

**Extrait du  
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-40-10-20-30-04/05/2016

Date de publication : 04/05/2016

**BIC - Provisions pour dépréciation des immobilisations - Modalités  
d'application du plafonnement des provisions pour dépréciation des  
immeubles de placement**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Provisions

Titre 4 : Provisions pour dépréciation

Chapitre 1 : Provisions pour dépréciation des immobilisations

Section 2 : Plafonnement des provisions pour dépréciation des titres de participations de sociétés à prépondérance immobilière (SPI) et des immeubles de placement

Sous-section 3 : Modalités d'application du plafonnement des provisions pour dépréciation des immeubles de placement

**Sommaire :**

I. Modalités de détermination du montant global de provisions non admises en déduction au titre de l'exercice

A. Détermination du montant des plus-values latentes

B. Détermination du montant des provisions non déductibles

II. Modalités de reprise des dotations aux provisions non admises en déduction

A. Principe

B. Cas particulier des immeubles ayant perdu la qualité d'immeuble de placement

**1**

De la même manière que pour les titres de participation, les dotations aux provisions pour dépréciation au titre d'un exercice comptabilisées sur l'ensemble des immeubles de placement ne sont pas déductibles, en application du trente quatrième alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du code général des impôts \(CGI\)](#), à hauteur du montant des plus-values latentes existant à la clôture de cet exercice sur les immeubles de même nature.

# I. Modalités de détermination du montant global de provisions non admises en déduction au titre de l'exercice

## A. Détermination du montant des plus-values latentes

---

### 10

Les plus-values latentes s'entendent de la différence existant entre :

- la valeur réelle des immeubles de placement à la clôture de l'exercice ;
- et leur prix de revient corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition sur ces mêmes immeubles.

### 20

S'agissant du premier terme de cette différence, il appartient à l'entreprise d'évaluer à la clôture de chaque exercice la valeur réelle de chaque immeuble de placement afin de pouvoir déterminer le montant de plus-values latentes existant à la clôture de l'exercice sur cet immeuble, ou le cas échéant, de constater sa dépréciation sous la forme d'une provision dans les conditions prévues au [I-B-1 § 40 et suivants du BOI-BIC-PROV-40-10-10](#).

### 30

S'agissant du second terme, le prix de revient des immeubles de placement s'entend de leur valeur d'origine telle que définie à l'[article 8 quinquies de l'annexe III au CGI](#). Sur cette notion de valeur d'origine des immobilisations inscrites au bilan, il convient de se reporter au [BOI-BIC-CHG-20-20-10](#). Le prix de revient pris en compte s'entend pour l'ensemble de l'immeuble, c'est-à-dire du prix de revient de la structure et des éléments constitutifs de composants au sens de l'[article 15 bis de l'annexe II au CGI](#).

Le prix de revient des immeubles de placement doit être corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition sur ces mêmes immeubles. Il s'agit des plus ou moins-values en sursis dégagées à l'occasion de fusion, d'apport, de scission en application de l'[article 210 A du CGI](#) et de l'[article 210 B du CGI](#). En pratique, seuls les terrains, en tant qu'immobilisations non amortissables, sont concernés par ce retraitement. Pour les terrains ayant fait l'objet d'un apport ou d'une opération assimilée antérieurement, il convient de retenir la valeur fiscale telle qu'elle figure sur l'état de suivi prévu à l'[article 54 septies du CGI](#) pour déterminer le montant de la plus-value latente.

En revanche, le prix de revient des constructions n'est pas réduit, pour le calcul des plus-values latentes, du montant des amortissements déjà pratiqués.

### 40

Pour le calcul du montant des plus-values latentes sur immeubles de placement, il n'y a toutefois pas lieu de retenir les plus-values latentes existant à la clôture de l'exercice sur les immeubles donnés en crédit-bail dans les conditions prévues au 2 de l'[article L. 313-7 du code monétaire et financier](#). Seuls sont visés par cette exclusion les immeubles pour lesquels un contrat de crédit-bail a été conclu et est

toujours en cours à la clôture de l'exercice.

Il est rappelé qu'en application du texte susvisé, constituent des opérations de crédit-bail immobilier les opérations par lesquelles une entreprise donne en location des biens immobiliers à usage professionnel, achetés par elle ou construits pour son compte, lorsque ces opérations, quelle que soit leur qualification, permettent aux locataires de devenir propriétaires de tout ou partie des biens loués, au plus tard à l'expiration du bail, soit par cession en exécution d'une promesse unilatérale de vente, soit par acquisition directe ou indirecte des droits de propriété du terrain sur lequel ont été édifiés le ou les immeubles loués, soit par transfert de plein droit de la propriété des constructions édifiées sur le terrain appartenant audit locataire.

