

Modification de zone d'affectation et correction de valeur de terrains

La valeur d'un terrain dépend surtout de sa zone d'affectation. Un changement de zone ou de possibilités d'utilisation peut provoquer une variation importante de cette valeur. Quand et comment faut-il comptabiliser cette variation pour une collectivité publique ? L'article présente des solutions.

Evelyn Munier – Charles Pict

Contexte

Les dispositions-cadres en matière d'aménagement du territoire revêtent le plus souvent un caractère général. Pour une collectivité publique il est difficile de savoir, si une modification de ces dispositions affecte la valeur des terrains qu'elle possède. L'influence sur la valeur dépend de décisions de mise en œuvre qui parfois se font attendre : adoption du plan directeur régional, plan directeur communal, plan de zone, plan de quartier, autorisation de construire, etc.

Les questions se posent à partir de quand (modification du plan directeur régional ou communal, du plan de zone, du plan de quartier ou autres) on peut considérer que la valeur du terrain a changé et comment une correction de valeur doit être comptabilisée. Le Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP) a élaboré une réponse à ces questions sous forme d'une FAQ. Cette contribution présente les principaux éléments de cette réponse. Les détails sont disponibles sur le site internet du Conseil (www.srs-cspp.ch).

Impact sur la comptabilisation

En fonction de l'utilisation qui en sera faite, les terrains nouvellement acquis par une

collectivité publique sont classés au bilan dans le patrimoine administratif ou dans le patrimoine financier. Les terrains font partie du patrimoine administratif s'ils sont indispensables à l'accomplissement d'une tâche publique, ou du patrimoine financier, s'ils ne sont pas utilisés pour fournir des prestations publiques. Dans les deux cas, les terrains sont initialement présentés au bilan à leur valeur d'acquisition.

Lorsque les terrains sont classés dans le patrimoine financier, les recommandations du MCH2¹ prévoient qu'ils soient évalués et présentés ultérieurement à leur valeur vénale. Par conséquent, si des décisions d'aménagement du territoire provoquent une baisse ou une hausse de la valeur vénale des terrains, leur valeur au bilan doit être adaptée en conséquence. Cette adaptation s'effectue par l'entremise du compte de résultats au moment où survient le fait générateur.

Lorsque les terrains sont classés dans le patrimoine administratif, les recommandations du MCH2 prévoient qu'ils sont

¹CDF-Conférence des directrices et directeurs des finances (2008). Manuel – Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes MCH2 : Recommandations 06 et 12.

évalués et présentés au maximum à leur valeur d'acquisition, même si leur valeur vénale devient supérieure à la valeur d'acquisition. Une augmentation de valeur liée à un changement d'affectation n'est donc pas comptabilisée. En revanche, une perte de valeur provoquée par un changement de zone avec un impact sur le potentiel d'utilisation des terrains doit être présentée dans le compte de résultats. Elle l'est en comptabilisant un amortissement non planifié (impairment).

Les décisions prises en matière d'aménagement du territoire sont nombreuses et interviennent en cascade. Dans un premier temps, le plan directeur cantonal fixe les grandes lignes de l'aménagement du territoire d'un canton. Sur cette base, chaque canton définit ensuite quels sont les instruments qui concrétisent le plan directeur. Il s'agit généralement des plans directeurs régionaux et communaux, puis des plans de zone et finalement des plans de quartier. Dans certains cas, ce n'est qu'au moment où l'autorisation de construire est délivrée que l'affectation est concrètement et définitivement connue.

