

Fiscalité des entreprises

153 La connexion comptabilité-fiscalité : comment suivre le fil d'Ariane ?

Petit inventaire illustré

Olivier FOUQUET,

président de section (h) au Conseil d'État

Claude LOPATER,

expert-comptable, ancien membre du Collège de l'ANC

La jurisprudence la plus récente du Conseil d'État donne plus d'importance que par le passé au respect du principe de la connexion entre fiscalité et comptabilité. Il est désormais possible de déduire de la jurisprudence une grille d'analyse complète et précise des modalités de cette connexion. Néanmoins, la maîtrise de cette grille d'analyse par les juges du fond n'est peut-être pas encore parfaite. Beaucoup de litiges pourraient être évités si les différents intervenants (entreprises, fiscalistes, experts-comptables, commissaires aux comptes, agents de l'administration, autorités comptables et juges) adoptaient la grille d'analyse du Conseil d'État et dialoguaient davantage entre eux.

Introduction

I - Aucun fiscaliste, ni aucun comptable n'ignore la règle posée par l'article 38 quater de l'annexe III au CGI selon laquelle « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ». Ce texte, dans sa rédaction actuelle résultant de l'article 1^{er} du décret n° 84-184 du 14 mars 1984, est issu d'un texte beaucoup plus ancien, l'article 3 du décret n° 65-968 du 28 octobre 1965. Voici donc plus de cinquante ans que la règle existe et les juges n'en ont découvert que progressivement l'importance, sans doute parce que les avocats qui les saisissaient des litiges, n'y croyaient pas eux-mêmes. La règle posée par l'article 38 quater de l'annexe III a sans doute été desservie par la place modeste qu'elle occupe dans la hiérarchie des normes : un décret simple, même pas un décret en Conseil d'État. Elle a été initialement interprétée au sein des juridictions, si nous nous référons à nos souvenirs de commissaire du Gouvernement, comme une simple ligne directrice, susceptible d'être appliquée avec souplesse. Le juge interprétait d'abord la loi fiscale, puis vérifiait ensuite, quand la question était soulevée, si son interprétation coïncidait avec la règle comptable. S'il y avait coïncidence, le juge marquait par un « d'ailleurs » sa satisfaction de voir son

interprétation de la règle fiscale confortée par l'interprétation de la règle comptable¹. Mais guère plus.

L'interprétation par le juge des dispositions de l'ancien article 1647 B sexies relatives au calcul de la valeur ajoutée pour l'application du plafonnement de la taxe professionnelle a, à notre avis, modifié profondément l'approche des juridictions et plus particulièrement celle du Conseil d'État. Compte tenu de la référence expresse de l'article 1647 B sexies aux concepts du Plan comptable général, pour les entreprises relevant de la catégorie générale, le Conseil d'État a estimé que la définition fiscale de la valeur ajoutée devait, pour les entreprises relevant de la catégorie générale, être donnée en fonction des catégories du Plan comptable général. La décision la plus emblématique résulte de l'arrêt *min. c/ Sté foncière Ariane* du 4 août 2006²,

1. V. pour une rémanence de cette rédaction à « l'ancienne », CE, 10^e et 9^e ss-sect., 4 août 2006, n° 270961 à n° 270965, SA Colas Sud-Ouest : *JurisData* n° 2006-080995 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 734 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 6, comm. 173, concl. S. Verclytte, note M. Buchet et J.-M. Letang ; *RJF* 11/2006, n° 1371, chron. Y. Bénard, p. 962.
2. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 4 août 2006, n° 267150, *min. c/ Sté foncière Ariane* : *JurisData* n° 2006-081000 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 6, comm. 173, concl. S. Verclytte, note M. Buchet et J.-M. Letang ; *RJF* 11/2006, n° 1370, chron. Y. Bénard, p. 962 ; *BGFE* 2006, n° 6, p. 23, obs. L. Chatel.

même si elle a eu des précédents. Elle a été suivie de nombreuses décisions³.

S'agissant des établissements de crédit, le Conseil d'État a jugé que l'ancien article 1647 B sexies faisait référence aux normes comptables applicables à ce type d'établissement, à l'époque notamment des règlements du Comité de la réglementation bancaire, qui permettent de calculer le produit net bancaire⁴.

Le contentieux relatif au plafonnement en fonction de la valeur ajoutée de la taxe professionnelle s'est révélé un contentieux de masse qui a conduit le Conseil d'État à approfondir son étude de la règle comptable : que faut-il entendre par règle comptable ? Comment interpréter la règle comptable ? Quelle est la règle comptable applicable dans le temps ? Cette réflexion ne pouvait que conduire le Conseil d'État à une nouvelle lecture de l'article 38 quater de l'annexe III. Il s'agit non plus, à ses yeux, d'une simple ligne directrice, mais plutôt d'un véritable principe du droit fiscal qui commande l'interprétation de la règle fiscale.

