redevance symbolique qui a été comptabilisée en charge.[17] Cette ASBL acquiert ensuite le tréfonds moyennant une contrepartie symbolique de 5. La valeur de marché du tréfonds s'élève à 100.

Écriture à l'acquisition du tréfonds

2201	Terrains appartenant à l'association en pleine propriété[18]			100	
	à	5500	Établissements de crédit : comptes courants		5
		1012	Moyens permanents reçus en nature		95

27. Le compte 1012 est un sous-compte du compte 10 Fonds associatifs et est décrit comme suit par l'article 19, § 2 de l'AR du 19 décembre 2003 :

> « Par fonds associatifs il faut entendre l'agrégat du patrimoine de départ, c'est-à-dire le patrimoine de l'[ASBL] au premier jour du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions du présent arrêté et des moyens permanents, à savoir les dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'[ASBL]. »

28. Le droit d'emphytéose s'éteint à l'occasion de l'acquisition du tréfonds. En ce qui concerne les écritures comptables à passer en cas d'extinction du droit d'emphytéose, il est renvoyé aux recommandations citées au point 4.3 de l'avis CNC NFP/2 - Traitement comptable des contrats emphytéotiques dans les organismes not-for-profit.

Exemple 2

29. Par le passé, une ASBL a acquis le droit d'emphytéose sur un terrain contre une redevance unique de 100 qui correspondait alors à la valeur de marché de l'emphytéose. Cette ASBL acquiert ensuite le tréfonds pour une contrepartie symbolique de 10. Au moment de l'acquisition du tréfonds, la valeur de marché du tréfonds s'élève à 150 ; la valeur de marché de la pleine propriété du terrain s'élève à 350.

Écriture passée lors de l'établissement[19] du droit d'emphytéose

2230	Autres droit réels sur des immeubles : Valeur d'acquisition			100	
	à	5500	Établissements de crédit : comptes courants		100

Enregistrement de l'ammortissement annuel

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles			x	
	à	2239	Autres droits réels portant sur des biens immeubles : Amort. enregistrés		x

Ecritures à l'acquisition du tréfonds

22010	Terrains appartenant à l'association en pleine propriété			100	
	à	2230	Autres droit réels sur des immeubles		100

22010	Terrains appartenant à l'association en pleine propriété			150	
	à	1012	Moyens permanents reçus en nature		140
		5500	Établissements de crédit : comptes courants		10

De l'avis de la Commission, il s'impose de procéder, à l'issue de la reconstitution, à la reprise des amortissements antérieurement actés sur le droit d'emphytéose, soit au titre d'un produit exceptionnel[20], soit au titre d'une plus-value de réévaluation[21].

2239	Autres droits réels portant sur des biens immeubles : Amort. enregistrés			xxx	
	à	7601	Reprise d'amortissements et de réductions de valeur sur immobilisations corporelles		xxx
	ou	121	Plus-values de réévaluation sur immobilisations corporelles		xxx

30. Le droit d'emphytéose s'éteint à l'occasion de l'acquisition du tréfonds. En ce qui concerne les écritures comptables à passer en cas d'extinction du droit d'emphytéose, il est renvoyé aux recommandations citées au point 4.3 de l'avis CNC NFP/2 précité.

Exemple 3

31. Par le passé, une ASBL a acquis le droit d'emphytéose sur un terrain contre une redevance symbolique. Cette redevance est directement comptabilisée en charge.

32. L'ASBL en question a érigé des constructions pour une valeur d'acquisition de 200. Ces immeubles sont amortis en linéaire sur une période de 20 ans. Après cinq ans, leur valeur résiduelle dans les comptes de l'emphytéote s'élève à 150. Après cette période de cinq ans (donc en cours de contrat d'emphytéose), l'ASBL acquiert le tréfonds moyennant une contrepartie symbolique de 5. La valeur de marché du tréfonds s'élève à 100.

