

RÈGLEMENT (CE) N° 636/2009 DE LA COMMISSION

du 22 juillet 2009

modifiant le règlement (CE) n° 1126/2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne l'interprétation IFRIC 15 de l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales⁽¹⁾, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

- (1) Certaines normes comptables internationales et interprétations, telles qu'existant au 15 octobre 2008, ont été adoptées par le règlement (CE) n° 1126/2008⁽²⁾ de la Commission.
- (2) Le 3 juillet 2008, l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) a publié l'interprétation IFRIC 15 *Contrats de construction de biens immobiliers*, ci-après «l'interprétation IFRIC 15». L'interprétation IFRIC 15 fournit des clarifications et des orientations quant au moment où les produits provenant de la construction de bien immobiliers doivent être comptabilisés et, en particulier, quant à savoir si un contrat de construction relève du champ d'application de la norme IAS 11 *Contrats de construction* ou de la norme IAS 18 *Produits des activités ordinaires*.
- (3) La consultation du groupe d'experts technique (TEG) du Groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG) a confirmé que l'interprétation IFRIC 15 satisfait aux conditions techniques d'adoption énoncées à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 1606/2002. Conformément à la décision 2006/505/CE de la Commission du 14 juillet 2006 instituant un

comité d'examen des avis sur les normes comptables destiné à conseiller la Commission sur l'objectivité et la neutralité des avis de l'EFRAG⁽³⁾, le comité d'examen des avis sur les normes comptables a examiné l'avis de l'EFRAG quant à l'adoption de l'interprétation et en a confirmé le caractère équilibré et objectif à la Commission.

(4) Il convient dès lors de modifier le règlement (CE) n° 1126/2008 en conséquence.

(5) Les mesures prévues dans le présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

Dans l'annexe du règlement (CE) n° 1126/2008, l'interprétation IFRIC 15 *Contrats de construction de biens immobiliers* de l'International Financial Reporting Interpretations Committee est insérée telle qu'elle figure à l'annexe du présent règlement.

Article 2

Les entreprises appliquent l'interprétation IFRIC 15, telle qu'elle figure à l'annexe du présent règlement, au plus tard à la date d'ouverture de leur premier exercice commençant après le 31 décembre 2009.

Article 3

Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 22 juillet 2009.

Par la Commission
Charlie McCREEVY
Membre de la Commission

⁽¹⁾ JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ JO L 320 du 29.11.2008, p. 1.

⁽³⁾ JO L 199 du 21.7.2006, p. 33.

ANNEXE

NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

IFRIC 15	Interprétation IFRIC 15 <i>Contrats de construction de biens immobiliers</i>
----------	--

INTERPRÉTATION IFRIC 15**Contrats de construction de biens immobiliers**

RÉFÉRENCES

- IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)
- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 11 *Contrats de construction*
- IAS 18 *Recettes*
- IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*
- IFRIC 12 *Accords de concession de services*
- IFRIC 13 *Programmes de fidélisation de la clientèle*

CONTEXTE

- 1 Dans le secteur immobilier, les entités qui entreprennent la construction de biens immobiliers, soit directement, soit par le biais de sous-traitants, peuvent être amenées à conclure des contrats avec un ou plusieurs acquéreurs avant l'achèvement de la construction. De tels contrats peuvent prendre diverses formes.
- 2 Par exemple, des entités qui entreprennent la construction de biens immobiliers résidentiels peuvent commencer à commercialiser des logements individuels (appartements ou maisons) «sur plan», c.-à-d. alors que la construction est encore en cours, voire avant même qu'elle ait commencé. Chaque acquéreur conclut avec l'entité un contrat visant l'acquisition d'un logement déterminé dès que celui-ci est prêt à être occupé. En général, l'acquéreur paie à l'entité un acompte qui n'est remboursable que si l'entité ne livre pas le logement achevé conformément aux termes du contrat. Le solde du prix d'achat n'est habituellement payé à l'entité que lors de l'achèvement conforme au contrat, lorsque l'acquéreur prend possession du logement.
- 3 Les entités qui entreprennent la construction de biens immobiliers commerciaux ou industriels peuvent conclure un contrat avec un acquéreur unique. L'acquéreur peut être amené à verser des paiements partiels pendant la période qui s'écoule entre la conclusion du contrat et l'achèvement conforme au contrat. La construction peut s'effectuer sur un terrain dont l'acquéreur est propriétaire ou locataire avant le début de la construction.