L'examen de la jurisprudence la plus récente du Conseil d'État montre que la Haute juridiction a réussi à dégager progressivement une grille d'analyse du principe de la connexion fiscalité-comptabilité qui le conduit aux interrogations dialectiques suivantes que nous énumérerons dans un ordre logique :

1° Existe-t-il à côté de la règle fiscale applicable à une situation donnée une règle comptable applicable à la même situation ? Le cas de figure était assez fréquent autrefois. Il devient plus rare aujourd'hui au fur et à mesure que la doctrine comptable se perfectionne. Mais on sent, dans les anciennes éditions du mémento comptable Lefebvre, les regrets à peine dissimulés des auteurs de voir la règle prétorienne posée par le Conseil d'État servir de succédané à la règle que les comptables n'avaient pas été en mesure d'élaborer. Quoi qu'il en soit, dans ce cas de figure très simple, il n'y a pas lieu de se préoccuper de la connexion fiscalité-comptabilité.

2° S'il existe à côté de la règle fiscale une règle comptable, comment le juge doit-il les articuler ? Quatre réponses sont possibles :

– la **règle comptable est à l'évidence compatible avec la règle fiscale** parce que le législateur fiscal a entendu se référer à la règle comptable : c'est le cas de l'ancien article 1647 B sexies. Dans ce cas de figure, la connexion fiscalité-comptabilité est totale. Le seul problème pour le juge est de savoir trouver et interpréter la bonne règle comptable. Pour un bon juriste, ce que sont les juges fiscaux, en quoi le droit comptable serait-il plus difficile à appréhender que le droit fiscal ? *A priori*, on ne voit pas de bonne raison. L'explication pratique de la difficulté rencontrée par le juge tient sans doute à la césure réelle que l'on constate sur le terrain entre le monde des fiscalistes et celui des comptables. Ces mondes évoluent parallèlement sans se rejoindre suffisamment⁵. Dès lors, il existe un risque que, devant le juge, la question de la connexion entre fiscalité et comptabilité soit mal posée, en tout cas en des termes incomplets. Le juge est un juriste, il n'est pas un devin. Nous comprenons l'impatience des comptables

qui voudraient que le juge ait la meilleure appréhension possible de la règle comptable, alors même qu'elle n'est pas invoquée devant eux ou encore qu'elle y est mal exposée : mais le juge est largement tenu au débat qui se déroule devant lui, même s'il lui arrive de faire des efforts ;

– lorsque la **règle comptable est à l'évidence incompatible avec la règle fiscale**, c'est que le législateur a expressément voulu que la règle comptable ne s'applique pas pour la détermination de l'assiette de l'impôt : par exemple le caractère fiscalement non déductible des provisions pour licenciement économique. Nous observons néanmoins que toutes les divergences actuelles entre fiscalité et comptabilité⁶ ne nous paraissent pas résulter d'une volonté délibérée du législateur fiscal. Une concertation raisonnable entre l'Autorité des normes comptables (ANC) et la Direction de la législation fiscale (DLF) permettrait sans doute d'en réduire le nombre ;

– lorsque la **règle comptable et la règle fiscale ne sont pas évidemment incompatibles entre elles**, deux démarches sont possibles. La première qui nous semble malheureusement assez fréquente dans les cours et tribunaux, consiste à rechercher, à toute force, ce qui peut justifier une interprétation de la règle fiscale différente de la règle comptable, au nom de « l'autonomie du droit fiscal ». Mais cette première démarche constitue un dévoiement de cette notion. L'autonomie du droit fiscal signifie seulement que dans une situation donnée, il peut exister une règle fiscale spécifique. Elle ne signifie pas que le juge fiscal puisse s'abstraire des concepts des autres droits. Le juge fiscal, bien au contraire, fait prévaloir les concepts civilistes lorsqu'ils ne sont pas en contradiction manifeste avec la règle fiscale⁷. Il en va de même pour le droit comptable. La seconde démarche qui nous semble être celle du Conseil d'État, consiste à ne pas chercher à accroître artificiellement la spécificité du droit fiscal par rapport au droit comptable, pas plus que par rapport aux autres droits. Autrement dit, lorsqu'il n'existe pas d'incompatibilité flagrante entre la règle fiscale et la règle comptable, la première doit, dans la mesure du possible, être interprétée à la lumière de la seconde pour éviter toute divergence. La sécurité fiscale est à ce prix. Si nous voulions faire une analogie, nous dirions volontiers que le Conseil d'État a tendance à raisonner dans une telle hypothèse comme il a choisi explicitement de le faire en matière européenne pour l'application de la jurisprudence de la CJCE *Leur-Bloem* du 17 juillet 1997⁸ : lorsque le législateur a entendu traiter les situations internes régies par le droit national de la même façon que les situations transfrontalières régies par le droit communautaire, le juge doit donner au texte régissant les situations internes une interprétation compatible avec celle du droit communautaire. Dans une telle hypothèse, le juge ne coupe pas les cheveux en quatre, ne s'attache pas à la moindre nuance des travaux parlementaires pour tenter de donner une interprétation de la règle applicable aux situations internes différente de l'interprétation de la règle applicable aux situations transfrontalières⁹. Nous n'ignorons pas que cette démarche peut avoir de frustrant pour l'auteur de la norme fiscale, qui peut avoir le sentiment que l'interprétation de la règle qu'il a posée lui échappe au profit de la doctrine comptable. Mais il faut que

3. V. en dernier lieu, CE, 9^e et 10^e ss-sect., 30 déc. 2015, n° 366716, *Sté Randsstad* : Dr. fisc. 2016, n° 2, act. 20 – déductibilité des sommes versées au titre de la formation professionnelle.

4. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 déc. 2010, n° 315106 et n° 321068, *CRCAM Alsace-Vosges et Centre-Ouest* : RJF 3/2011, n° 315. – CE, 9^e ss-sect., 7 févr. 2011, n° 321072, *Caisse régionale de Crédit agricole mutuel Pyrénées Gascogne* : RJF 5/2011, n° 592. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 10 juin 2013, n° 341889, *SA Institut de participation de l'Ouest (IPO)* et n° 352012, *Sté CM-CIC Asset Management, venant aux droits de la Sté CIC Asset Management* : Dr. fisc. 2013, n° 43-44, comm. 496, note O. Fouquet, concl. F. Aladjidi ; RJF 8-9/2013, n° 831. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 24 juin 2015, n° 368443, *Sté AIG-FP Capital Preservation Corp.* (1^{re} esp.) : JurisData n° 2015-015419 et n° 374286, *Sté CM-CIC Investissement* (2^e es.) : Dr. fisc. 2015 n° 29, comm. 479, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note O. Fouquet.

5. V. C. Lopater et O. Fouquet, *Réduire l'insécurité fiscale* : FR Lefebvre 25/2015, inf. n° 2, p. 5.

6. V. par exemple celles retracées dans le code comptable Lefebvre. V. également A. de Bissy, *Comptabilité et fiscalité, Du résultat comptable au résultat fiscal* : LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2013

7. CE, 7^e et 9^e ss-sect., 18 nov. 1985, n° 43321, *Sté Éts Beauvallet* : JurisData n° 1985-605999 ; Dr. fisc. 1986, n° 10, comm. 447, concl. O. Fouquet ; JCP E 1986, II, 14680, note C. David ; RJF 1/1986, n° 31.

8. CJCE, plén., 17 juill. 1997, aff. C-28/95, A. *Leur-Bloem* : Rec. CJCE 1997, I, p. 4161, pts 16 et s., concl. F. G. Jacobs ; Dr. fisc. 1997, n° 38, comm. 979 ; RJF 10/1997, n° 1002. – V. Ph. Derouin, *Fiscalité des fusions de sociétés et échanges d'actions. Droit communautaire et droit national* (À propos de l'arrêt *Leur-Bloem* de la CJCE du 17 juillet 1997) : Dr. fisc. 1997, n° 38, 100050.

9. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 15 déc. 2014, n° 380942, *SA Technicolor* : JurisData n° 2014-031791 ; Dr. fisc. 2015, n° 11, comm. 203, concl. É. Crépey, note O. Fouquet.

chacun prenne ses responsabilités. Si l'auteur de la norme fiscale ne veut pas que la règle qu'il vient de poser puisse être interprétée à la lumière de la doctrine comptable, il doit le dire en affirmant la spécificité fiscale de la règle posée. Encore faut-il que la nouvelle divergence ainsi créée ait un sens ;

– lorsque **la règle comptable prévoit une faculté d'option que la règle fiscale n'a pas prévue**, ce cas de figure est assez embarrassant car il n'existe pas de réponse unique à une telle interrogation. Tout dépend de la façon dont la règle fiscale est rédigée. Si l'option comptable se heurte à une règle fiscale unique, elle ne peut pas être transposée en droit fiscal. Si au contraire, la règle fiscale est suffisamment souple pour autoriser un tel choix, l'option comptable sera transposable, ce qui n'empêchera pas le juge fiscal d'apprécier la justification du choix opéré lorsque celui-ci ne peut être comptablement exercé sans justification.

2 - Pour mieux comprendre la démarche du Conseil d'État, nous voudrions l'illustrer par des exemples pris certes dans la jurisprudence du Conseil d'État, mais aussi dans des arrêts des cours ou des jugements des tribunaux qui montrent que le mode de raisonnement du juge de cassation n'a parfois pas encore été totalement assimilé. Bien entendu, dans les cas où la solution des juges du fond a été censurée par le Conseil d'État, notre démonstration ne peut guère être contestée. Dans les cas où le Conseil d'État ne s'est pas encore prononcé, notre réflexion ne constitue qu'un avis personnel qui n'engage que nous-mêmes et nous nous en remettons naturellement pour la solution définitive à la sagesse de la Haute juridiction.

3 - Nous regrouperons les exemples que nous avons retenus sous quatre rubriques :

- en cas de connexion, le risque d'une interprétation erronée de la règle comptable applicable ;
- en cas de connexion, le risque d'un choix erroné de la règle comptable à appliquer ;
- en cas d'option comptable, l'absence ou l'existence d'un choix fiscal ;
- en l'absence de connexion, une référence inutile à la règle comptable.

