

fiscal news



COMMENT REPARTIR LE PRIX D'ACQUISITION D'UN IMMEUBLE

La répartition du prix d'achat d'un immeuble entre le terrain et les constructions présente un enjeu fiscal important dans la mesure où seules les constructions peuvent faire l'objet d'un amortissement déductible.

Aussi, lorsqu'une entreprise fait construire ou acquiert un immeuble, elle doit distinguer le prix de revient du terrain et celui des constructions, ces dernières pouvant seules être amorties. Par la suite, le prix de revient des constructions doit être réparti entre la structure et les différents composants identifiés par l'entreprise.

Cette problématique fiscale et comptable, rappelée ci-dessus, concerne également tous les particuliers qui exercent une activité de loueur en meublé en qualité de professionnel (LMP) ou de non professionnel (LMNP).

Aussi les contribuables, entreprises ou particuliers doivent être extrêmement prudents et vigilants sur la méthode d'évaluation retenue pour effectuer la répartition de valeur entre le terrain et la construction.

01 LES PRINCIPES POSES PAR LA DOCTRINE ET LA JURISPRUDENCE

02 UNE DIFFICULTE : LES TRAVAUX D'AMÉNAGEMENT DES TERRAINS

03 OÙ SE SITUE LE RISQUE FISCAL ?

04 QUELLE METHODOLOGIE METTRE EN ŒUVRE ?

01

LES PRINCIPES POSES PAR LA DOCTRINE ET LA JURISPRUDENCE

La plupart des éléments corporels que comprend l'actif d'une entreprise (bâtiments, mobilier, matériel, outillage, etc.) diminuent de valeur en raison de la vétusté ou de l'usure résultant du temps ou de l'usage.

Leur dépréciation constitue une perte réelle qui réduit à due concurrence le bénéfice de l'exploitant, et à laquelle il est fait face par l'amortissement.

Cette règle comporte toutefois une exception importante en ce qui concerne certaines immobilisations qui, par nature, ne se déprécient pas de manière irréversible, dont notamment, s'agissant des éléments corporels, les terrains.

C'est ainsi que la jurisprudence a consacré le **principe selon lequel les terrains n'étant, par nature, susceptibles d'aucune diminution de valeur par l'effet du temps, ne peuvent faire l'objet d'un amortissement.**

NB : Conformément aux dispositions de l'article 38 sexies de l'annexe III au CGI, toute dépréciation affectant une telle immobilisation ne peut être constatée que par voie de provision.

02

UNE DIFFICULTE : LES TRAVAUX D'AMÉNAGEMENT DES TERRAINS

Les travaux d'aménagement de terrains peuvent constituer selon le cas, soit des dépenses s'incorporant au prix de revient du terrain, et de ce fait non amortissables, soit des dépenses assimilables à des travaux de construction et de ce fait amortissables.

Aussi il y a lieu de considérer comme bâtiments les fondations et leurs appuis, les murs, les planchers.

Selon l'administration les ouvrages d'art sont les ouvrages destinés à assurer les communications sur terre, sous terre, par fer et par eau ainsi que les barrages pour la retenue des eaux et les pistes d'aérodromes.

Tous ces éléments dont le prix est incorporé dans le coût de la construction peuvent donner lieu à amortissement.

C'est ainsi qu'il a été jugé que les aménagements industriels dont certains terrains ont été l'objet peuvent valablement donner lieu à un amortissement. Dans ce contexte le coût des travaux de terrassement effectués par une entreprise sur un terrain lui appartenant et sur lequel elle a édifié des installations industrielles, n'est pas un élément du prix de revient du terrain mais fait partie intégrante du coût de la réalisation d'immobilisations industrielles amortissables. C'est la raison pour laquelle ces travaux constituent des aménagements de génie civil indissociables des travaux de fondation du bâtiment industriel que l'entreprise a édifié.

NB : Selon l'administration, des travaux de terrassement et d'aménagement entrepris pour modifier la conformation du sol et permettre la pratique du golf ne peuvent être assimilés à des travaux de construction dès lors qu'ils apportent une amélioration permanente au terrain. **Il en résulte que les dépenses engagées à l'occasion de ces travaux constituent un élément du prix de revient des sols qui ne peut être amorti.**

03

OÙ SE SITUE LE RISQUE FISCAL ?

Dans le cadre de ses prérogatives de contrôle, l'administration peut contester la ventilation opérée entre terrain et constructions. Cette remise en cause a pour effet d'entraîner un **rehaussement fiscal de la base imposable** dans la mesure où une partie des amortissements va être remise en cause.

C'est ainsi qu'il a été jugé que la répartition du prix de revient global d'un ensemble immobilier entre le sol et la construction peut être remise en cause à toute époque de la période d'amortissement, même si la valeur de chaque élément a été fixée au cours d'un exercice prescrit.