CHAMP D'APPLICATION

- 4 La présente Interprétation porte sur la comptabilisation des produits et des charges correspondantes par des entités qui pratiquent la construction de biens immobiliers soit directement, soit par le biais de sous-traitants.
- 5 Les contrats visés par la présente Interprétation sont des contrats portant sur la construction de biens immobiliers. Outre la construction de biens immobiliers, ces contrats peuvent comprendre la fourniture d'autres biens ou services.

QUESTIONS

- 6 La présente interprétation traite de deux questions.
 - a) Le contrat relève-t-il du champ d'application de IAS 11 ou de IAS 18?
 - b) Quand les produits provenant de la construction de biens immobiliers doivent-ils être comptabilisés?

CONSENSUS

- 7 La discussion qui suit présuppose que l'entité a préalablement analysé le contrat de construction de biens immobiliers ainsi que tous les contrats connexes et qu'elle a conclu qu'après construction, elle ne conservera sur les biens immobiliers ni une implication dans la gestion d'une ampleur généralement associée au concept de propriété, ni un contrôle réel d'une ampleur susceptible d'empêcher la comptabilisation en produit de tout ou partie du prix. En cas d'empêchement interdisant de comptabiliser en produit une partie du prix, la discussion ci-dessous ne s'applique qu'à la partie du contrat donnant lieu à la comptabilisation d'un produit.

- 8 Dans un contrat donné, une entité peut s'engager contractuellement à livrer des biens ou des services en plus de la construction des biens immobiliers (par ex. la vente d'un terrain ou la fourniture de services de gestion immobilière). Conformément au paragraphe 13 de IAS 18, il est parfois nécessaire de scinder un tel contrat en composantes séparément identifiables, y compris dans le cas d'un contrat de construction de biens immobiliers. La juste valeur du prix total reçu ou à recevoir pour le contrat doit être attribuée à chaque composante. Si des composantes séparées ont été identifiées, l'entité applique les paragraphes 10 à 12 de la présente Interprétation à la composante pour la construction de biens immobiliers afin de déterminer si cette composante relève du champ d'application de IAS 11 ou de IAS 18. Les critères de segmentation de IAS 11 s'appliquent ensuite à chaque composante du contrat qui est considérée comme étant un contrat de construction.
- 9 La discussion ci-dessous porte sur un contrat de construction de biens immobiliers mais s'applique également à une composante de construction de biens immobiliers identifiée dans un contrat qui comprend d'autres composantes.

Déterminer si un contrat relève du champ d'application de IAS 11 ou de IAS 18

- 10 Déterminer si un contrat de construction de biens immobiliers relève du champ d'application de IAS 11 ou de IAS 18 dépend des termes du contrat ainsi que des faits et circonstances qui l'entourent. Cette détermination implique d'exercer son jugement sur chaque contrat.
- 11 IAS 11 s'applique lorsqu'un contrat satisfait à la définition du contrat de construction énoncée au paragraphe 3 de IAS 11: «un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs ...». Un contrat pour la construction de biens immobiliers répond à la définition d'un contrat de construction lorsque l'acquéreur est en mesure de spécifier les éléments structurels majeurs de la conception des biens immobiliers avant le début de la construction et/ou d'en spécifier des modifications structurelles majeures une fois que la construction est en cours (qu'il décide ou non d'exercer cette capacité). Lorsque IAS 11 s'applique, le contrat de construction comprend également tous contrats ou composantes de contrats relatifs à des fournitures de services directement liés à la construction de biens immobiliers conformément au paragraphe 5(a) de IAS 11 et au paragraphe 4 de IAS 18.
- 12 En revanche, un contrat de construction de biens immobiliers où l'acquéreur ne dispose que d'une capacité limitée d'influencer la conception du bien immobilier, par exemple la possibilité de sélectionner un projet parmi une gamme spécifiée par l'entité, ou ne pouvoir spécifier que des variations mineures par rapport au projet de base, est un contrat de vente de biens au sens de IAS 18.

