

## COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

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

#### Projet d'avis du 24 juin 2015

#### I. Introduction

1. Le présent avis examine le traitement comptable de l'acquisition par une société d'un immeuble destiné à la vente.
2. La destination donnée par l'organe de gestion de la société à un immeuble acquis détermine également son traitement comptable. Si l'immeuble concerné est destiné à servir de façon durable à l'activité de la société, il sera porté sous les immobilisations.<sup>1</sup> Si l'immeuble est toutefois destiné à la vente, il est enregistré parmi 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, à l'inclusion des constructions et des droits réels sur biens immeubles.
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 constructions destinées à la vente, les maisons-témoin comprises, sont évaluées à leur valeur d'acquisition ou à la valeur de marché à la date de clôture de l'exercice, si cette dernière est inférieure.<sup>2</sup> 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

---

<sup>1</sup> 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).

<sup>2</sup> Article 69, § 1, alinéa 1<sup>er</sup> AR C.Soc.

de laquelle ils ont été exposés.<sup>3</sup> 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 comptable<sup>4</sup> ne s'applique pas aux immeubles destinés à la vente. L'imputation de bénéfices au poste « Biens immeubles destinés à la vente » n'est dès lors pas autorisée.

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;<sup>5</sup>
- 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);
- les frais de construction et de rénovation;
- les intérêts intercalaires, si la société décide de les porter à l'actif.<sup>6</sup>

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.<sup>7</sup> 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.<sup>8</sup>

---

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Article 71, alinéa 1<sup>er</sup> et 2, AR C.Soc.

<sup>5</sup> 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. »

<sup>6</sup> Si la société décide d'activer les intérêts intercalaires, elle en fait mention dans l'annexe (article 38 AR C.Soc.).

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Article 69, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 AR C.Soc.

8. Chaque élément du patrimoine fait l'objet d'une évaluation distincte.<sup>9</sup> 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.

### **III. Ecritures type**<sup>10</sup>

#### **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

#### **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 acquis 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. Dans ce cas, l'inscription à

---

<sup>9</sup> Article 31 AR C.Soc.

<sup>10</sup> Dans un souci de simplicité, les aspects en matière de tva ne sont pas pris en considération.

l'actif n'est pas opérée via le compte 6095, 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

DRAFT