

## COMPTABILITÉ ET FISCALITÉ : LES FRUITS DE LA PASSION...

Le débat sur la liaison entre les règles comptables et les règles fiscales pour l'établissement des comptes et la détermination du résultat de la période a toujours été vif, entre partisans d'une connexion forte et partisans d'une déconnexion totale. Les réformes comptables 1982-1999-2005 ont, en réalité, accentué la liaison entre les deux corps de règles, mais finalement c'est la comptabilité qui a entraîné d'importantes évolutions au niveau des règles fiscales. Voici une illustration en cinq analyses pratiques tirées de l'actualité fiscale.

Comme suite à la réforme du plan comptable général 1982, le décret du 14 mars 1984 a introduit une règle fiscale explicite : « 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 » (1).

Si les relations comptabilité-fiscalité ont été historiquement harmonieuses en matière de taxe sur la valeur ajoutée, les mêmes relations dans le domaine de la détermination du résultat imposable ont été plus délicates, avec des débats houleux et des positions contradictoires, amenant à des relations parfois considérées comme dangereuses en ce que la comptabilité devait suivre des règles fiscales définies sans appui économique justifié (2). On pouvait même parler de rapt de la comptabilité par la fiscalité. Ce fut par exemple le cas pendant longtemps sur des sujets comme la non-reconnaissance par l'Administration de la notion de rétroactivité en matière de fusion de sociétés, la non-prise en compte fiscale de certaines charges à payer ou provisions (3)...

Mais c'était « hier »...

En trente ans, la situation a largement évolué, et de nombreuses évolutions législatives et réglementaires, ainsi que des décisions étayées de jurisprudence, ont abouti à une relation très directe entre appréhension fiscale et traitement comptable, en appui aux règles comptables du plan comptable général 1982 et des textes modificatifs, notamment introduits entre 1999 et 2005 en matière de provision, d'actif, d'amortissement et de fusion. Anatole France a écrit cette célèbre maxime : « J'ai toujours préféré la folie des passions à la sagesse de l'indifférence ». Voici, à titre illustratifs, cinq exemples récents de passion de la fiscalité pour l'application de la doctrine « comptable ».

**Une provision qui remplit les conditions de déductibilité fiscale doit être fiscalement déduite.** Le Conseil d'État (4) a considéré qu'une dépréciation d'un immeuble inscrit à l'actif, dûment comptabilisée et remplissant les conditions de forme et de fond de déduction

fiscale, doit être déduite du résultat fiscalement imposable, sans possibilité pour l'entreprise de « choisir », sans doute pour des raisons d'optimisation de l'impôt, la non-déduction par voie de réintégration sur le tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal.

Ainsi, le Conseil d'État indique que si une provision (ou dépréciation) aurait dû être déduite mais ne l'a pas été, sa reprise comptable ultérieure sera fiscalement imposable en tout état de cause.

Voilà une règle de liaison explicite, avec application du « doit » et non du « peut », nécessitant d'analyser les concepts avant toute mise en œuvre de stratégie dite d'optimisation fiscale !

**Action en justice ou procédure d'arbitrage : une provision s'impose et elle est, sous conditions, déductible.** Le Conseil d'État (5) a précisé que l'existence d'une procédure d'arbitrage constitue un risque équivalent à celui d'une action en justice. Sous réserve de respecter les conditions classiques de déduction d'une provision, il convient donc de comptabiliser et de déduire fiscalement la provision couvrant ce risque, dès lors que rien ne permet de qualifier la procédure comme purement dilatoire.

Il faut rappeler qu'au plan comptable, l'existence d'un simple litige n'est pas suffisante pour qualifier le rattachement de la provision, le plan comptable général (article 312-1) précisant qu'une provision n'est constatée que si « l'entreprise a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci ».

Là encore, la position fiscale assure une extrême liaison avec les principes comptables fondamentaux de prudence et d'indépendance des exercices.

**Le contrôle fiscal par le « fichier des écritures comptables ».** L'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2012 (6) prévoit que les contribuables doivent présenter leur comptabilité sous forme dématérialisée en cas de contrôle fiscal, à savoir qu'il faut fournir un

(1) CGI, art. 38 quater, annexe III.

(2) Pour la détermination du bénéfice industriel et commercial, l'article 38 du Code général des impôts fixe que « le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation », [al. 1] ; et à titre de bouclage symétrique, « le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées » [al. 2].

(3) V. Le petit guide FiD sur la notion de l'impôt différé - Différences temporaires et différences temporelles, par Éric Delesalle, FiD Édition, 2000.

(4) CE, 23 déc. 2013, n° 346018.

(5) CE, 4 déc. 2013, n° 345228.

(6) L. n° 2012-1510, 29 déc. 2010.

fichier des écritures comptables répondant à des normes précises fixées par l'Administration (7).

