

COMPTES ANNUELS

PROMOTION IMMOBILIERE – Frais engagés dans le cadre de contrats de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA)

(EC 2017-25)

L'article 622-1 du règlement n° 2014-03 relatif au Plan comptable général définit la vente en l'état futur d'achèvement (VEFA), régie par l'article 1601-3 du code civil, de contrat à long terme. Cette définition est issue de l'article 1 du règlement n° 2012-05 de l'Autorité des normes comptables du 8 novembre 2012.

La note de présentation du règlement ANC n° 2012-05 apporte des précisions sur les frais directement imputables à ce type de contrats à long terme.

Cependant, il n'existe pas de doctrine complète sur les modalités de comptabilisation des frais engagés par une société de promotion immobilière dans le cadre des VEFA, et notamment s'agissant des différentes natures de frais indiquées ci-après.

Frais de commercialisation non imputables à un contrat donné

Les aménagements de bureaux de vente et d'appartements témoins, le fléchage, la signalisation et les maquettes engagés par la société de promotion immobilière pour commercialiser les contrats de VEFA répondent-ils à la définition d'une immobilisation corporelle ? Dans l'affirmative, ces immobilisations sont-elles à amortir sur la durée probable de commercialisation du programme immobilier ?

Par ailleurs, les plaquettes commerciales de présentation du programme immobilier reçues à la clôture mais qui seront utilisées ultérieurement répondent-elles à la définition des charges constatées d'avance ?

Frais de publicité liés au lancement du programme immobilier

Les frais de publicité liés au lancement du programme immobilier dont la prestation ou la livraison correspondante a été reçue à la clôture mais dont les opérations (campagnes publicitaires, etc.) pour lesquelles ils sont engagés interviendront ultérieurement répondent-ils à la définition des charges constatées d'avance ?

Frais liés aux actes authentiques de vente et aux prêts immobiliers normalement supportés par l'acheteur mais pris en charge par la société de promotion immobilière à titre commercial

Une société de promotion immobilière peut proposer, à titre commercial, de prendre à son compte les frais liés aux actes authentiques de vente et aux prêts immobiliers, y compris les intérêts intercalaires.

Quel est le traitement comptable de ces frais dans les comptes annuels de la société :

- Faut-il considérer que ces frais sont directement engagés pour obtenir le contrat de VEFA et par conséquent, sont à incorporer aux stocks relatifs au contrat concerné ?
- Faut-il les considérer comme une remise commerciale ?
- Faut-il les comptabiliser en charges selon leur nature ?

*

Rappel des textes applicables

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

Livre I

Titre II - L'actif

Chapitre I - Actifs non financiers

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. 211-6 : « *Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours* ».

Art. 211-8 : « *Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement* ».

Titre V - Charges et produits

Chapitre I - Définitions

Art. 511-1 : « *Les dépenses qui ne répondent pas aux conditions cumulées de définition et de comptabilisation des actifs et qui ne sont pas attribuables au coût d'acquisition ou de production tels que définis aux articles 211-1 à 211-8 et 212-1 suivants, doivent être comptabilisées en charges sous réserve des dispositions prévues aux articles 212-9 à 212-11* ».

Art. 512-2 : « *Le chiffre d'affaires correspond au montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante* ».

Livre II

Chapitre II - Opérations de nature spécifique

Section 2 - Contrats long terme

Art. 622-1 : « *Un contrat à long terme est un contrat d'une durée généralement longue, spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation, d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'entité à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté. La notion de négociation spécifique résulte du contrat dont l'objet définit le travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier.*

Cette définition exclut la vente de biens en série et la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base.

La vente en l'état futur d'achèvement, régie par l'article 1601-3 du code civil, est un contrat à long terme ».

Note de présentation du règlement n° 2012-05 de l'Autorité des normes comptables du 8 novembre 2012

« *Pour certains biens acquis dans le cadre d'une VEFA, l'acheteur n'intervient que de façon mineure sur les caractéristiques techniques (choix de couleurs, etc.). Néanmoins, chaque bien acheté en VEFA est spécifique dans la mesure où l'acheteur n'achète pas seulement des caractéristiques*

techniques mais également un emplacement, un étage et une orientation. Il n'est donc généralement pas prêt à échanger son lot contre un autre possédant les mêmes caractéristiques techniques. Par conséquent, le caractère « spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique » traitant des contrats long terme s'applique pleinement aux contrats de vente en l'état futur d'achèvement, que l'acheteur influe de manière limitée ou non sur les caractéristiques techniques du bien. En conséquence, dans les comptes sociaux comme dans les comptes consolidés, l'ensemble des contrats de VEFA sont comptabilisés à l'achèvement ou à l'avancement, la méthode à l'avancement étant la méthode préférentielle.