1. Le risque d'une interprétation erronée de la règle comptable

4 - Dans une affaire *Locindus* jugée par la cour administrative d'appel de Versailles le 31 mars 2015¹⁰, le problème posé était la suivant : pour l'application de l'ancien article 1647 B sexies du CGI et le calcul de la valeur ajoutée servant d'assiette à la cotisation minimale de taxe professionnelle, la taxe foncière et la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureau payées par les banques crédit-bailleresse à raison de l'immeuble donné en crédit-bail peuvent-elles être incluses dans les charges déductibles de la valeur ajoutée produite par ces banques ?

Pour résoudre le problème, la première question qu'il convient de se poser est celle des normes comptables dont relevait la banque. Sur ce point pas d'hésitation. Il s'agit des normes propres aux établissements de crédit et plus particulièrement du règlement n° 91-01 du 16 janvier 1991 du Comité de la réglementation bancaire (CRB). La cour, l'Administration et le contribuable se sont bien référés au bon règlement.

La deuxième question est celle de l'identification des dispositions du règlement n° 91-01 applicables à un établissement de crédit-bail.

Pour comprendre la portée de cette seconde question, il faut savoir que le règlement n° 91-01, s'il a posé comme règle générale le classement des actifs, passifs, charges et produits **selon leur nature**, déroge à cette règle pour les opérations de crédit-bail, afin de tenir compte des spécificités juridiques mais surtout économiques de ces opérations.

Le contrat de crédit-bail constitue un mode de financement alternatif à l'emprunt par lequel le crédit-prenneur, s'il n'est pas le propriétaire juridique de l'immeuble, en est le propriétaire économique. Il supporte en effet tous les risques et avantages liés à l'immeuble qu'il utilise comme s'il en était le véritable propriétaire.

Cette notion de propriétaire économique est corroborée par l'option d'achat de l'immeuble prévue dès le début du contrat et qui est systématiquement levée en pratique, sauf difficulté financière du preneur. Ainsi, à l'issue de la période de financement, le preneur devient effectivement propriétaire juridique de l'immeuble qu'il a toujours eu dans son patrimoine économique.

Dans un tel contexte où tout est contractuellement organisé pour que l'opération se déroule comme si la banque portait l'immeuble pour le compte de l'utilisateur tant qu'il n'a pas exercé son option d'achat, les charges d'impôts et taxes liés à l'immeuble, auxquels le crédit-bailleur est incontestablement assujéti en application de la loi fiscale, incombent néanmoins contractuellement au preneur et lui sont refacturées par le crédit-bailleur à l'euro près, ainsi qu'il est stipulé en pratique dans tous les contrats de crédit-bail.

Il en résulte que le CRB, eu égard à la substance si particulière des opérations de crédit-bail dont il a estimé qu'elle empêchait l'application du classement par nature – contrairement aux opérations de location simple, couvertes par le Plan comptable général, dont la substance est fondamentalement différente –, a élaboré des règles dérogatoires applicables aux comptes sociaux :

– une **dérogation spécifique au bilan pour bien distinguer les immeubles donnés en crédit-bail des autres**. Conformément au règlement CRB n° 91-01, le poste 9 : « *Crédit-bail et location avec option d'achat* », servi uniquement par les établissements exerçant une activité de crédit-bail ou de location avec option d'achat à titre principal ou de manière significative « *comprend l'ensemble des éléments se rapportant à l'activité de crédit-bail ou de location avec option d'achat. Figurent notamment à ce poste, les biens mobiliers et immobiliers effectivement loués en crédit-bail ou avec option d'achat, les biens immobiliers en cours de construction et les biens immobiliers et mobiliers temporairement loués* ». Ainsi, les immeubles faisant l'objet d'opérations de crédit-bail sont distingués sur une ligne à part des autres immeubles servant à la gestion, qui restent enregistrés par nature au poste d'immobilisations corporelles ;

– une **dérogation spécifique au compte de résultat pour regrouper toutes les charges de l'activité de crédit-bail au sein du produit net bancaire (PNB)**. Pour traduire l'activité spécifique de crédit-bailleur, le règlement CRB n° 91-01 a créé un compte spécial au compte de résultat, le compte 604, « *Charges sur opérations de crédit-bail et assimilées* », qui « *recouvre les charges provenant d'éléments inscrits au poste 9 de l'actif du bilan, notamment les dotations aux amortissements et les moins-values de cession relatives à des immobilisations données en crédit-bail ou en location avec options d'achat* ». Si le règlement ne donne comme exemple de charges à classer dans ce compte spécifique les dotations aux amortissements et moins-values de cession relatives aux immobilisations données en crédit-bail, c'est en l'assortissant du terme « *notamment* ». Il ne s'agit que d'exemples non limitatifs, représentant les deux plus importantes charges en termes de montants devant habituellement être comptabilisées selon leur nature hors du PNB, qui peuvent être complétés en se référant à l'objet du compte 604 qui déroge à la règle générale du classement par nature. En créant ce compte, le règlement CRB n° 91-01 a clairement souhaité introduire, dans les règles comptables, un **classement par**

