

Emphytéose – Méthode de comptabilisation

1 Introduction

Vu la constitution d'une emphytéose entre l'ONP et l'ONSS, la Commission a demandé au secrétariat comment traiter comptablement cette emphytéose. A cette fin, un projet de note a été rédigé par le secrétariat et transmis à l'ONSS pour obtenir ses remarques. Cette note a finalement été adaptée pour être à nouveau transmise à l'ONSS en décembre 2010. Ce projet de note n'a jamais été formellement présenté à la réunion plénière et donc n'a jamais été approuvé officiellement non plus.

Suite à une question du SPF Budget et contrôle de la gestion le secrétariat a jugé qu'il était indiqué de reprendre le contenu du projet de note de 2010 et de l'actualiser sous la forme d'une FAQ, pour faire en sorte d'harmoniser la comptabilisation d'éventuelles futures constitutions d'emphytéoses.

Dans cette FAQ, le contexte de l'emphytéose est d'abord expliqué, et ensuite, les écritures comptables sont fournies pour une situation semblable à celle de l'ONP et de l'ONSS. Deux cas sont envisagés :

- Point 3 : Cas où il existe une valeur résiduelle pour le bâtiment (en dérogation à la note sur les règles d'évaluation vu le caractère exceptionnel d'un contrat d'emphytéose) ;
- Point 4 : Cas où la valeur résiduelle du bâtiment = 0.

2 Contexte

Dans le cadre d'une emphytéose, le bailleur emphytéotique cède les droits d'usage de longue durée concernant un bien immobilier à l'emphytéote. Au terme de cette période, l'emphytéote rétrocède le bien immobilier au bailleur emphytéotique.

Pendant cette période, le bailleur emphytéotique conserve la nue-propriété du bien, tandis que l'emphytéote bénéficie de l'usufruit.

Différentes écritures comptables sont possibles pour l'emphytéose .

L'élément majeur de l'emphytéose pour déterminer sa comptabilisation est l'indemnité payée en contrepartie du bénéfice de cette emphytéose. Les paramètres pouvant entrer en considération à ce sujet sont :

- le montant de l'indemnité périodique / du canon (exceptionnellement élevé, conforme au marché ou exceptionnellement faible) ;
- et la périodicité de ce canon (unique ou périodique).

3 Écritures applicables à un canon exceptionnellement faible, à payer périodiquement (valeur résiduelle du bâtiment > 0)

Si cette indemnité (canon) doit être payée périodiquement, et si ce canon est exceptionnellement faible (c.-à-d. nettement en dessous du prix conforme au marché), les principes exposés ci-dessous doivent être suivis. Les montants et la durée de l'emphytéose mentionnés ci-après ne sont pas réels ; ils sont seulement destinés à simplifier les calculs pour faciliter la compréhension.

3.1 Écriture lors de la constitution de l'emphytéose

Version 2 (30.03.2015)

Au début de l'emphytéose, des amortissements exceptionnels doivent être comptabilisés immédiatement par le bailleur emphytéotique, et ce pour le montant total de la valeur du bien immobilier. La valeur de la nue-propriété est en effet très faible à ce moment-là.

Dès lors, à ce moment, la valeur du bâtiment au bilan du bailleur emphytéotique est égale à 0.

Le bâtiment restera jusqu'à la fin de l'emphytéose dans le bilan du bailleur emphytéotique et gardera sa valeur résiduelle probable après la fin de l'emphytéose.

Toutefois, le bâtiment doit être enregistré dans les comptes d'ordre tant du bailleur emphytéotique que de l'emphytéote (l'emphytéote est tenu de restituer le bâtiment au bailleur emphytéotique à la fin de l'emphytéose ET le bailleur emphytéotique est tenu de mettre le bâtiment à la disposition de l'emphytéote durant cette période).