L'inventaire des produits et les charges à prendre en compte pour le calcul du résultat à l'achèvement ou à l'avancement est précisé par l'avis CNC 99-10 du CNC, relatif aux contrats à long terme. A titre illustratif sur le cas spécifique des contrats de VEFA, les frais de commercialisation engagés qui sont directement imputables à un contrat donné (comme les honoraires sur la vente versés à un intermédiaire, les commissions versées à des agents de la force de vente interne et qui sont rattachables au contrat de vente signé) sont compris dans les charges relatives aux contrats long terme. Les frais de commercialisation non imputables à un contrat donné et les frais de publicité (bureau de vente, appartements témoins, fléchage et signalisation, plaquettes commerciales et maquettes, coût de la force interne de vente) sont par contre exclus des charges relatives aux contrats à long terme ».

Avis n° 99-10 du Conseil national de la comptabilité du 23 septembre 1999 relatif aux contrats à long terme

« 3. Inventaire des produits

Les produits relatifs à un contrat à long terme, qui sont estimés à la juste valeur des contreparties reçues ou à recevoir, comprennent :

- *les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix,*
- *les produits issus des changements dans les conditions d'exécution des biens ou services, dès lors que le client a approuvé la modification ou qu'il est raisonnablement certain qu'il l'approuvera, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant des produits correspondants,*
- *les réclamations qui ont été acceptées par le client ou pour lesquelles l'état d'avancement des négociations ou des procédures en cours (contractuelles, arbitrales ou contentieuses) rend raisonnablement certaine leur règlement par le client, et dont le montant accepté ou susceptible d'être accepté peut être évalué de façon fiable,*
- *les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat), dès lors que les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes,*
- *les produits financiers, directs ou indirects, [...].*

4. Inventaire des charges

4.1 Définition des charges

Les charges relatives à un contrat à long terme comprennent :

- *les coûts directement imputables à ce contrat (main-d'œuvre, sous-traitance, matériaux, amortissement du matériel, coûts d'approche, de repliement et de remise en état, location des équipements, conception et assistance technique, impôts et taxes, frais de commercialisation, honoraires, garantie...),*
- *les coûts indirects, rattachables aux contrats en général, pour la quote-part susceptible d'être affectée à ce contrat (assurance, conception et assistance technique générale, frais généraux d'exécution des contrats...),*
- *les provisions pour risques et aléas correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entreprise, notamment statistique, rend probables.*

Sont exclus tous les coûts qui ne peuvent être imputés aux contrats en général, ou à un contrat donné (par exemple, frais administratifs d'ordre général, frais de recherche et développement, et frais de commercialisation non imputables à un contrat donné...) ».

Avis n° 2004-15 du Conseil national de la comptabilité relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

L'avis précité donne au paragraphe 4.4.2 des « *exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus* :

- a) *montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;*
- b) *coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;*
- c) *frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et*
- d) *frais de commercialisation* ».

Réponse de la Commission commune de doctrine comptable

La question soulevée est relative aux modalités de comptabilisation de différentes natures de frais engagés par une société de promotion immobilière dans le cadre de contrats de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) qui sont des contrats à long terme conformément à l'article 622-1 du Plan comptable général.

En particulier, il s'agit :

- des frais de commercialisation non imputables à un contrat donné (aménagements de bureaux de vente, aménagements d'un appartement témoin, fléchage, signalisation et maquettes, plaquettes commerciales de présentation du programme immobilier) ;
- des frais de publicité liés au lancement du programme immobilier ;
- des frais liés aux actes authentiques de vente et aux prêts immobiliers normalement supportés par l'acheteur mais pris en charge par la société de promotion immobilière.

Frais de commercialisation non imputables à un contrat donné

Il ressort des dispositions de la note de présentation du règlement ANC n° 2012-05 que les frais de commercialisation engagés dans le cadre de contrats VEFA et non imputables à un contrat donné sont exclus des charges relatives aux contrats à long terme.

Cela étant rappelé, afin de définir le traitement comptable approprié de ce type de frais, la Commission s'interroge sur le fait de considérer :

- soit la nature de la dépense (dans cette approche, par exemple, les dépenses ayant la nature d'immobilisations engagées par la société pour commercialiser les contrats VEFA seraient comptabilisées à l'actif) ;
- soit la destination de la dépense (dans cette approche, indépendamment de leur nature, les dépenses engagées par la société et destinées à commercialiser les contrats VEFA seraient comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues).