10. CAA Versailles, 3^e ch., 31 mars 2015, n° 14VE02209, *Sté Locindus*, n° 14VE02219, *Sté Locindus* et n° 14VE03210, *Sté Locindus* : *JurisData* n° 2015-016321 ; *Dr. fisc.* 2 15, n° 30, comm. 494, note B. Toulemont et C. Roulleau.

destination pour que le résultat de l'activité de crédit-bailleur soit effectivement traduit dans les comptes. Ainsi les charges à inscrire dans le compte 604 sont constituées par toutes les charges directement rattachables aux opérations de crédit-bail, à l'exclusion des charges générales, telles les charges administratives ou de personnel ;

– une **dérogation générale au compte de résultat afin d'éviter un déséquilibre du produit net bancaire (PNB) qui aurait pour effet de dégrader un produit fictif**. Selon le règlement CRB n° 91-01 (article 3, point 3.5), « les charges et les produits rétrocedés au franc le franc peuvent être présentés en déduction des produits et charges auxquels ils se rapportent ». Le règlement prévoit ainsi explicitement une dérogation à la présentation des charges par nature en cas de déséquilibre du PNB pour les charges refacturées à l'euro l'euro.

5 - Compte tenu de ces dérogations qui convergent à notre avis dans le sens de la déductibilité de la taxe foncière et de la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureau de la valeur ajoutée produite par le crédit-bailleur, quelle a été la démonstration de la cour administrative d'appel de Versailles ?

Les motifs de l'arrêt sont d'autant plus difficiles à comprendre qu'ils ne font aucune allusion aux dérogations à la règle du classement par nature prévues par le règlement n° 91-01 pour les opérations de crédit-bail. L'arrêt rappelle que les impôts en cause sont dus fiscalement par le propriétaire juridique, le crédit-bailleur, ce qui est incontestable. L'arrêt se réfère ensuite au poste 15 « charges générales d'exploitation » du règlement qui classe les charges par nature, et qui compte tenu des dérogations rappelées ci-dessus ne peut pas être utilisé pour comptabiliser les charges directement rattachables aux opérations de crédit-bail. Dans un dernier effort, l'arrêt justifie ce rattachement au poste 15 par « l'exigence du réalisme du droit fiscal ». Cette référence laisse perplexe. Ou la cour n'a pas ignoré les dérogations prévues par le règlement n° 91-01 pour les opérations de crédit-bail, et elle a jugé implicitement que le « réalisme du droit fiscal » permettait d'écarter la règle dérogatoire prévue par le règlement alors même que l'ancien article 1647 B sexies du CGI exigeait la plus étroite des connexions possibles entre fiscalité et comptabilité. Il est difficile de croire néanmoins que la cour ait commis délibérément une telle erreur. Ou la cour, ce qui nous paraît plus probable, n'a pas compris la portée des dérogations prévues pour le crédit-bail par le règlement n° 91-01, et s'en est tenue à la règle générale du classement des charges par nature.

Quoi qu'il en soit, il nous paraît évident que la discussion devant la cour ne s'est pas déroulée sur le bon terrain juridique. Il aurait fallu discuter de la portée du règlement n° 91-01 pris dans son ensemble, dérogations pour le crédit-bail comprises, et ne pas se borner à se référer à la règle générale du classement par nature pour en déduire que les taxes en cause devaient être rattachées au poste 15. Nous sommes bien dans un cas de figure où le juge fiscal donne de la règle comptable une interprétation erronée.

2. Le risque de l'appréciation erronée de la règle comptable à appliquer

6 - L'évolution de la jurisprudence du Conseil d'État relative à la portée en matière fiscale des avis du Comité d'urgence du CNC (qui a existé jusqu'en 2007) est intéressante.

Par une première décision du 2 juin 2006¹¹, relative au traitement fiscal (provision) des « bons de réduction » imprimés par la société Unilever sur l'emballage des produits qu'elle fabriquait, le Conseil d'État est revenu sur l'analyse qu'il avait faite dans des précédents.

Pourquoi ce revirement ? Si l'on se réfère aux conclusions du commissaire du Gouvernement, c'est sous l'influence de l'avis du Comité d'urgence n° 2004-E du 13 octobre 2004. Mais les motifs de la décision ne se réfèrent pas expressément à cet avis. En somme le Conseil d'État s'est dit : l'analyse que j'avais faite dans ma jurisprudence antérieure, pour l'application de la règle fiscale, ne s'impose pas indiscutablement ; dans ces conditions, il ne me paraît pas opportun de s'écarter de l'avis du Comité d'urgence au risque de créer un nouveau cas de réintégration extra-comptable. Cette solution a été étendue aux diverses formes d'avantages accordés dans le cadre d'un programme de fidélisation de clientèle, conformément à l'avis du Comité d'urgence n° 2004-E, par un avis de la section des finances du Conseil d'État (section administrative). Mais cet avis, s'il se réfère à la décision *Unilever*, ne fait aucune référence à l'avis du Comité d'urgence.