Ecritures à l'acquisition du tréfonds

22110	Terrains appartenant à l'association en pleine propriété			200	
	à	22120	Autres constructions		200
22129	Autres constructions : amortissements actés			50	
	à	22119	Constructions appartenant à l'association en pleine propriété : amortissements actés[22]		50
22010	Terrains appartenant à l'association en pleine propriété			100	
	à	5500	Établissements de crédit : comptes courants		5
		1012	Moyens permanents reçus en nature		95

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 21 avril 2017 sur le site de la CNC.

2 Avis CNC 2015/5 - Droits réels sur biens immeubles : usufruit - droit de superficie - droit d'emphytéose - servitude du 8 juillet 2015. Il est toutefois indiqué dans l'introduction de cet avis que seules les opérations en conformité avec les conditions de marché y sont traitées.

3 L'avis CNC NFP/2 - Traitement comptable des contrats emphytéotiques dans les organismes « not-for-profit » du 23 juillet 2008.

4 Un transfert dit « par fractions ».

5 Article 6 de l'AR du 19 décembre 2003.

6 Article 8, § 1er de l'AR du 19 décembre 2003. Voir le rapport au Roi précédant l'AR du 19 décembre 2003 pour des précisions quant aux cas visés par cet article. Le but de cette disposition peut être illustré à l'aide de l'extrait suivant : « L'arrêté, dans le souci de permettre une comptabilisation simple et adaptée à l'usage qu'en font les associations, procède à une distinction entre les dons ou legs en nature affectés à l'activité de l'association et les dons ou legs en nature qui sont redistribués ou réalisés. ».

7 Article 8, § 2, de l'AR du 19 décembre 2003.

8 Comme indiqué dans l'introduction, le présent avis porte uniquement sur les transferts de tréfonds qui ne constituent pas, à la suite de la conclusion d'un contrat emphytéotique, la deuxième phase d'une même opération, à savoir un transfert « par fractions » de la pleine propriété.

9 L'emphytéose s'éteint avant la fin du contrat d'emphytéose entre autres par confusion. Voir également l'article 18 de la loi sur le droit d'emphytéose qui renvoie à cet égard à la loi du 10 janvier 1824 sur le droit de superficie.

10 Donc un transfert du tréfonds sans résiliation anticipée du droit d'emphytéose.

11 Il s'agit des opérations énumérées au point 5.1 ci-dessus.

12 Il s'agit des opérations énumérées au point 5.2 ci-dessus. Dans le présent avis, l'on part toutefois du principe qu'en cas de redevance emphytéotique périodique, les conditions permettant de qualifier le contrat emphytéotique de contrat de leasing financier ne sont pas remplies.

13 La Commission fait remarquer que le présent avis n'affecte en rien l'avis CNC NFP/2 - Traitement comptable des contrats emphytéotiques dans les organismes « not-for-profit ». En effet, cet avis traite d'une situation où il n'est pas question de donation avec charge.

14 Voir notamment les articles 5, 7 et 8 de la loi du 10 janvier 1824 sur le droit d'emphytéose. Ces dispositions relèvent toutefois du droit supplétif.

Il est renvoyé à l'avis CNC NFP/2 susmentionné et plus précisément au point 2.4. La loi sur le droit d'emphytéose ne comporte cependant

15 aucune disposition spécifique à ce propos. Les éventuelles dispositions contractuelles devront par conséquent être appréciées dans leur spécificité.

16 Et dont la propriété n'a pas été transférée à l'occasion de la constitution du droit d'emphytéose.

17 Voir le point 2 de l'avis CNC NFP/2 susmentionné.

18 A la suite de l'acquisition, l'ASBL dispose du terrain en pleine propriété.

19 Voir le point 2.1.a de l'avis CNC NFP/2 susmentionné.

20 Article 64, § 1er, alinéa 3, AR C.Soc.

21 Article 100, AR C.Soc.

22 Il s'agit d'un amortissement annuel de 10 ; les amortissements cumulés sur 5 ans s'élevant ainsi à 50.