Cette question suscite de nombreux débats et n'a pas été tranchée.

En conséquence, la Commission n'est pas en mesure de prendre position sur cette question dont l'examen est de la compétence du normalisateur comptable.

La Commission décide de saisir l'Autorité des normes comptables sur le sujet.

Frais de publicité liés au lancement du programme immobilier

L'article 211-8 du Plan comptable général définit les charges constatées d'avance :

« *Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement* ».

La Commission rappelle que le président du Conseil national de la comptabilité, M. Antoine Bracchi, avait exprimé une position, dans une lettre adressée à la CNCC le 9 novembre 2005¹, donnant aux entreprises la possibilité de comptabiliser en charges constatées d'avance, les dépenses de conception d'une campagne publicitaire, les dépenses d'échantillons de produits gratuits ou de catalogues engagées à la clôture de l'exercice mais dont l'utilisation effective ne devait intervenir qu'après la date de clôture.

« Par lettre du 28 juin 2005, vous nous interrogez suite à la suppression des charges à répartir, pour savoir si les dépenses de conception d'une campagne publicitaire « non lancée à la clôture de l'exercice » ainsi que les dépenses d'échantillons de produits gratuits ou de catalogues « non distribués à la clôture de l'exercice » peuvent être comptabilisées à l'actif en qualité de « charges constatées d'avance ». Selon l'article 211-1-5 du règlement n° 99-03 du CRC, « les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement ».

Je vous confirme que les produits susvisés dont la livraison ou la fourniture interviendra ultérieurement après la clôture de l'exercice, ainsi que les dépenses susvisées engagées à la clôture de l'exercice, mais dont l'utilisation effective interviendra ultérieurement après la date de clôture peuvent être comptabilisés à l'actif au compte de « charges comptabilisées d'avance », répondant à la définition d'un actif générant des avantages économiques futurs.

La date ou période de livraison ou d'utilisation effective est le seul critère à prendre en considération. Les éléments tels que la rentabilité commerciale attendue de l'utilisation du bien au cours des exercices ultérieurs ou l'impact bénéfique sur plusieurs exercices pris en compte pour l'étalement des charges différées ou à étaler n'ont bien entendu, plus lieu d'être utilisés ».

Cette position laisse ouverte la possibilité d'interpréter de manière extensive la définition des charges constatées d'avance.

La Commission estime important de clarifier la définition des charges constatées d'avance pour pouvoir se prononcer sur la question relative au traitement comptable des frais de publicité (*hors frais de commercialisation évoqués précédemment*) liés au lancement du programme immobilier dont la prestation ou la livraison correspondante a été reçue à la clôture mais dont les opérations (campagnes publicitaires, etc.) pour lesquelles ils sont engagés interviendront ultérieurement.

La Commission décide de saisir l'Autorité des normes comptables sur le sujet.

Frais liés aux actes authentiques de vente et aux prêts immobiliers et pris en charge par la société de promotion immobilière

L'avis n° 99-10 du Conseil national de la comptabilité précise que les produits relatifs à un contrat à long terme comprennent notamment les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix.

Au cas particulier, les frais liés aux actes authentiques de vente et aux prêts immobiliers, y compris les intérêts intercalaires, normalement supportés par l'acheteur, sont pris en charge par le promoteur immobilier dans le cadre d'une démarche commerciale, lors de la négociation entre les parties.

Ces éléments sont en général précisés dans les conditions particulières de l'acte de réservation du bien qui sera acquis en l'état futur d'achèvement. Le prix fixé dans le contrat est donc déterminé sur la base de ces éléments contractuels et correspond bien à la rémunération nette du promoteur immobilier. Ce prix intègre également les autres prestations offertes par le promoteur immobilier.

La Commission estime que ces frais normalement supportés par l'acheteur mais pris en charge par la société de promotion immobilière à titre commercial peuvent être assimilés à une réduction sur le prix

¹ Lettre publiée dans le bulletin de la CNCC n°140, décembre 2005, p. 567 et 568.

de vente. Ces frais sont à comptabiliser en diminution du chiffre d'affaires à la date de signature du contrat de vente en l'état futur d'achèvement par les parties chez le notaire.

La Commission rappelle qu'il appartient à la société de donner dans l'annexe des comptes annuels les compléments d'information appropriés relatifs au traitement comptable retenu.