Toute autre est la démarche du Conseil d'État dans sa décision du 1^{er} avril 2015¹². S'agissant des conséquences fiscales à tirer du reclassement par une société des actions propres qu'elle avait rachetées, le Conseil d'État a estimé qu'il n'y avait pas lieu de s'écarter de l'analyse comptable résultant de l'avis du Comité d'urgence n° 2002-D du 18 décembre 2002. Le Conseil d'État a relevé, dans son analyse des faits de l'espèce, que le contribuable s'était conformé à l'avis du Comité d'urgence, puis, dans son analyse juridique, il a repris à son compte l'avis du Comité d'urgence. Il a procédé de la même façon dans sa décision récente du 20 janvier 2016, *Sté BNP Paribas*¹³ : il a d'abord relevé que le contribuable s'était conformé à l'avis du Comité d'urgence n°98-B du 10 juillet 1998, s'agissant du rachat des certificats de valeur garantie lorsque les titres support de l'émission des certificats ont disparu à la date du rachat avant l'échéance de ces certificats, puis il a repris à son compte le raisonnement de l'avis pour admettre la déductibilité fiscale en charge des sommes versées pour le rachat des certificats.

La différence est notable. Elle signifie que pour l'application du principe posé par l'article 38 quater de l'annexe III au CGI, le Conseil d'État se réfère non seulement à la règle comptable elle-même, mais aussi aux avis des institutions comptables autorisées qui l'interprètent, CNC avant 2010 et ANC depuis. Autrement dit, le Conseil d'État, sous son chapeau de juge fiscal, ne cherche pas à donner sa propre interprétation « fiscale » de la norme comptable à laquelle il se réfère, mais estime préférable d'adopter, lorsqu'elle n'est pas expressément contraire à la règle fiscale, l'interprétation « comptable » de cette norme telle qu'elle est faite par les instances comptables créées par la loi (*Ord. n° 2009-79, 22 janv. 2009* pour l'ANC).

Cette évolution jurisprudentielle est importante. L'ANC a un pouvoir réglementaire qu'elle exerce en émettant des règlements. Mais elle émet aussi des avis qui ne constituent pas, du strict point de vue juridique, des normes comptables obligatoires. Néanmoins ces avis, dans la mesure où ils interprètent les normes comptables obligatoires, ont en pratique la même force.

On se souvient que les services fiscaux avaient, à plusieurs reprises, contesté la validité d'une référence aux avis du comité d'urgence au motif que ces avis n'avaient pas le caractère d'une norme comptable obligatoire. En se référant aux avis du Comité d'urgence, le Conseil d'État met fin à ce faux débat et sa solution est a fortiori applicable aux avis de l'ANC.

11. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 2 juin 2006, n° 269997, *Sté Lever Fabergé France* : *JurisData* n° 2006-080911 et n° 269998, *Sté Unilever France* : *Dr. fisc.* 2006, n° 46, comm. 720, concl. E. Glaser, note A. Lefevre ; *RJF* 8-9/2006, n° 995, chron. Y Bénéard, p. 723.

12. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 1^{er} avr. 2015, n° 362317, *Sté Rexel Distribution* : *JurisData* n° 2015-008667 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 40, comm. 598, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note A. Carpentier. – V. C. Lopater et O. Fouquet, *Réduire l'insécurité fiscale*, préc.

13. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 20 janv. 2016, n° 370121, *SA BNP Paribas* : *Dr. fisc.* 2016, n° 4, act. 52.

3. En cas d'option comptable, l'existence ou l'absence d'une option fiscale

7 - Il est plutôt rare qu'à une option comptable corresponde une option fiscale identique. Le droit comptable, plus souple, en prévoit assez fréquemment. Le droit fiscal, plus rigide, est plus réservé. Mais la coïncidence n'est pas exclue.

A. - Les primes de remboursement attachées aux emprunts obligataires convertibles en actions : un exemple de coïncidence des règles

8 - Dans l'affaire *min. c/ SA GH Mumm & Cie* jugée par le Conseil d'État le 13 juillet 2011¹⁴, était en cause la comptabilisation des primes de remboursement attachées aux emprunts obligataires convertibles en actions. Les règles comptables autorisent deux solutions de comptabilisation qui ont chacune une incidence fiscale différente. La société avait choisi l'une d'entre elles et l'Administration faisait valoir que la solution choisie n'était pas compatible avec la règle fiscale. Le Conseil d'État juge « qu'en l'absence de disposition législative ou réglementaire propre à la détermination de l'assiette de l'impôt et incompatible avec les règles comptables », la société avait pu légalement faire application de la faculté de choix offerte par les règles comptables en tirant les conséquences fiscales adéquates de la solution comptable qu'elle avait adoptée.

Il s'agit certes du triomphe de la connexion entre comptabilité et fiscalité. Mais nous reconnaissons, comme le rapporteur public, qu'il serait hasardeux d'en tirer des conséquences excessives. En effet, il ne faut pas confondre une option comptable explicite applicable sans justification (cf. coût moyen pondéré vs FIFO) avec des choix explicites ou implicites (transferts de charges, résultat exceptionnel, etc.) dont l'application nécessite une justification que le juge pourra toujours apprécier¹⁵.

