

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

Comment traiter, pour le calcul du bénéfice imposable, la taxe d'aménagement mise à la charge d'un contribuable lorsqu'à cette date, l'immeuble est déjà sorti de son patrimoine ? Telle est la question posée par la présente affaire.

La société LSA 57, qui avait pour activité la promotion immobilière et l'aménagement foncier et aux droits de laquelle est venue en cours d'instance la société R2L Constructions, avait obtenu en novembre 2013 un permis de construire un ensemble immobilier à Longeville-lès-Saint-Avold sur des parcelles qu'elle a vendues, en décembre 2014, à la société Sodithis dans le cadre d'un contrat de vente en l'état futur d'achèvement. Les travaux ont été réceptionnés le 30 juin 2015 et les réserves, levées le 28 août 2015. La société LSA 57, qui avait, eu égard à son activité de marchand de biens, inscrit les biens correspondants dans son stock, a constaté leur sortie de ce stock, du fait de leur livraison, au cours de l'exercice 2015.

En mars 2016, l'administration a toutefois adressé à la société LSA 57 un titre de perception d'un montant de 256 513 euros, tendant au recouvrement d'un « appel complémentaire » de la taxe d'aménagement afférente au permis de construire délivré en novembre 2013. La société a alors formé une réclamation en matière d'IS et de CVAE, tendant à la prise en compte du montant de cette taxe pour le calcul de son bénéfice imposable et de sa valeur ajoutée de l'exercice 2015. Elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a refusé de faire droit à sa requête.

Indiquons d'emblée, pour ne plus y revenir, que le dossier est vide d'informations sur le contexte de cet « appel complémentaire », et qu'il n'a jamais été soutenu que la société aurait connu ou été en mesure de prévoir, avant de recevoir le titre en cause, qu'elle serait redevable d'un complément de taxe d'aménagement dont elle aurait pu, au moins partiellement, évaluer et intégrer le montant dans ses comptes.

L'article 39 du CGI fait figurer, au nombre des frais généraux de toutes natures déductibles pour l'établissement du bénéfice, *« les impôts à la charge de l'entreprise, mis en*

recouvrement au cours de l'exercice », à l'exception de certaines impositions que cet article énumère et au nombre desquelles n'est pas la taxe d'aménagement.

Vous déduisez de cette disposition que seuls les impôts mis en recouvrement ou devenus exigibles au cours de l'exercice figurent dans les charges définitivement déduites du bénéfice d'un exercice (CE, 25 janvier 1989, *min. c/ Sté Manosquaine de Constructions Métalliques*, n° 47663, RJF 3/89 n° 278), les autres ne pouvant donner lieu qu'à provision au titre de l'exercice du fait générateur (CE, 18 mai 1983, *SCI X*, n° 29524, p. 200, RJF 7/83 n° 862 avec conclusions Schricke p. 384), et jugez qu'en ce qui concerne les impositions ne faisant pas l'objet d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement, ne sont incluses dans les charges déductibles de l'exercice, à titre de frais à payer, que celles qui revêtent, à la clôture, le caractère d'une dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant (CE, 20 avril 1984, *SA « Grands garages catésiens »*, n° 33194, T. p. 577, RJF 6/84 n° 711 ; CE, 28 mai 2003, *SNC Celdran*, n° 237967, aux Tables, RJF 8-9/03 n° 955, concl. G. Bachelier BDCF 8-9/03 n° 105).

L'article 302 septies B du CGI, héritier d'une disposition sur la TLE issue de la loi n° 67-1253 du 30 décembre 1967 d'orientation foncière (article 73-II), dispose toutefois que la taxe d'aménagement prévue par les articles L. 331-1 à L. 331-4 du code de l'urbanisme « *constitue du point de vue fiscal, un élément du prix de revient de l'ensemble immobilier* ».

Cet article fait donc en principe obstacle, par application du 2 de l'article 38 du CGI, à ce que cette taxe réduise, comme il résulterait du droit commun, le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elle est mise en recouvrement. Par une décision du 21 janvier 1983, *SARL X* (n° 23545, inédite au Recueil, RJF 3/83 n° 444), vous avez ainsi déduit de ces dispositions que l'administration avait à bon droit remis en cause la « *prise en compte irrégulière, comme charge d'exploitation, de la taxe locale d'équipement, laquelle constitue un élément du prix de revient d'un immeuble figurant à l'actif et ne peut donc pas être déduite comme charge de l'exercice* ».

L'application de l'article 302 septies B n'a toutefois pas pour effet de léser le contribuable, mais seulement de différer l'incidence de la taxe d'aménagement sur son bénéfice imposable.

En effet, lorsque l'ensemble immobilier a le caractère d'une immobilisation, ces dispositions ont pour effet lisser la prise en compte de la taxe par le biais de l'amortissement du prix de l'immeuble (les amortissements réellement effectués par l'entreprise étant au nombre des charges déductibles en application du 2° du 1 de l'article 39 du code) puis, si le bien immobilier est cédé avant amortissement complet, d'en reporter l'incidence fiscale à la date à laquelle le bien sort du bilan, au stade du calcul de la plus- ou moins-value réalisée.