Le changement de valeur d'un terrain dépend du degré de précision des

Schéma des étapes d'aménagement

Etapes d'aménagement		Actions
1	Approbation du plan directeur cantonal par le Parlement et la Confédération	Le fait générateur est l'acceptation du plan directeur cantonal par la Confédération. Il faut vérifier si cette décision n'est pas trop générale pour servir de base à la valorisation du terrain.
2	Approbation des plans directeurs régionaux/communaux par le législatif	Le fait générateur est l'acceptation du plan directeur régional/communal par le législatif cantonal ou communal.
3	Approbation des plans de zone par le législatif	Le fait générateur est l'acceptation du plan de zone par le législatif cantonal ou communal. A ce stade, il est nécessaire – d'inventorier les terrains concernés par une modification de valeur – d'identifier les situations de gains ou pertes potentiels de valeur – de comptabiliser le changement de valeur, si l'estimation est fiable.
4	Approbation du plan directeur de quartier (PLQ) par le législatif	Le fait générateur est l'acceptation du plan directeur de quartier par le législatif cantonal ou communal. A ce stade, il est probable qu'il soit nécessaire de comptabiliser les variations de valeur si elles sont mesurables avec fiabilité.
5	Approbation du plan localisé de quartier (PLQ) par l'exécutif	Le fait générateur est l'acceptation du plan localisé de quartier par l'exécutif cantonal ou communal. A ce stade, il est probable qu'il soit nécessaire de comptabiliser les variations de valeur (la valeur peut ne pas être encore très précise).
6	Autorisation de construire produite par l'administration	Le fait générateur est la délivrance de l'autorisation de construire par l'autorité compétente. A ce stade, il est nécessaire de comptabiliser les éventuelles variations de valeur établies sur la base d'expertises (+ plus grand degré de précision).
	Contrat de droit de superficie signé	

décisions prises aux différentes étapes d'aménagement (plan directeur cantonal, régional ou communal, plan de zone, plan de quartier, autorisation de construire). Il dépend aussi du moment où intervient la décision de l'autorité compétente au sujet de l'affectation définitive du terrain. Cette autorité peut être le Législatif, l'Exécutif ou l'administration. Ce n'est qu'à partir de ce moment qu'une estimation fiable de la valeur du terrain devient possible et qu'un éventuel changement de valeur peut être comptabilisé.

Dans certains cantons, le plan de zone permet déjà de connaître l'affectation définitive, et le vote du Législatif est constitutif du fait générateur. Une éventuelle baisse de valeur peut alors être estimée de manière fiable et être comptabilisée. Si l'affectation définitive ne peut pas être déterminée à ce stade, il convient d'attendre l'étape suivante, le plan de quartier, pour procéder à l'estimation et à la comptabilisation d'une éventuelle réduction de la valeur du terrain. Cas échant, il faudra attendre jusqu'à ce que l'autorisation de construire soit délivrée pour procéder à ces opérations.

Le changement de zone d'un terrain peut modifier son affectation – p.ex. d'une zone

constructible dans une zone réservée aux bâtiments publics ou vice versa – et donc avoir pour conséquence un transfert entre patrimoines administratif et financier. Pour décider du moment de la comptabilisation de ce transfert il faut se référer aux paragraphes ci-dessus.

Conclusion

A la suite de sa révision, la Loi fédérale sur l'aménagement du territoire (LAT) stipule que l'ensemble des zones à bâtir ne doit pas excéder les surfaces nécessaires pour couvrir les besoins prévisibles des prochaines années. Ainsi, tout propriétaire de terrain, privé et public, peut être impacté par un changement de zone d'affectation. Ces changements de zone peuvent provoquer des modifications de valeur des terrains importantes. Afin de représenter fidèlement la valeur de son patrimoine au bilan (True-and-Fair View), il est essentiel qu'une collectivité en tienne compte pour l'évaluation de ses terrains. Cependant, la date du changement de zone ainsi que les montants en jeu doivent pouvoir être estimés d'une manière fiable. Il est donc important que la comptabilisation n'intervienne ni trop tôt, ni trop tard.



Evelyn Munier,
Mag. ès sciences économiques, experte diplômée en finance et controlling, secrétaire scientifique du Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS CSPCP), evelyn.munier@unil.ch



Charles Pict
Master en sciences économiques, expert-comptable diplômé et Certified Information Systems Auditor (CISA), directeur du Service d'audit interne de l'Etat de Genève, délégué des contrôles cantonaux des finances au Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS CSPCP), charles.pict@etat.ge.ch