

COMPTES ANNUELS

PROMOTION IMMOBILIERE - Indemnités de prise à bail versées au gestionnaire d'une résidence services - Méthode de calcul du prix de revient des lots vendus d'une résidence services

(EC 2017-27)

Indemnités de prise à bail versées au gestionnaire d'une résidence services

Une convention intitulée « Protocole de prise à bail » est signée entre une société civile de construction-vente et le futur gestionnaire de la résidence en cours de construction.

Cette convention définit les relations entre les parties, en particulier la rémunération du gestionnaire. En effet, la société s'engage à verser des indemnités de prise à bail au gestionnaire pour l'aider à atteindre plus rapidement un équilibre d'exploitation et garantir ainsi le paiement des loyers aux investisseurs acquéreurs des lots, en particulier au cours des premiers mois, alors que la notoriété n'est pas encore acquise et que le coefficient de remplissage des chambres peut s'avérer insuffisant.

La convention définit la rémunération du gestionnaire :

« En contrepartie de l'engagement par le Gestionnaire d'assurer l'exploitation pendant une période de neuf années à partir de la date d'ouverture au public de la résidence, de faire bénéficier ladite résidence de sa pérennité, de son savoir-faire et de sa renommée, le Maître d'ouvrage versera au Gestionnaire la somme de [...] euros hors taxes, selon l'échéancier suivant:

[...]

Cette somme, ci-après désignée l'indemnité, se décompose de la façon suivante :

- Assistance à maîtrise d'ouvrage pour un montant de [...] euros hors taxes :
 - o Taille du projet (nombre de logements, locaux de services...) en fonction des contraintes techniques et du marché local
 - o Type des unités (nombre de couchages...) et surfaces
 - o Avis sur la partie architecturale
 - o Type d'aménagements extérieurs : espaces verts, parkings, équipements...
 - o Type d'aménagements intérieurs : mobilier, décoration, équipements professionnels, bureaux
 - o Conditions qui seront proposées aux investisseurs pour la prise à bail commercial des logements et l'exploitation de la résidence
- Lancement commercial de l'opération avant ouverture de la résidence pour un montant de [...] euros hors taxes :
 - o Publicité, Commercialisation : élaboration des plaquettes publicitaires, référencements réseaux de ventes internet et guides, participation salons...
 - o Assistance logistique
- Fonds de concours pour un montant de [...] euros hors taxes, nécessaire à la montée en charge progressive de l'exploitation ».

(i) Le guide comptable professionnel des promoteurs construisant des immeubles en vue de la vente, établi par la Fédération nationale des Promoteurs Constructeurs en décembre 1984, définit le compte 3342 « Rémunération des promoteurs » et le compte 3345 « Frais annexes divers » :

« 3342 - Rémunération des promoteurs

Est considérée comme élément du coût de revient la rémunération du promoteur, à raison de son mandat de gestion (administrative, technique ou financière) de l'opération. Par contre, la rémunération

qui lui est éventuellement allouée au titre de la commercialisation constitue une charge d'exploitation à débiter au compte correspondant de la classe 6, sous réserve de la retraiter en tant que « charge payée d'avance » tant que le lot vendu n'est pas livré et de ce fait n'a pas encore généré de résultat ».

« 3345 - Frais annexes divers

Ce compte enregistre les frais divers supportés en cours d'opération. Lorsque cette opération est réalisée par une structure juridique ponctuelle, il est admis que les frais généraux de cette structure pendant la période de construction soient portés en coût de revient et non en charges. Ceci résulte du principe selon lequel, pendant cette période, toute dépense est affectée à l'opération du fait de la spécialisation de la structure. Le compte de résultat est donc nul jusqu'aux premières livraisons. [...] ».

L'indemnité rémunérant l'assistance à maîtrise d'ouvrage est-elle à incorporer au coût de production de la résidence services ? Au compte 3345 « Frais annexes divers » ? Au compte 3342 « Rémunération des promoteurs » ?

(ii) L'indemnité rémunérant le lancement commercial de l'opération avant l'ouverture de la résidence est-elle à incorporer au coût de production de la résidence services ?

(iii) L'indemnité rémunérant la montée en charge progressive de l'exploitation est-elle à incorporer au coût de production de la résidence services ?

Méthode de calcul du prix de revient des lots vendus d'une résidence services

La résidence services comprend des lots vendus à des investisseurs et des parties collectives (accueil, laverie) remises gratuitement au gestionnaire.

Pour calculer le prix de revient des lots vendus aux investisseurs, la société répartit le prix de revient de la résidence services, incluant notamment les m² remis gratuitement au gestionnaire, au prorata des m² des lots vendus aux investisseurs.

Le prix de revient ne devrait-il pas être affecté au prorata des millièmes ou des m² pour tous les lots, qu'ils soient acquis par des investisseurs ou remis gratuitement au gestionnaire ?

*

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. 211-7 : « *Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures* ».