Lorsque le bien immobilier relève, non des immobilisations, mais du stock, et est par suite non amortissable, l'inclusion de la taxe d'aménagement dans le prix de revient du bien décale entièrement l'effet fiscal de la taxe sur le bénéfice de l'exercice de sortie du bien du stock (rapp., jugeant que, lorsqu'un immeuble fait partie du stock de marchand de biens d'une société, l'indemnité d'éviction versée par celle-ci ne peut être regardée comme une charge

déductible de son résultat d'exploitation, dès lors qu'elle contribue à l'accroissement de la valeur du stock : CE, 28 mars 2012, *min. c/ Sté AFG*, n° 318830, aux Tables, RJF 6/12 n° 566, concl. Boucher au BDCF 6/12 n° 68).

Que se passe-t-il toutefois lorsque le bien est, au moment où la taxe devient connue et est mise à la charge de l'entreprise, déjà sorti du stock ?

Corriger le prix de revient pour lequel l'immeuble était inscrit en stock à l'inventaire du bilan d'ouverture de l'exercice de sa vente, pour intégrer rétroactivement la taxe d'aménagement à ce prix et réduire ainsi de son montant la variation d'actif net constatée à la clôture, nous semble impossible, dès lors qu'il s'agirait de corriger les écritures et de revaloriser les stocks en invoquant un événement qui n'a été connu et n'est intervenu qu'ultérieurement, et alors qu'il n'a jamais ici été soutenu que ce surcroît de taxe était prévisible et aurait pu à tout le moins donner lieu à une approximation par la société.

Vous avez par exemple jugé que, lorsque la valeur de reprise par une société du stock d'une entreprise individuelle qui avait été fixée à sa valeur comptable fait ultérieurement l'objet d'une majoration par convention, la société ne saurait modifier la valeur portée au bilan de l'exercice de reprise du stock, dès lors que la convention est postérieure à la déclaration des résultats de cet exercice et qu'il n'est pas soutenu pas que la sous-évaluation était imputable à une omission ou à une erreur matérielle (CE, 29 mai 1957, n° 93018, D... 1957 p. 422).

Outre qu'une telle correction se heurterait au fait que l'absence de prise en compte de la taxe dans le prix de revient pour lequel le bien était inscrit au bilan ne procédait pas d'une erreur ou omission, elle soulèverait en outre des difficultés en termes de corrections symétriques : jusqu'à quelle date conviendrait-il de remonter dans ces corrections ? Certes, le fait générateur de la taxe est, en vertu de l'article L. 331-6 du code dans sa rédaction alors applicable, intervenu à la date de délivrance du permis de construire. Mais dès lors qu'il n'a jamais été soutenu que la société aurait eu connaissance, avant l'émission du titre tendant à la perception d'un montant complémentaire de taxe, de ce qu'elle était passible de ce montant de taxe ou était susceptible de se voir assigner un complément de taxe dont le montant aurait pu donner lieu à une estimation approximative, une telle correction rétroactive ne nous paraît pas pouvoir être mise en œuvre.

Or une fois actée l'impossibilité d'une telle correction du prix de revient, l'approche intermédiaire qui aurait consisté à déduire le complément de taxe en charges de l'exercice de l'année de sortie du stock, au motif qu'il s'agirait d'une charge représentative d'un surcroît de prix de revient, ne nous semble pas pouvoir être retenue.

Si elle poursuit l'objectif louable de calculer le bénéfice fiscal de l'entreprise comme si la taxe avait été mise à sa charge à temps, avant la cession des biens, et d'imposer la société sur un bénéfice identique à celui qui aurait été constaté si la taxe avait été intégrée dans le coût fiscal de revient de l'immeuble, une telle solution hybridant les logiques de la charge déductible et de l'élément du prix de revient, qui dérogerait à l'article 39, 1, 4° du CGI sans pour autant appliquer l'article 302 septies B de ce code, tenterait sans succès de ménager les contraires et

ne reposerait, *in fine*, sur aucun fondement solide. La société tente à cet égard de se prévaloir d'une décision de la cour administrative d'appel de Paris du 6 mars 1990 (n° 89PA1386, RJF 6/90 n° 663, chronique J. Turot RJF 1/91 p. 3, Dr. fisc. 1990 n° 52 comm. 2442), mais la configuration n'y était pas comparable à la présente affaire, dès lors qu'étaient en cause des frais de travaux d'entretien et de réparation, exposés après la sortie des immeubles du stock mais avant la clôture de l'exercice de cession.

En cas d'impossibilité de corriger le prix de revient, seules deux options claires nous semblent donc s'offrir à vous : la non-déductibilité absolue de ce surcroît de taxe, ou la déduction l'année de mise en recouvrement.

L'administration est partisane de la première approche. Elle estime que l'article 302 septies B du CGI fait obstacle, en toute hypothèse, à ce que la taxe d'aménagement soit regardée comme une charge directement déductible des résultats de l'exercice, et qu'à défaut de pouvoir être intégrée au coût de revient d'un élément figurant encore à l'actif de l'entreprise, elle serait « perdue » pour le contribuable qui ne pourrait jamais la déduire pour le calcul de son bénéfice imposable. Elle soutient ainsi que la taxe d'aménagement serait non-déductible par nature.