B. - Les contrats à long terme : un exemple d'absence de coïncidence des règles

9 - Dans une affaire *Sofinel* jugée le 13 avril 2015 par le tribunal administratif de Montreuil¹⁶, la société était titulaire de contrats à long terme (travaux d'ingénierie sur des centrales nucléaires). Il n'était pas contesté que l'opération correspondant à chaque contrat était constitutive d'une opération **unique**. Dans un tel cas, la distinction fiscale entre les prestations uniques, les prestations continues et les prestations discontinues à échéances successives n'était pas opérante.

La société avait le choix entre deux méthodes comptables (achèvement ou avancement) prévues explicitement dans le Code de commerce et le Plan comptable général. Elle a choisi la méthode de l'avancement. La société a comptabilisé en produits les avances factu-

rées tout au long de l'année, suivant en cela le rythme de ses travaux réalisés, mais en a extourné en fin d'année une partie au titre des produits constatés d'avance, se conformant au calcul résultant de l'application de la méthode comptable à l'avancement, à savoir que l'avancement ne se mesure pas selon les produits, mais selon les coûts engagés et que seul le ratio coûts déjà engagés sur coûts totaux estimés sur l'ensemble du contrat à long terme multiplié par le bénéfice global attendu permettait de dégager le bon résultat partiel sur chaque exercice.

Le tribunal administratif a jugé d'une part qu'en choisissant la méthode de l'avancement, la société avait pris une décision de gestion, et d'autre part que la méthode de l'avancement était incompatible avec les dispositions de l'article 38, 2 bis du CGI qui fait de l'achèvement des prestations le critère du rattachement aux exercices. Il en a déduit d'une part que du fait de la décision de gestion comptable, les produits comptabilisés par la société au titre de chaque exercice, au fur et à mesure de l'exécution du contrat de prestation, ne pouvaient plus être rattachés fiscalement à l'exercice d'achèvement de la prestation, et d'autre part que du fait de l'incompatibilité de la méthode comptable à l'avancement avec le critère fiscal de l'achèvement, tout retraitement au titre des produits perçus d'avance était exclu.

Il nous semble qu'il existe une contradiction dans le raisonnement du tribunal. Ou l'option prévue par la règle comptable a un équivalent pour l'application de la règle fiscale, ou elle n'en a pas. Si elle n'en a pas, c'est la règle fiscale unique, celle fondée sur le critère de l'achèvement, qui s'applique. Si l'entreprise a choisi l'option comptable incompatible avec la règle fiscale, elle doit retraiter extra-comptablement son résultat. Si elle ne l'a pas fait, l'Administration est fondée à le faire à sa place, étant entendu que ce retraitement ne peut avoir en principe pour effet d'accroître l'assiette de l'impôt pour les exercices antérieurs à celui de l'achèvement. Mais il est tout à fait extraordinaire, comme l'a fait le tribunal, de retenir le rattachement fiscal des créances aux exercices intermédiaires au nom du choix comptable de la méthode de l'avancement, alors même que ce rattachement est contraire à l'article 38, 2 bis du CGI, tout en refusant d'extourner les produits perçus d'avance au motif que ce serait contraire à l'article 38, 2 bis. Autrement dit, le tribunal, statuant en tant que juge fiscal, ne pouvait pas successivement refuser d'appliquer l'article 38, 2 bis, puis l'accepter. Le droit fiscal n'est pas une chauve-souris. Le tribunal, confronté au problème de l'existence d'une option comptable qui n'est pas reproduite en droit fiscal, a méconnu le caractère prioritaire pour le juge fiscal de la règle fiscale lorsqu'elle est unique.

4. En l'absence de connexion, la référence à la règle comptable est inutile

10 - L'affaire jugée le 2 avril 2015 par la cour administrative d'appel de Nantes¹⁷ est pour le moins distrayante, car on y voit le contribuable et l'Administration combattre à front renversé.

Une société A contrôle à quasi 100 % une société B qui contrôle elle-même à quasi 100 % une société C. La société C absorbe la société B (fusion à l'envers) et la société A reçoit les titres de la société C en échange de ceux de la société B. À quelle valeur doit-elle comptabiliser les titres de la société C reçus en échange ? S'il s'agit de la valeur vénale des titres de la société C, la société pourra constater, en l'espèce, une moins-value à court terme déductible. S'il s'agit de la valeur comptable des titres de la société B remis à l'échange, aucune moins-

14. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 13 juill. 2011, n° 311844, *min. c/ SA GH Mumm & Cie* : *JurisData* n° 2011-017682 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 47, comm. 599, concl. J. Boucher, note L. Chatain.

15. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 4 août 2006, n° 270961 à n° 270965, *SA Colas Sud-Ouest*, préc. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 4 août 2006, n° 267150, *min. c/ Sté foncière Ariane*, préc. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 déc. 2010, n° 315106 et n° 321068, *CRCAM Alsace-Vosges et Centre-Ouest*, préc. – CE, 9^e ss-sect., 7 févr. 2011, n° 321072, *Caisse régionale de Crédit agricole mutuel Pyrénées Gascogne*, préc. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 10 juin 2013, n° 341889, *SA Institut de participation de l'Ouest (IPO)* et n° 352012, *Sté CM-CIC Asset Management, venant aux droits de la Sté CIC Asset Management*, préc. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 24 juin 2015, n° 368443, *Sté AIG-FP Capital Preservation Corp. (1^{re} esp.)* et n° 374286, *Sté CM-CIC Investissement (2^e esp.)*, préc. – CE, 7^e et 9^e ss-sect., 18 nov. 1985, n° 43321, *Sté Éts Beauvallet*, préc. – CE, 10^e et 9^e ss-sect., 15 déc. 2014, n° 380942, *SA Technicolor*, préc.

16. TA Montreuil, 1^{re} ch., 13 avr. 2015, n° 1307208, *Sté Sofinel* : *JurisData* n° 2015-009938 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 22, comm. 330, note A. Marmier.

17. CAA Nantes, 1^{re} ch., 2 avr 2015, n° 13NT02140, *SARL Evolia* : *RJF* 7/2015, n° 569.

value, comme d'ailleurs plus-value, ne peut être constatée par la société A.

Il résulte clairement de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI que la valeur d'origine pour laquelle les titres de la société C doivent être inscrits au bilan de la société A est leur **valeur vénale**. Mais le Comité d'urgence du CNC, dans son avis n° 2006-B du 5 juillet 2006, a indiqué que dans le cas particulier d'opérations de fusion intervenant entre sociétés détenues à 100 % ou quasi 100 %, pour lesquelles les apports sont évalués à leur valeur comptable, « les actions de la société absorbante, remises en échange des actions de la société absorbée, sont évaluées à la **valeur comptable** de ces dernières ».

Les actions de la société C, inscrites au bilan de la société A, devaient-elles être évaluées à la valeur vénale ou à la valeur comptable des actions de la société B ?

A priori, la réponse ne faisait aucun doute. En l'absence évidente de compatibilité entre la règle fiscale et la règle comptable, l'application de la seule règle fiscale s'imposait au juge. La cour administrative d'appel de Nantes, censurant l'erreur de raisonnement commise par le jugement du tribunal, juge sans hésiter, en rejetant la thèse de l'Administration qui, pour une fois voulait faire prévaloir la règle comptable sur la règle fiscale, que l'Administration ne pouvait pas, « pour s'écarter des règles d'évaluation fixées par la loi fiscale », se fonder sur l'avis du Comité d'urgence.

Cet arrêt n'appellerait pas d'autre commentaire si l'excellente rapporteure publique que nous lisons toujours avec plaisir, n'avait cru devoir ajouter, dans ses conclusions, en reprenant sans doute un argument du contribuable, que l'avis du Comité d'urgence ne constituait pas une règle comptable dont le respect s'imposait aux entreprises. Cette remarque, exacte d'un strict point de vue juridique, ne corres-

pond, nous l'avons dit, ni à la pratique comptable, ni au dernier état de la jurisprudence du Conseil d'État¹⁸.

Conclusion

11 - L'objectif de cet article est pragmatique. Il veut d'abord démontrer qu'il serait facile, à peu de frais, de se mettre d'accord sur une analyse commune des principes, en définitive assez simples, qui gouvernent la connexion entre la fiscalité et la comptabilité. Il souhaite ensuite souligner les progrès que ferait faire à la sécurité fiscale l'existence d'une telle analyse commune. Pourquoi, dans ces conditions tant d'errements, tant de difficultés à poser les questions telles qu'elles se posent ? Nous sommes dans le monde du « communautarisme » : il existe une communauté des entreprises, une communauté des fiscalistes, une communauté des comptables, sans compter la communauté des agents des impôts. L'incommunicabilité qui en résulte génère l'anarchie du contentieux fiscal. Alors que la question posée est souvent la même dans son principe, il y a autant de débats différents devant le juge qu'il y a de parties. L'élaboration d'une jurisprudence commune est donc relativement lente. Mais il ne faut plus attendre que vienne la règle jurisprudentielle définitive. Le monde économique actuel va trop vite pour se permettre d'attendre. Nous avons les instruments, servons-nous-en. Il faut que les fiscalistes et les comptables se parlent, au sein de l'entreprise et hors de l'entreprise. Il faut que les entreprises parlent avec leurs commissaires aux comptes. Il faut que les entreprises et experts-comptables parlent avec l'ANC. Il faut que l'ANC et la DLF se parlent. Il faut vouloir régler rapidement les problèmes qui apparaissent. Pour cela, il suffit d'ouvrir les yeux.

MOTS-CLÉS : *Comptabilité - Connexion à la fiscalité - Comment suivre le fil d'Ariane ? - Petit inventaire illustré*

18. V. *supra* n° 6.