Comptabiliser les produits provenant de la construction de biens immobiliers

Le contrat est un contrat de construction

- 13 Lorsque le contrat relève du champ d'application de IAS 11 et que son résultat peut être estimé de façon fiable, l'entité doit en comptabiliser le produit des activités ordinaires en fonction du degré d'avancement de l'activité contractuelle conformément à IAS 11.
- 14 Le contrat peut ne pas répondre à la définition d'un contrat de construction et dès lors relever du champ d'application de IAS 18. Dans ce cas, l'entité doit déterminer si le contrat porte sur la fourniture de services ou sur la vente de biens.

Le contrat est un contrat de fourniture de services

- 15 Si l'entité n'est pas tenue d'acquérir et de fournir des matériaux de construction, le contrat peut n'être qu'un contrat de fourniture de services conformément à IAS 18. Dans ce cas, si les critères du paragraphe 20 de IAS 18 sont remplis, IAS 18 impose de comptabiliser les produits par référence au degré d'avancement de la transaction en appliquant la méthode du pourcentage d'avancement. Les dispositions de IAS 11 sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une telle transaction (IAS 18 paragraphe 21).

Le contrat est un contrat de vente de biens

- 16 Si l'entité est tenue de fournir des services en même temps que des matériaux de construction afin d'exécuter ses obligations contractuelles de livraison du bien immobilier à l'acquéreur, le contrat est un contrat de vente de biens et les critères de comptabilisation du produit énoncés au paragraphe 14 de IAS 18 s'appliquent.
- 17 L'entité peut transférer à l'acquéreur le contrôle, de même que les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété des travaux en cours dans leur état actuel, au fur et à mesure que la construction progresse. Dans ce cas, si tous les critères du paragraphe 14 de IAS 18 sont remplis de manière continue au fur et à mesure de l'avancement de la construction, l'entité doit comptabiliser les produits par référence au degré d'avancement en appliquant la méthode du pourcentage d'avancement. Les dispositions de IAS 11 sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une telle transaction.

- 18 L'entité peut transférer intégralement à l'acquéreur le contrôle, de même que les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété du bien immobilier, à un moment précis (par exemple à l'achèvement, à la livraison, ou après livraison). Dans ce cas, l'entité doit comptabiliser les produits uniquement lorsqu'il a été satisfait à tous les critères visés au paragraphe 14 de IAS 18.
- 19 Lorsque l'entité doit effectuer d'autres travaux sur un bien immobilier déjà livré à l'acquéreur, elle doit comptabiliser un passif et une charge conformément au paragraphe 19 de IAS 18. Le passif doit être évalué conformément à IAS 37. Lorsque l'entité doit livrer des biens ou des services supplémentaires qui sont identifiables séparément du bien immobilier déjà livré à l'acquéreur, elle doit avoir identifié les biens ou les services restants en tant que composante séparée de la vente, conformément au paragraphe 8 de la présente Interprétation.

Informations à fournir

- 20 Lorsqu'une entité comptabilise des produits des activités ordinaires en utilisant la méthode du pourcentage d'avancement pour les contrats qui remplissent de manière continue tous les critères du paragraphe 14 de IAS 18 au fur et à mesure de l'avancement de la construction (voir paragraphe 17 de l'Interprétation), elle doit indiquer:
- a) comment elle détermine quels sont les contrats qui remplissent tous les critères du paragraphe 14 de IAS 18 de manière continue au fur et à mesure de l'avancement de la construction;
 - b) le montant des produits résultant de ces contrats pendant la période; et
 - c) les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.
- 21 Pour les contrats décrits au paragraphe 20 qui sont en cours d'avancement à la date de reporting, l'entité doit également indiquer:
- a) le montant total des coûts encourus et des bénéfices comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée; et
 - b) le montant des avances reçues.

AMENDEMENTS À L'ANNEXE DE IAS 18

- 22-23 [Amendement qui ne s'applique pas aux Normes elles-mêmes.]

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET TRANSITION

- 24 Une entité doit appliquer la présente Interprétation pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique l'Interprétation à une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2009, elle doit l'indiquer.
- 25 Les changements de méthodes comptables s'effectuent de manière rétrospective selon IAS 8.