A l'occasion d'un contentieux faisant suite à un contrôle fiscal l'administration a remis en cause la répartition, entre le terrain, non amortissable, et la construction, la valeur d'un appartement situé avenue de l'Opéra à Paris, acquis en 1994. Il en résultait une réduction des dotations aux amortissements correspondant à la valeur de la construction.

Dans cette affaire le taux du pourcentage affecté au terrain qui avait été retenu par la société était de 30 %. En définitive le taux retenu par le Conseil d'Etat a été porté à 40 % (CE 15 février 2016 no 367467, 9e et 10e s.-s.)

Dans une affaire plus récente (Tribunal administratif de Dijon - 2^{ème} chambre 17 janvier 2023) l'administration a tenté de porter le taux de pourcentage du terrain de 15 % à 50 % pour un immeuble situé à Paris. Toutefois faute d'éléments pertinents permettant de justifier un tel pourcentage le tribunal n'a pas donné suite aux propositions de redressement.

Ces nombreux contentieux attestent que l'administration surveille les modalités de répartition qui sont retenus par les opérateurs et n'hésite plus à remettre en cause les situations qu'elle estime irrégulières.

04

QUELLE METHODOLOGIE METTRE EN ŒUVRE ?

Selon l'administration la ventilation entre le terrain et la construction devrait normalement être portée dans les actes notariés de vente ce qui est rarement réalisé.

De son côté, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes a préconisé, dans les zones tendues, de déterminer la part du foncier par différence entre le prix de marché de l'ensemble terrain/immeuble et le coût complet de la construction y compris frais annexes.

Mais en définitive c'est le Conseil d'État dans un arrêt important rappelé ci-dessus, qui a précisé les méthodes que l'administration pouvait retenir afin de déterminer la valeur du terrain pour la distinguer de celle des constructions qui y sont édifiées (CE 15-2-2016 n° 367467 et 380400)

Selon cette juridiction, il convient de se fonder, en priorité, sur des comparaisons reposant sur des transactions réalisées à des dates proches de celle de l'entrée du bien au bilan sur des terrains nus situés dans la même zone géographique et présentant des droits à construire similaires.

La méthode comparative étant la plus simple à pratiquer, il est cohérent que le Conseil d'Etat en fasse la méthode prioritaire. Elle est d'application aisée dans les zones où il existe un marché dynamique des terrains à bâtir.

À défaut, la valeur de la construction peut être évaluée à partir de son coût de reconstruction à la date de son entrée au bilan en lui appliquant les abattements nécessaires pour prendre en compte sa vétusté et son état d'entretien.

Enfin, si ces deux méthodes ne sont pas applicables, l'administration peut, à partir d'un échantillon pertinent reposant sur un nombre de données significatif, s'appuyer sur les données comptables issues du bilan d'autres contribuables.

04

QUELLE METHODOLOGIE METTRE EN ŒUVRE ?

Par ailleurs, les juges ont précisé que les valeurs retenues sont celles à la date d'entrée du bien au bilan, peu importe l'existence d'un projet de démolition-reconstruction ou de transformation.

A l'issue de cet arrêt important, les commentateurs considèrent que le Conseil d'Etat a donné le mode d'emploi de la répartition, nécessaire pour le calcul de l'amortissement de l'immeuble, de la valeur de cet immeuble entre celle du terrain et celle de la construction édifée sur ce terrain. Cet arrêt définit les méthodes susceptibles d'être mises en œuvre par l'administration lorsqu'elle remet en cause la répartition de cette valeur au sein du bilan du contribuable et définit l'ordre de priorité de ces méthodes.

NB : Il convient de noter que **le contribuable peut critiquer la méthode retenue ou justifier sa propre évaluation en se référant à d'autres données, mais il ne peut recourir à d'autres méthodes que celles préconisées par le Conseil d'État.**

CONCLUSION

Les nombreux contentieux constatés depuis quelques temps doivent conduire les opérateurs à la prudence. **Tout le monde aura bien compris que la pratique consistant à ne pas valoriser le terrain est à proscrire et sera source de rehaussement assorti de pénalités pour manquement délibéré. De la même façon une évaluation trop faible déconnectée du marché immobilier est également à proscrire dans la mesure où l'administration fiscale s'appuie sur des données objectives pour opérer ses redressements.**

A titre de règles pratiques, les commentateurs considèrent que descendre en dessous du seuil de 20 - 25 % constitue une zone à risque. En tout état de cause l'application d'un tel taux devra être parfaitement documentée pour en justifier la réalité et la pertinence au regard des nouvelles règles préconisées par la plus haute juridiction.

**Mieux vous informer,
nous rapprocher de vous
et encore mieux
vous conseiller.
Notre spécialiste fiscal
reste à votre écoute.**