## 50

### Exemple :

Soit une société qui dispose de quinze immeubles à l'actif de son bilan à la clôture de l'exercice N. Huit immeubles sont loués en crédit-bail (les contrats ont déjà été conclus et sont en cours d'exécution à la clôture de l'exercice). Deux autres immeubles sont vacants :

- l'un est en cours de rénovation avant de pouvoir faire l'objet d'un contrat de crédit-bail ;
- pour le second, un contrat de crédit-bail a été résilié par anticipation au cours de l'exercice, sans levée de l'option d'achat. La société n'a pas trouvé de nouveau crédit-preneur avant la fin de l'exercice.

Les cinq autres immeubles sont donnés en location simple.

### Solution

Seules les éventuelles plus-values latentes existant à la clôture de l'exercice et afférentes aux sept immeubles suivants doivent être retenues pour l'application du dispositif de plafonnement des provisions :

- les deux immeubles vacants ;
- et les cinq immeubles donnés en location simple.

Les éventuelles plus-values latentes afférentes aux huit immeubles donnés en crédit-bail ne sont pas retenues pour le calcul du plafonnement.

## **B. Détermination du montant des provisions non déductibles**

## 60

Le montant des dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'un exercice correspond au montant des plus-values latentes comme déterminées ci-avant (cf. [I-A § 10 à 50](#)) minoré des provisions non admises au titre des exercices précédents en application des mêmes dispositions et non encore rapportées au résultat à la clôture du même exercice.

### Exemple :

Soit une entreprise qui détient trois immeubles de placement figurant à l'actif du bilan pour la valeur d'origine non réévaluée suivante :

A la clôture de l'exercice N, la valeur estimative de ces immeubles est la suivante :

Une provision pour dépréciation de l'immeuble 2 est dotée pour un montant de 500 000 € (4 500 000 € - 4 000 000 €).

A la clôture de l'exercice N+1, la valeur estimative de ces immeubles est la suivante :

Une provision pour dépréciation de l'immeuble 3 est dotée pour un montant de 300 000 € (3 200 000 € - 2 900 000 €).

### **Solution**

A la clôture de l'exercice N, il existe une plus-value latente de 300 000 € (2 300 000 € - 2 000 000 €) afférente à l'immeuble 1.

Sur le plan fiscal, la dotation aux provisions égale à 500 000 € afférente à la dépréciation de l'immeuble 2 n'est pas déductible à hauteur du montant de la plus-value latente, soit 300 000 €. Elle est déductible pour le surplus, soit 200 000 €.

A la clôture de l'exercice N+1, il existe une plus-value latente de 500 000 € (2 500 000 € - 2 000 000 €) afférente à l'immeuble 1.

Pour l'application du dispositif de plafonnement, cette plus-value latente doit être minorée du montant de provisions non admises en déduction antérieurement et non encore rapportées au résultat, soit 300 000 €. En définitive, la plus-value latente à retenir pour l'application du dispositif de plafonnement à la clôture de l'exercice N+1 est de 200 000 €.

Par conséquent, à la clôture de l'exercice N+1, la provision de 300 000 € afférente à la dépréciation de l'immeuble 3 n'est pas déductible à hauteur de 200 000 € et déductible pour le surplus, soit 100 000 €.

Le montant de provisions non admises en déduction au titre de l'exercice est un montant global correspondant au montant des plus-values latentes existant à la clôture de l'exercice sur l'ensemble des immeubles de placement, sans considération de la part respective de plus-value latente afférente à chaque immeuble de placement. Aucune affectation n'est donc nécessaire.

## **II. Modalités de reprise des dotations aux provisions non admises en déduction**

### **A. Principe**

---

70

Le montant total des dotations aux provisions non admises en déduction au titre de l'exercice en application du dispositif de plafonnement vient minorer le montant total des provisions pour

dépréciation des immeubles de placement rapporté au résultat des exercices ultérieurs.

Autrement dit, la reprise d'une provision dotée au titre de la dépréciation d'un immeuble de placement n'est pas imposable à hauteur du montant total des dotations aux provisions non admises en déduction au titre des exercices antérieurs.

## 80

En pratique, le montant total de dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'un exercice en application du dispositif de plafonnement s'impute en priorité sur le montant de la première reprise de provision afférente à un immeuble de placement, sans qu'il y ait lieu de rechercher si cette reprise correspond effectivement à la reprise de la dotation aux provisions non admise en déduction, ni même si l'immeuble de placement en cause est effectivement un immeuble de placement dont le montant des provisions pour dépréciation a été plafonné au titre d'exercices antérieurs.

