

# La dépréciation de l'immeuble en cas de retard du programme immobilier

LE POINT SUR...

Deux litiges jugés à l'automne dernier ont permis au Conseil d'État de préciser les modalités de calcul de certaines provisions constatées par les promoteurs ou constructeurs, en cas de retard du programme immobilier ou dans le cadre d'une garantie décennale. La première affaire portait sur la possibilité de déprécier un immeuble acquis pour la réalisation d'un programme immobilier (CE, 1<sup>er</sup> octobre 2018, n° 408594, Sté Hermitage), alors que la deuxième affaire portait sur une provision destinée à faire face aux charges liées à la mise en jeu de la garantie décennale (CE, 12 octobre 2018, n° 404091, SCAU).

## L'importance de la qualification d'un immeuble en vue de la réalisation d'un programme immobilier (CE, 1<sup>er</sup> octobre 2018, n° 408594, Sté Hermitage)

Une société de promotion immobilière acquiert en 2007 des terrains et des immeubles pour y édifier deux nouveaux immeubles après destruction des immeubles existants. Compte tenu de la crise financière de 2008 et du retard pris pour la réalisation du projet en raison des recours engagés à l'encontre des autorisations d'urbanisme, la société a estimé que l'immeuble acquis avait subi une dépréciation significative, dépréciation qu'elle a constatée par voie de provision.

La déductibilité fiscale de cette provision dépend de la qualification de l'immeuble. En effet, si l'immeuble est un élément de stock, il peut faire l'objet d'une provision pour dépréciation si sa valeur, à la date d'inventaire, est inférieure à son coût de revient. En revanche, s'il fait partie des productions en cours, il doit être évalué à son prix de revient et ne peut pas faire l'objet d'une provision pour dépréciation. Dans cette situation, l'entreprise ne peut qu'enregistrer une perte à terminaison si elle prévoit que l'opération sera déficitaire.

Pour justifier la déductibilité de la provision, la société soutenait que l'immeuble était un élément de stock car le processus de transformation physique du bien, en pratique les travaux de démolition n'avaient pas encore commencé. À l'inverse, l'Administration soutenait que l'immeuble devait être classé comme une production en cours car la société avait clairement manifesté son intention d'affecter l'immeuble à un projet de construction-vente.

La question soumise au Conseil d'État était alors de déterminer à partir de quand un immeuble est une production en cours, et quel événement le fait basculer des stocks aux productions en cours. Si la Haute Assemblée refuse de prendre en compte la seule intention du propriétaire de l'immeuble, elle retient que le début du processus de production d'un immeuble est matérialisé par le dépôt des permis de démolir et de construire, et non par le démarrage des travaux. Il suit ainsi les conclusions du rapporteur public pour lequel « le basculement dans la catégorie des productions en cours suppose la réalisation d'un événement qui matérialise le début du processus de transformation du bien (...) ». Cette décision conduit, à notre avis, à pouvoir considérer que lors de son acquisition, un immeuble doit être comptabilisé comme un stock, même si l'acquéreur a l'intention de le démolir pour en construire un nouveau. Puis, le dépôt des autorisations d'urbanisme a pour effet de modifier sa qualification et de le faire basculer dans la catégorie des productions en cours.

En revanche, dans le cas fréquent où l'immeuble est acquis après obtention du permis de construire, il est traité dès l'acquisition comme une production en cours. Il ne peut dès lors pas faire l'objet d'une provision pour dépréciation.

## Les charges de personnel et de structure liées au suivi de la garantie décennale, objet d'une provision ? (CE, 12 octobre 2018, n° 404091, SCAU)

Le Conseil d'État admet la déductibilité fiscale des provisions constituées par des entreprises tenues

à une garantie décennale qui portent sur la franchise qui reste à la charge des entreprises assurées (CE, 13 janvier 2006 n° 259824, Sté Colas Midi-Méditerranée).

La question qui était ici soumise à la Haute Assemblée portait sur le fait de savoir si cette provision pouvait porter sur des charges de personnel liées à la rémunération des salariés en charge de la gestion des contentieux futurs engagés au titre de cette garantie. Il est à noter que le litige ne portait pas sur les modalités de calcul de ces charges, lesquelles étaient fondées sur une méthode statistique non contestée par l'Administration, mais sur la nature même des charges futures pouvant faire l'objet de la provision. Comme le souligne le rapporteur public, le sort de la provision dépend de l'origine de l'obligation pour la société de verser les rémunérations provisionnées. La déductibilité de la provision suppose en effet que les charges provisionnées trouvent leur origine dans les obligations liées à la garantie décennale.

Suivant les conclusions du rapporteur public, le Conseil d'État a estimé que les charges de personnel en question trouvaient leur origine dans l'exécution de contrats de travail déjà signés par l'entreprise, et que leur engagement était ainsi indé-

pendant de la survenance des litiges liés à la garantie décennale. Ces charges constituaient dès lors des charges futures certaines et non des charges probables qui seules peuvent faire l'objet d'une provision. En effet, si l'appel à la garantie décennale n'est que probable, la charge salariale que la société entendait provisionner était, elle certaine, à la date de constitution de la provision. Jugeant ainsi qu'il n'y avait pas de lien direct entre la garantie décennale et les charges salariales, le Conseil d'État a refusé la déductibilité de la provision.

Il est toutefois à noter que le rapporteur public laisse la porte ouverte à la déductibilité d'une provision si elle a pour objet de faire face à un surcoût de dépenses que le suivi des litiges liés à la garantie décennale pourrait occasionner. Tel serait par exemple le cas si la société fait appel à un prestataire pour assurer cette fonction et non à des salariés. On ne peut dès lors qu'inviter les entreprises à faire appel à de tels prestataires externes.

**Christophe Billet,**  
Avocat associé DS avocat

### En bref

- Les immeubles acquis par un constructeur pour réaliser une opération de promotion immobilière constituent une production en cours, dès le dépôt des demandes d'autorisations administratives, même si les travaux n'ont pas encore débuté ;
- ces immeubles ne peuvent pas faire l'objet d'une provision pour dépréciation ;
- les charges salariales indépendantes de la garantie décennale ne peuvent pas donner lieu à une provision déductible.