Le niveau de détails est très précis et l'organisation des comptabilités doit être en conformité avec les nouvelles prescriptions techniques et pratiques ainsi définies. À titre d'exemple, il n'est plus possible d'opérer des regroupements d'écritures justifiées par des tableaux excel (tous les flux doivent être saisis), les nomenclatures d'informations ne doivent pas être modifiables, la langue française doit être utilisée, etc.

L'Administration a repris et développé les règles initiales et générales de la version 1982 du Plan comptable en matière de traitements automatisés, et a compris l'utilité du recours à ce type d'informations par fichiers pour mener à bien ses contrôles par voie de calculs automatiques, en « machine »...

**La définition du périmètre du coût d'entrée d'un actif.** Le Conseil d'État (8) vient de retenir une vision économique large du coût de production d'une immobilisation dans le cas d'espèce de la conception de matrices servant à la fabrication de disques, puisqu'il a été considéré que doivent faire partie du périmètre du coût d'entrée les rémunérations, les frais d'hébergement, les dépenses de restauration et de transport des artistes et techniciens ayant participé à l'élaboration des morceaux présents sur les matrices des disques visés.

Encore une position fiscale assurant une liaison extrême avec la règle de valorisation comptable comprenant les charges directes de production et les charges indirectes, mais raisonnablement rattachables.

**La décomposition des actifs.** La réforme comptable, basée sur la volonté d'un rapprochement avec le corps de normes comptables internationales Ias-Ifrs, définie par le règlement du comité de la réglementation comptable n° 2004-06 du 23 novembre 2004 a notamment introduit l'obligation de décomposer les actifs acquis ou créés, dès lors que les durées de vie des composants sont différenciées (avec des remplacements en cours de vie) et qu'ils représentent une partie considérée comme significative de l'ensemble. Fiscalement, l'instruction administrative du 30 décembre 2005 (9) a posé un seuil pratique d'identification de 15 % (par rapport à la valeur totale) pour les biens meubles et de 1 % pour les immeubles.

Dans son arrêt du 1<sup>er</sup> mars 2013 (10), la cour administrative d'appel de Paris rappelle l'importance de la décomposition en cas d'achat

de bien immobilier entre le terrain (non amortissable) et les constructions (à amortir sur leur durée probable de vie, outre la décomposition entre les composants utiles avec application de la règle pratique des 1 % comme indiqué), avec dans le cas particulier, la validation de la position administrative estimant la quote-part du terrain (à Paris 8<sup>e</sup>), sur une base calculée à partir de comparaison, entre 38 % et 45 % de la valeur totale du prix (11).

Voilà encore une position fiscale où la règle économique-comptable est reprise, développée, perfectionnée, et... utilisée par l'Administration pour estimer le résultat imposable en parfaite connexité de principes avec la vision économique issue de la normalisation comptable internationale.

Ces quelques illustrations montrent que la liaison entre comptabilité et fiscalité au niveau de la détermination du résultat imposable des entreprises n'est pas une question théorique. En trois décennies, la situation a largement évolué. Si avant l'entrée en vigueur de la réforme comptable 1982, certains estimaient qu'il y avait déformation de la comptabilité par la fiscalité, il y a dorénavant un recours systématique au fondement comptable par l'Administration en l'absence de textes spécifiques.

Suite à la création de l'Autorité des normes comptables, le comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité qui était en charge de répondre rapidement à des questions d'interprétation des textes de la doctrine comptable a disparu ; on peut se demander si l'administration fiscale, par l'ensemble des positions émises, n'a pas repris ce rôle. Autrement dit l'Administration et les juges fiscaux ne sont-ils pas devenus les premiers doctrinaires du plan comptable général, en étant même plus « comptable » que « comptable » par raison, par action, par passion ? Alors que pendant ce temps, les comptables sont partis sur le chemin des normes comptables internationales, au contour parfois flou et aux applications parfois délicates face aux traditions et aux besoins des entreprises (12).

N'oublions pas qu'« il y a du supplice dans la passion, le mot l'indique » (13).

**Éric DELESALLE**

*Expert-comptable*

*Agrégé d'économie et gestion*

*Expert près la cour d'appel de Versailles*

(7) V. détails : BOFiP-CF-IOR-60-40.

(8) CE, 6 déc. 2013, n° 344559.

(9) Texte repris sous la nouvelle référence : BOFiP-BOI-BIC-CHG-20-10-10-90.

(10) CAA Paris, 1<sup>er</sup> mars 2013, n° 10PA04571.

(11) Le contribuable ayant retenu dans le cas d'espèce des taux entre 24,66 % et 16,17 % pour la valorisation de la partie « terrain ».

(12) V. Le bonheur est-il dans l'IAS ?, par Éric Delesalle, FiD Édition, 2004.

(13) Alain, Les arts et les Dieux.