## 90

### Exemple :

Soit une entreprise qui possède trois immeubles de placement (X, Y et Z).

A la clôture de l'exercice N, l'entreprise dote une provision au titre de la dépréciation de l'immeuble X pour 1 200. Il n'existe par ailleurs aucune plus-value latente sur les deux autres immeubles de placement.

A la clôture de l'exercice N+1, l'entreprise comptabilise une dotation complémentaire aux provisions au titre de la dépréciation de l'immeuble X pour 800. Elle dote également une provision au titre de la dépréciation de l'immeuble Y à hauteur de 300. Il existe par ailleurs une plus-value latente afférente à l'immeuble Z à hauteur de 500.

En N+2, l'entreprise reprend une partie de la provision dotée au titre de la dépréciation de l'immeuble X à hauteur de 200 et la totalité de la provision dotée au titre de la dépréciation de l'immeuble Y, soit 300. Aucune dotation aux provisions n'est comptabilisée au titre de la dépréciation de l'immeuble Z.

### Solution

La provision dotée à la clôture de l'exercice N, afférente à l'immeuble X, est déductible en totalité du bénéfice imposable dès lors qu'il n'existe aucune plus-value latente sur les deux autres immeubles de placement.

Les dotations aux provisions pour dépréciation comptabilisées au titre de l'exercice N+1 sur les immeubles de placement X et Y ne sont pas déductibles à hauteur d'un montant de 500, correspondant au montant de la plus-value latente existant à la clôture de l'exercice sur le troisième immeuble de placement, l'immeuble Z. Les dotations aux provisions pour dépréciation des immeubles X et Y sont déductibles pour le surplus, soit 600.

En N+2, le montant total de reprises de provisions sur immeubles de placement, soit 500, n'est pas imposable car il est minoré du montant total de dotations aux provisions non admises en déduction au titre des exercices antérieurs, soit 500.

## B. Cas particulier des immeubles ayant perdu la qualité d'immeuble de placement

---

### 100

Conformément au trente quatrième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, les dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'un exercice ne peuvent être imputées que sur les seules reprises de provisions comptabilisées au titre d'exercices ultérieurs et afférentes à des immeubles ayant la qualité d'immeubles de placement.

Ainsi, lorsqu'un immeuble ou des immeubles dont une fraction des provisions pour dépréciation n'a pas été admise en déduction en vertu du plafonnement perdent la qualité d'immeubles de placement au cours d'un exercice, les reprises de provisions constituées antérieurement à cet exercice sur ce ou ces immeubles ne peuvent être minorées du montant des dotations aux provisions non admises en déduction en application de la présente mesure. Dans cette situation, l'imputation des provisions non déductibles pourrait être rendue impossible ultérieurement, notamment si le montant des dépréciations sur les immeubles de placement à la clôture de l'exercice est inférieur au montant des provisions non admises en déduction.

### 110

C'est pourquoi, il sera admis que l'imputation des dotations non admises en déduction puisse être opérée sur les reprises de provisions afférentes à des immeubles ayant perdu la qualité d'immeuble de placement, dans la limite où cette imputation n'excède pas, pour chaque immeuble concerné, le stock de provisions afférent à cet immeuble inscrit au bilan de l'entreprise à l'ouverture de l'exercice au titre duquel l'immeuble en cause a perdu la qualité d'immeuble de placement.

Il sera également admis que l'entreprise puisse imputer en priorité le montant total des dotations non admises en déduction sur les reprises de provisions afférentes à des immeubles ayant perdu la qualité d'immeubles de placement, dans les limites indiquées ci-dessus.

Bien entendu, les dotations non admises en déduction ainsi rapportées au résultat devront être prises en compte pour déterminer la quotité de provisions non déductibles au titre d'un exercice (cf. I-B § 60).

Le bénéfice de ces tolérances est subordonné au respect des obligations déclaratives particulières prévues en cas de perte de la qualité d'immeuble de placement (BIC-PROV-40-10-20-40 au II § 180).

### 120

Dans le cas où, à la clôture d'un exercice ultérieur, un immeuble retrouve la qualité d'immeuble de placement, les reprises des dotations aux provisions sur cet immeuble peuvent être minorées du montant des provisions non admises en déduction par les présentes dispositions sans application de la limite d'imputation prévue ci-dessus au II-B § 110.

### 130

Pour les sociétés membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI, il sera admis que la fraction de provisions pour dépréciation non déductible sur les immeubles visés par les dispositions

du troisième alinéa de l'article 223 B du CGI (BOI-BIC-PROV-40-10-20-40 au I-B-3-b § 140 ) et qui ont perdu la qualité d'immeuble de placement viennent en réduction des reprises de ces provisions sans limitation, dès lors que les dotations aux provisions pour dépréciation non admises en déduction sur ces immeubles sont individualisées dès l'origine (BOI-BIC-PROV-40-10-20-40 au I-B-3-b § 150).