Toutefois, l'inclusion d'une dépense dans le prix de revient d'un stock ne signifie pas sa non-déductibilité par nature. En ce qui concerne les éléments du stock, les divers frais ayant concouru à leur achat ou à leur production – tels que frais de personnel ou achats de matière première – constituent en règle générale des charges par nature immédiatement déductibles, dont l'inclusion au coût de revient des biens en stock a précisément pour objet d'éviter qu'ils n'emportent une diminution immédiate de l'actif net, de différer l'effet fiscal jusqu'à la vente du stock et ainsi, de tenir compte dans le bénéfice fiscal des seules dépenses se rattachant effectivement aux ventes de l'exercice.

Or le ministre nous semble faire dire beaucoup de choses à l'article 302 septies B du CGI, beaucoup plus que cet article n'en dit lui-même. Il résulte seulement de ce dernier que la taxe d'aménagement constitue fiscalement un élément du coût de revient, mais il n'en découle pas que cette taxe ne serait pas une charge déductible par nature et qu'il serait interdit, lorsque le bien en stock auquel elle se rapporte a déjà été cédé au moment où elle est établie, de la déduire au titre des frais généraux dans le cadre de droit commun de l'article 39, 1, 4° du code.

A titre d'analogie, vous avez jugé que si l'administration est fondée à redresser le coût d'évaluation du stock d'appartements d'une entreprise de construction-vente à la clôture de l'exercice pour intégrer à leur prix de revient le montant des travaux non encore payés à cette date, c'est à tort qu'elle retient en revanche dans ce prix de revient des frais administratifs et commerciaux engagés après la fin des travaux, lesquels n'ont pu avoir aucune influence sur le coût de ceux-ci et qui ont été à bon droit déduits par la société parmi les charges de l'exercice (CE, 12 janvier 1977, n° 396, RJF 3/77 n° 127).

Par suite, l'approche du ministre, qui nous semble au demeurant aboutir à une solution inéquitable ne reflétant pas les facultés contributives réelles du contribuable, nous semble devoir être écartée, et la déduction d'une taxe d'aménagement établie après la sortie du stock du bien nous paraît pouvoir être admise dans les conditions prévues au 4° du 1 du I de l'article 39 du CGI.

En l'espèce, la société soutient d'abord que les juges d'appel se sont mépris sur la portée de ses écritures en estimant qu'elle souhaitait déduire en frais généraux le montant de la taxe d'aménagement, alors qu'elle avait demandé sa déduction, non en tant que frais à payer relevant de l'article 39 du code, mais en tant que « charge augmentative du prix de revient » des immeubles sortis de son stock en 2015.

Toutefois, il n'a jamais été soutenu que c'est en raison d'une erreur comptable que le prix de revient de l'immeuble en stock n'avait pas intégré, à l'ouverture de l'exercice 2015, la taxe litigieuse ni qu'à cette date, son montant aurait été déjà certain ou à tout le moins susceptible de donner lieu à provision. Au contraire, la déclaration rectificative de la société faisait valoir qu'il s'agissait de « *charges non connues à la clôture des comptes, puisque l'appel de taxe d'aménagement était erroné* ».

Face à des écritures particulièrement peu claires, la cour ne s'est pas méprise en analysant la demande comme tendant, non à une correction impossible du prix de revient pour lequel les immeubles étaient inscrits au bilan à l'ouverture de l'exercice 2015, mais à la déduction de la taxe en litige en charges de l'exercice 2015.

La société soutient ensuite que la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'elle n'était pas autorisée à déduire cette dépense, alors que cette charge ne pouvait être inscrite à l'actif au 31 décembre 2015 en raison de la sortie des stocks de son bilan. Elle soutient enfin que la cour a commis une erreur de droit et dénaturé les faits en jugeant, pour s'opposer à la déduction de la somme en charge au titre de 2015, qu'elle n'établissait pas la date de sortie des stocks de l'ensemble immobilier en cause.

Toutefois, il résulte de ce que nous avons dit plus haut que, dès lors que la correction du prix de revient des immeubles dans le bilan d'ouverture de 2015 était impossible et que la société avait sorti le bien de son stock à la clôture de cet exercice, la déduction de la taxe d'aménagement ne pouvait intervenir que dans les conditions posées à l'article 39 du CGI. Dès lors qu'il est constant que la taxe complémentaire en cause a été mise à la charge de la société postérieurement à la clôture de l'exercice 2015, les dispositions du 4° du 1 de l'article 39 faisaient donc obstacle à sa déduction en charges au titre de cet exercice. Vous pourrez substituer ces motifs, qui n'appellent l'appréciation d'aucune circonstance de fait nouvelle et qui répondent aux moyens invoqués devant les juges du fond, à ceux retenus par l'arrêt attaqué, dont ils justifient légalement le dispositif, et en déduirez l'inopérance des moyens invoqués.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.