3.1.1 Ecritures du bailleur emphytéotique.

Valeur du bâtiment à la constitution de l'emphytéose = 1.000.000 EUR

Valeur résiduelle probable du bâtiment à la fin de l'emphytéose = 50.000 EUR

Durée de l'emphytéose = 100 ans

Montant du canon annuel = 1.000 EUR

La valeur du droit d'usage est déterminée par la somme totale qui a été payée précédemment, à savoir le total des paiements annuels du canon = 1.000 EUR x 100 = 100.000 EUR

3.1.1.1 Comptabilisation des amortissements exceptionnels.

débit 6613 amortissements exceptionnels sur immobilis. corporelles	1.000.000 EUR
crédit 224.9 amortissements actés	1.000.000 EUR

3.1.1.2 Adaptation des comptes d'ordre.

débit 0709 Créanciers de loyers et redevances	100.000 EUR
crédit 070 Droits d'usage à long terme sur ...	100.000 EUR

3.1.2 Ecritures de l'emphytéote.

3.1.1.2 Adaptation des comptes d'ordre.

débit 070 Droits d'usage à long terme sur ...	100.000 EUR
crédit 0709 Créanciers de loyers et redevances	100.000 EUR

3.2 Ecritures ultérieures.

Les amortissements annuels ne sont pas permis, ni pour le bailleur emphytéotique, ni pour l'emphytéote.

Plus la fin de l'emphytéose se rapproche, plus la valeur de la nue-propriété avoisine la valeur résiduelle. En effet, ce n'est qu'à la fin de l'emphytéose que le bailleur emphytéotique récupère le bâtiment en pleine propriété et que la valeur du bâtiment correspond à sa valeur résiduelle.

Initialement, cette valeur résiduelle était également amortie. Le bailleur emphytéotique doit dès lors reprendre chaque année un pourcentage déterminé des amortissements déjà comptabilisés. Chaque année, un montant équivalent à la valeur résiduelle divisé par la durée de l'emphytéose doit être repris. Au terme de l'emphytéose, le montant total de la valeur résiduelle est ainsi repris, et la valeur résiduelle probable du bâtiment figure dans la comptabilité du bailleur emphytéotique.

Version 2 (30.03.2015)

Le paiement du canon annuel, par l'emphytéote au bailleur emphytéotique, doit être comptabilisé:

- par le bailleur emphytéotique: d'une part débiter un compte financier et d'autre part créditer tant un compte de la classe 7 (produits) que le compte lié de la classe 9 (recettes budgétaires) ;
- par l'emphytéote: d'une part débiter tant un compte de la classe 6 (charges) que le compte lié de la classe 8 (dépenses budgétaires) et d'autre part créditer le compte financier.

Les obligations résiduelles de paiement du canon annuel doivent également être comptabilisées dans les comptes d'ordre.

3.2.1 Ecritures du bailleur emphytéotique.

3.2.1.1 Canon reçu.

débit 5501 Banques	1.000 EUR
crédit 7123 (9123) Produits de location de biens	1.000 EUR

3.2.1.2 Reprise d'amortissement.

Reprise annuelle des amortissements : valeur résiduelle / durée = 50.000 / 100 = 500 EUR

débit 224.9 Amortissements actés	500 EUR
crédit 7613 Reprises d'amortissem. sur immobilis. corporelles	500 EUR

3.2.1.3 Adaptation des comptes d'ordre.

débit 070 Droits d'usage à long terme sur ...	1.000 EUR
crédit 0709 Créanciers de loyers et redevances	1.000 EUR

3.2.2 Ecritures de l'emphytéote.

3.2.2.1 Canon payé.

débit 6121 (8121) Frais de bâtiments, ...	1.000 EUR
crédit 5501 Banques	1.000 EUR

3.2.2.2 Adaptation des comptes d'ordre.

débit 0709 Créanciers de loyers et redevances	1.000 EUR
crédit 070 Droits d'usage à long terme sur ...	1.000 EUR

4 Écritures applicables à un canon exceptionnellement faible, à payer périodiquement (valeur résiduelle du bâtiment = 0)

Si cette indemnité (canon) doit être payée périodiquement, et si ce canon est exceptionnellement faible (c.-à-d. nettement en dessous du prix conforme au marché), les principes exposés ci-dessous doivent être suivis. Les montants et la durée de l'emphytéose mentionnés ci-après ne sont pas réels ; ils sont seulement destinés à simplifier les calculs pour faciliter la compréhension.