Art. 213-31 : « *Le coût d'acquisition des stocks est constitué du :*

- *prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;*

- ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production et d'acquisition à l'exclusion des coûts de structures dédiées ».

Art. 213-32 : « Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte. [...] Les frais généraux non affectés, sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production ».

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 ».

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 ».

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

« 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

Indemnités de prise à bail versées au gestionnaire d'une résidence services

Conformément au Plan comptable général, le coût de production des stocks comprend les coûts directement lié aux unités produites, telle la main d'œuvre directe. Il comprend aussi l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis (PCG, art. 213-32). Les coûts administratifs sont exclus du coût de production et d'acquisition des stocks à l'exclusion des coûts de structures dédiées (PCG, art. 213-31). Les dispositions des avis n° 99-10 et n° 2004-15 du Conseil national de la comptabilité confirment la position selon laquelle les frais généraux administratifs sont exclus du coût des stocks.

Par ailleurs, l'avis n° 99-10 du Conseil national de la comptabilité, § 4, définit les charges relatives à un contrat à long terme.

Afin de déterminer le traitement comptable à appliquer aux indemnités de prise à bail versées au gestionnaire d'une résidence services, il convient d'analyser la nature de ces indemnités.

Au vu des dispositions du protocole de prise à bail fourni, la somme globale versée par la société au gestionnaire de la résidence services se décompose en trois indemnités qui rémunèrent :

- l'assistance à maîtrise d'ouvrage,
- le lancement commercial de l'opération avant l'ouverture de la résidence,
- et la montée en charge progressive de l'exploitation.

(i) L'assistance à maîtrise d'ouvrage correspond à une prestation de conception et d'assistance technique directement rattachable au programme immobilier. Dès lors, l'indemnité rémunérant l'assistance à maîtrise d'ouvrage est à incorporer au coût de production du programme immobilier.

La distinction faite par le guide comptable professionnel des promoteurs construisant des immeubles en vue de la vente entre le compte 3342 « Rémunération des promoteurs » et le compte 3345 « Frais annexes divers » ne dérogeant pas aux dispositions du Plan comptable général peut être appliquée. Cependant, la Commission considère que l'assistance à maîtrise d'ouvrage telle que décrite dans le

cas d'espèce ne s'inscrit pas dans le cadre d'un mandat de gestion et ne correspond donc pas à la définition de la rémunération des promoteurs donnée par le guide comptable professionnel.

(ii) S'agissant de l'indemnité rémunérant le lancement commercial de l'opération avant l'ouverture de la résidence, la Commission considère qu'il s'agit de frais de commercialisation et de frais de publicité non imputables à un contrat donné. L'indemnité ne peut pas être incorporée dans le coût de production du programme immobilier et est à comptabiliser en charges.

(iii) S'agissant de l'indemnité rémunérant la montée en charge progressive de l'exploitation, le promoteur s'engage à verser au gestionnaire de la résidence services un montant garantissant le paiement par ce dernier des loyers aux investisseurs acquéreurs des lots en début d'exploitation, paiement de loyers par lequel le gestionnaire est lui-même engagé (pour un montant annuel prédéfini et réparti par lot). L'indemnité est affectée à chaque lot pour une quote-part de loyer garanti et est donc rattachable aux contrats de vente des lots.

Le versement d'une telle indemnité permet au promoteur de présenter un gestionnaire aux investisseurs et contribue à la réalisation de l'opération. En effet, dès lors que le gestionnaire porte le risque de vacance des lots et que le début de l'exploitation d'une résidence services est structurellement déficitaire, le gestionnaire n'accepte en pratique une prise à bail que s'il perçoit une indemnité couvrant ce risque. En l'absence de gestionnaire, la résidence ne peut fonctionner comme une résidence services, perd en conséquence son statut de résidence services et ne trouve pas d'investisseurs.

Au vu de ces éléments, la Commission estime que l'indemnité rémunérant la montée en charge progressive de l'exploitation est à incorporer au coût de production du programme immobilier.

Méthode de calcul du prix de revient des lots vendus d'une résidence services

Une résidence services comprend des lots vendus à des investisseurs et des parties collectives (accueil, salle de restauration, parking, laverie...) supports à l'exploitation de la résidence services par le gestionnaire.

Les parties collectives peuvent être :

- soit cédées au gestionnaire, gratuitement, pour l'euro symbolique ou à un prix inférieur au coût de revient ;
- soit mises à disposition auprès du gestionnaire par la copropriété.

En pratique, la société peut calculer le prix de revient des logements vendus au prorata des m² en incluant ou excluant les parties collectives de la résidence.

Qu'elles deviennent la propriété du gestionnaire ou de la copropriété, les parties collectives sont indissociables de l'exploitation de la résidence services. Aussi la Commission n'estime pas inapproprié de répartir le prix de revient de la résidence services (prise dans sa globalité : logements et parties collectives) au prorata des m² des lots vendus aux investisseurs.