## 140

### Exemple :

A la clôture de l'exercice N, l'entreprise dispose de trois immeubles de placement, l'un sis à Paris, le deuxième à Lyon et le troisième à Bordeaux.

La dotation aux provisions pour dépréciation de l'immeuble sis à Paris est déductible en totalité.

A la clôture de l'exercice N+1,

Immeubles	Qualité de l'immeuble de placement	Valeur réelle	Prix de revient	- dotation/+ reprise
Immeubles sis à Paris	X	1000	1800	-600
Immeubles sis à Lyon	X	2700	3000	-300
Immeubles sis à Bordeaux	X	3100	2500	0

Il existe une plus-value latente à hauteur de 600 sur l'immeuble sis à Bordeaux. Par conséquent, les dotations aux provisions ne sont pas déductibles pour un montant global de 600 et déductibles pour le surplus, soit 300.

A la clôture de l'exercice N+2, l'immeuble sis à Paris ne répond plus à la définition d'immeuble de placement.

Immeubles	Qualité de l'immeuble de placement	Valeur réelle	Prix de revient	- dotation/+ reprise
<b>Immeubles sis à Paris</b>	non	900	1800	-100
<b>Immeubles sis à Lyon</b>	X	2000	3000	-700
<b>Immeubles sis à Bordeaux</b>	X	3600	2500	0

A la clôture de l'exercice N+2, l'immeuble sis à Paris ayant perdu la qualité d'immeuble de placement, la dotation aux provisions est déductible en totalité, soit 100. L'entreprise doit par ailleurs déterminer le stock de provisions afférent à cet immeuble inscrit à son bilan à l'ouverture de l'exercice, soit 800.

En outre, il existe une plus-value latente sur l'immeuble sis à Bordeaux à hauteur de  $3\ 600 - 2\ 500 = 1\ 100$ . Celle-ci doit toutefois être minorée du montant de dotations aux provisions non admises en déduction antérieurement et non encore rapportées au résultat, soit 600.

Le montant de dotations aux provisions non admis en déduction à la clôture de l'exercice N+2 s'élève donc à  $1\ 100 - 600 = 500$ .

La dotation aux provisions pour dépréciation de l'immeuble sis à Lyon n'est pas déductible à hauteur de 500 et déductible pour le surplus, soit 200. Ainsi, à la clôture de l'exercice, le montant global de provisions non admises en déduction s'élève à 1 100 (600 en N+1 et 500 en N+2).

A la clôture de l'exercice N+3,

Immeubles	Qualité de l'immeuble de placement	Valeur réelle	Prix de revient	- dotation/+ reprise
Immeubles sis à Paris	non	700	1800	-200
Immeubles sis à Lyon	X	2000	3000	0
Immeubles sis à Bordeaux	X	3100	2500	0

La dotation aux provisions de 200 est déductible sans plafonnement (l'immeuble n'entre pas dans le champ d'application du dispositif de plafonnement dès lors qu'il n'est plus qualifié d'immeuble de placement). A la clôture de l'exercice, le montant global de provisions non admises en déduction demeure inchangé par rapport à N+2 et s'élève ainsi à 1 100 (600 en N+1 et 500 en N+2), même si l'immeuble sis à Bordeaux a perdu de sa valeur par rapport à N+2 ([BOI-BIC-PROV-40-10-20-40 au I § 50](#)).

A la clôture de l'exercice N+4,

Immeubles	Qualité de l'immeuble de placement	Valeur réelle	Prix de revient	- dotation/+ reprise
Immeubles sis à Paris	non	1600	1800	900
Immeubles sis à Lyon	X	2000	3000	0
Immeubles sis à Bordeaux	X	3100	2500	0

En application de la mesure de tolérance, la reprise de provision afférente à l'immeuble sis à Paris est minorée du montant total de dotations non admis en déduction au titre d'exercices antérieurs, soit 1 100 (600 en N+1 et 500 en N+2), dans la limite du montant de provisions pour dépréciation de cet immeuble inscrit au bilan à l'ouverture de l'exercice N+2 (exercice de perte de la qualité d'immeuble de placement), soit 800.

En définitive, la reprise de 900 n'est pas imposable à hauteur de 800 et imposable pour le surplus, soit 100.

**Remarque :** Un exemple récapitulatif au [BOI-BIC-PROV-40-10-20-40 au I § 60](#) présente l'application du dispositif de plafonnement des dotations aux provisions pour dépréciation des immeubles de placement.