4.1 Écriture lors de la constitution de l'emphytéose

Version 2 (30.03.2015)

Au début de l'emphytéose, des amortissements exceptionnels doivent être comptabilisés immédiatement par le bailleur emphytéotique, et ce pour le montant total de la valeur du bien immobilier. La valeur de la nue-propriété est en effet très faible à ce moment-là.

Dès lors, à ce moment, la valeur du bâtiment au bilan du bailleur emphytéotique est égale à 0.

Toutefois, le bâtiment doit être enregistré dans les comptes d'ordre tant du bailleur emphytéotique que de l'emphytéote (l'emphytéote est tenu de restituer le bâtiment au bailleur emphytéotique à la fin de l'emphytéose ET le bailleur emphytéotique est tenu de mettre le bâtiment à la disposition de l'emphytéote durant cette période).

4.1.1 Ecritures du bailleur emphytéotique.

Valeur du bâtiment à la constitution de l'emphytéose = 1.000.000 EUR

Durée de l'emphytéose = 100 ans

Montant du canon annuel = 1.000 EUR

La valeur du droit d'usage est déterminée par la somme totale qui a été payée précédemment, à savoir le total des paiements annuels du canon = 1.000 EUR x 100 = 100.000 EUR

4.1.1.1 Comptabilisation des amortissements exceptionnels.

débit 6613 amortissements exceptionnels sur immobilis. corporelles	1.000.000 EUR
crédit 224.9 amortissements actés	1.000.000 EUR

4.1.1.2 Adaptation des comptes d'ordre.

débit 0709 Créanciers de loyers et redevances	100.000 EUR
crédit 070 Droits d'usage à long terme sur ...	100.000 EUR

4.1.2 Ecritures de l'emphytéote.

4.1.1.2 Adaptation des comptes d'ordre.

débit 070 Droits d'usage à long terme sur ...	100.000 EUR
crédit 0709 Créanciers de loyers et redevances	100.000 EUR

4.2 Ecritures ultérieures.

Les amortissements annuels ne sont pas permis, ni pour le bailleur emphytéotique, ni pour l'emphytéote.

Le paiement du canon annuel, par l'emphytéote au bailleur emphytéotique, doit être comptabilisé:

- par le bailleur emphytéotique: d'une part débiter un compte financier et d'autre part créditer tant un compte de la classe 7 (produits) que le compte lié de la classe 9 (recettes budgétaires) ;
- par l'emphytéote: d'une part débiter tant un compte de la classe 6 (charges) que le compte lié de la classe 8 (dépenses budgétaires) et d'autre part créditer le compte financier.

Les obligations résiduelles de paiement du canon annuel doivent également être comptabilisées dans les comptes d'ordre.

Version 2 (30.03.2015)

4.2.1 Ecritures du bailleur emphytéotique.

4.2.1.1 Canon reçu.

débit 5501 Banques	1.000 EUR
crédit 7123 (9123) Produits de location de biens	1.000 EUR

4.2.1.2 Adaptation des comptes d'ordre.

débit 070 Droits d'usage à long terme sur ...	1.000 EUR
crédit 0709 Créanciers de loyers et redevances	1.000 EUR

4.2.2 Ecritures de l'emphytéote.

4.2.2.1 Canon payé.

débit 6121 (8121) Frais de bâtiments, ...	1.000 EUR
crédit 5501 Banques	1.000 EUR

4.2.2.2 Adaptation des comptes d'ordre.

débit 0709 Créanciers de loyers et redevances	1.000 EUR
crédit 070 Droits d'usage à long terme sur ...	1.000 EUR