

## COMPTES ANNUELS

### Acquisition d'un terrain faisant l'objet d'un bail à construction - Comptabilisation

#### (EC 2016-50)

Une filiale SCI de la société S fait l'acquisition, courant N, d'un terrain faisant l'objet d'un bail à construction contracté par la société S.

Le bail à construction, consenti pour une durée de 30 ans, se termine le 31 décembre N+4.

L'acte notarié relatif à cette acquisition précise :

« La présente vente est conclue moyennant le prix de [xx €].

Le paiement de ce prix a lieu de la manière indiquée ci-après.

Les parties déclarent que le prix comprend la valeur du terrain et la valeur du droit à l'accession à la propriété des constructions aux termes du bail à construction [...] ».

L'acte notarié indique un prix global sans distinction entre la valeur du terrain et la valeur des droits attachés aux constructions.

#### Question

Quel est le traitement comptable de cette acquisition dans les comptes annuels de la SCI clos au 31 décembre N, établis conformément au Plan comptable général ?

\*\*\*

\*

#### Rappel des textes applicables

##### Code de la construction et de l'habitation

Le bail à construction prévu aux articles L.251-1 à L.251-9 du code de la construction et de l'habitation est la convention par laquelle le preneur s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail. Il est conclu pour une durée comprise entre dix-huit et quatre-vingt-dix-neuf ans. Il ne peut se prolonger par tacite reconduction. A l'issue du bail, le bailleur devient, sauf disposition contraire, bénéficiaire du bâti édifié sur le terrain.

Art. L.251-2 : « Les parties conviennent de leurs droits respectifs de propriété sur les constructions existantes et sur les constructions édifiées. A défaut d'une telle convention, le bailleur en devient propriétaire en fin de bail et profite des améliorations ».

Art. L.251-3 : « Le bail à construction confère au preneur un droit réel immobilier.

Ce droit peut être hypothéqué, de même que les constructions édifiées sur le terrain loué ; il peut être saisi dans les formes prescrites pour la saisie immobilière.

Le preneur peut céder tout ou partie de ses droits ou les apporter en société. Les cessionnaires ou la société sont tenus des mêmes obligations que le cédant qui en reste garant jusqu'à l'achèvement de l'ensemble des constructions que le preneur s'est engagé à édifier en application de l'article L.251-1. [...] ».

Art. L.251-5 : « Le prix du bail peut consister, en tout ou partie, dans la remise au bailleur, à des dates et dans des conditions convenues, d'immeubles ou de fractions d'immeubles ou de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de tels immeubles.

S'il est stipulé un loyer périodique payable en espèces, ce loyer est affecté d'un coefficient révisable par périodes triennales comptées à partir de l'achèvement des travaux. Toutefois, la première révision a lieu au plus tard dès l'expiration des six premières années du bail.

La variation du coefficient est proportionnelle à celle du revenu brut des immeubles. Le revenu pris pour base de la variation du coefficient est celui de la première année civile qui suit celle de l'achèvement des travaux. [...] ».

#### **Règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général**

Art. 211-1 : « Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs ».

Art. 211-2 : « L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité. [...] ».

Art. 211-5 : « Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif,
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations ».

Art. 213-7 : « Lorsque les actifs sont acquis conjointement, ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition, ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux, conformément aux dispositions des articles 213-8 et suivants.

À défaut de pouvoir évaluer directement chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs des actifs acquis ou produits est évalué par référence à un prix de marché, ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres actifs s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué ».

Art. 214-1 : « Un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée fait l'objet d'un amortissement. Le cas échéant, il fait également l'objet d'une dépréciation selon les modalités décrites à l'article 214-15 si les conditions prévues à l'article 214-17 sont remplies. [...] ».

Art. 214-2 : « Lorsqu'il n'y a pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il est attendu qu'un actif immobilisé procurera des avantages économiques à l'entité, la durée d'utilisation de cet actif est non limitée et l'actif concerné ne fait pas l'objet d'amortissement. Le cas échéant, il fait l'objet d'une dépréciation selon les modalités décrites à l'article 214-15 si les conditions prévues à l'article 214-17 sont remplies. [...] ».

Art. 214-12 : « L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif ».

Art. 214-15 : « L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes, s'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif est comparée à sa valeur actuelle. [...] ».

Art. 214-16 : « Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

Externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement,

*Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions ».*

Art. 214-17 : « Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

*Si l'actif considéré est amortissable, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable ».*

### Réponse de la Commission des études comptables

Sur la base des informations fournies, l'acquisition faite par la SCI peut s'analyser en l'acquisition, d'une part, d'un terrain et d'autre part, d'un droit permettant à la SCI de devenir propriétaire des constructions édifiées sur le terrain à la fin du bail à construction. L'acte notarié précise en effet que « le prix comprend la valeur du terrain et la valeur du droit à l'accession à la propriété des constructions aux termes du bail à construction ».

La Commission relève que l'acte notarié indique un prix global d'acquisition et ne précise ni le coût d'acquisition du terrain ni le coût d'acquisition du droit à l'accession à la propriété des constructions à la fin du bail à construction. La SCI doit par conséquent opérer la répartition du prix global d'acquisition entre les éléments acquis conformément à l'article 213-7 du Plan comptable général.

La Commission précise que le droit acquis par la SCI lui permettant de devenir propriétaire des constructions édifiées sur le terrain à la fin du bail à construction répond à la définition d'une immobilisation incorporelle en application de l'article 211-5 du Plan comptable général. La valeur de ce droit représente la valeur des constructions à la fin du bail à construction qui seront remises par le preneur, la société S, au bailleur, la SCI.

En application de l'article 214-12 du Plan comptable général, l'amortissement de cet actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés.

Sur la durée du bail à construction restant à courir, cet actif, qui a la nature d'une immobilisation incorporelle, n'est pas amorti car il n'y a pas de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. A la fin du bail à construction, cet actif est considéré comme faisant partie du coût d'acquisition des constructions. Les constructions remises par la société S à la SCI sont comptabilisées en immobilisations corporelles par le crédit du compte d'immobilisation incorporelle dans lequel a été enregistré le coût d'acquisition du droit (reclassement de compte à compte). Les constructions font l'objet d'un amortissement à compter de cette date.

Ainsi, la consommation des avantages économiques attachés au droit acquis par la SCI lui permettant de devenir propriétaire des constructions commence à compter de la date de changement de nature de cet actif incorporel en corporel.

La Commission rappelle qu'à la clôture des comptes, en application des articles 214-15, 214-16 et 214-17 du Plan comptable général, si la valeur actuelle de cet actif incorporel devient inférieure à sa valeur nette comptable, il convient de constater une dépréciation.

S'agissant du terrain acquis par la SCI, il est à comptabiliser en immobilisations corporelles et n'est pas amorti.

Toutes les informations nécessaires relatives à l'acquisition faite par la SCI sont à mentionner dans l'annexe des comptes annuels.