

COMPTABILITÉ ET FISCALITÉ : TROUVER LA « BONNE » PÉRIODE D'IMPUTATION DES PRODUITS

Selon l'article L. 123-12 du Code de commerce, les commerçants doivent établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire, étant précisé qu'il faut « contrôler par inventaire, au moins une fois tous les 12 mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise ». Ainsi, le compte de résultat, qui doit être notamment établi au titre des comptes annuels, récapitule les produits acquis, sans qu'il soit tenu compte de la date d'encaissement, puisqu'il faut rattacher les éléments courus pendant l'exercice comptable de 12 mois en principe. La règle fiscale est identique. En pratique, le rattachement des produits à l'exercice clos n'est pas toujours aisé, notamment pour les opérations s'échelonnant sur plusieurs périodes.

Cet article, après avoir rappelé les principes généraux, donne des illustrations tirées de la jurisprudence fiscale récente, afin d'illustrer cette difficulté de l'inventaire comptable et de donner des clés de lecture des états financiers.

En droit comptable, le principe de l'indépendance des exercices consiste à rattacher les éléments courus dans les comptes, à savoir que l'encaissement n'est pas un critère de réalisation d'un produit. Ainsi, si un client paie un acompte au moment d'une commande, il n'y a pas de chiffre d'affaires ; si une vente est réalisée à crédit, la facture étant émise suite à la livraison mais le montant n'étant pas payé comptant par le client, il y a par contre réalisation du chiffre d'affaires, le risque éventuel d'impayé étant suivi par la technique des dépréciations. Le même raisonnement s'applique aux charges.

La version 2014 du plan comptable général (PCG) (1) précise ainsi que :

— « les produits comprennent les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ; en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ; exceptionnellement sans contrepartie (...) » (2) ;

— « pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable ».

Au plan fiscal, la règle est identique, conformément aux dispositions de l'article 38 quater annexe III au Code général des impôts (CGI) qui précise que les entreprises doivent respecter les règles du PCG sous réserve qu'elles ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt. L'article 38-2 bis du CGI fixe ainsi que « (...) les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des

biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services ».

Les interrogations en pratique sont nombreuses sur ce moment de l'imputation pour les éléments susceptibles d'être à cheval sur plusieurs périodes comptables, alors même que le principe du rattachement des produits n'est explicitement prévu que dans la réglementation applicable spécifiquement aux comptes consolidés (3).

La doctrine fiscale est cependant plus précise que le PCG sur la période de rattachement, avec notamment l'énoncé des règles suivantes de rattachement :

— « pour les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers et pour les prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices » : comptabilisation au fur et à mesure de l'exécution (4) ;

— « pour les travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle » : comptabilisation à la date de cette réception, « même si elle est seulement provisoire ou faite avec réserves, ou à celle de la mise à la disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure » (5) ;

— en cas de contrat de vente comportant une clause de réserve de propriété : la livraison doit s'entendre de la « remise matérielle du bien » (6) ;

— « le Conseil d'État a jugé qu'une société qui, exerçant une activité de bureau d'études pour le secteur du bâtiment, exécute, dans le cadre de projets déterminés, des études subdivisées en phases successives donnant lieu à des facturations et des règlements distincts, doit être regardée comme réalisant des prestations discontinues, mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices. Les acomptes sur honoraires perçus à ce titre doivent, en conséquence,

(1) Régl. n° ANC 2014-03, 5 juin 2014, en cours d'homologation, ne modifie pas les règles antérieures du PCG 1982-1999-2005. V. www.pcg2014.fr.

(2) Art. 512-1.

(3) Il en est de même pour les charges. L'article L. 233-22 du Code de commerce précise que les comptes de groupe « sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation (...) compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés par rapport aux comptes annuels », le règlement n° 99-02 du CRC donnant à ce titre trois illustrations au niveau de l'article 300 dont le « rattachement des charges aux produits ».

(4) CGI, art. 38-2 bis.

(5) CGI, art. 38-2 bis.

(6) CGI, art. 38-2 bis.

conformément aux dispositions du 2 bis de l'article 38 du CGI, être pris en compte au fur et à mesure de l'achèvement et de la facturation des prestations et être ainsi rattachés à chaque exercice y correspondant » (7).

Nous présentons ci-après un résumé de la problématique comptable et fiscale de rattachement des produits, d'une part, puis six affaires récentes, tirées de la doctrine fiscale (jurisprudence et doctrine administrative), d'autre part, afin de commenter la délicate question de la fixation de la bonne date de la « saisie » comptable (et fiscale) des produits, et ainsi d'éclairer le lecteur des comptes sur la signification du poste « chiffre d'affaires » présenté au compte de résultat.

I. Présentation

Rien ne vaut un exemple pour expliquer un problème !

Supposons ainsi le cas d'une entreprise réalisant une opération de construction pour un client, avec une réalisation sur trois ans.

Comptablement, le traitement sera suivi sur la base des règles définies au niveau des contrats à long terme (8), avec un rattachement, soit selon la méthode de l'achèvement, soit selon la méthode de l'avancement (9) :

— « la méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre

Au niveau du bilan :

ACTIF	N	N + 1	N + 2	PASSIF	N	N + 1	N + 2
Stocks	100	200		Résultat	- 20	- 20	130
Créances			450	Réserves		- 20	- 40
	-----	-----	-----	Tiers et trésorerie	120	240	360
TOTAL	100	200	450	TOTAL	100	200	450

Au niveau du compte de résultat :

CHARGES	N	N + 1	N + 2	PRODUITS	N	N + 1	N + 2
Charges (par nature)	120	120	120	Production vendue			450
RÉSULTAT	- 20	- 20	130	Production stockée	100	100	- 200
	-----	-----	-----		-----	-----	-----
TOTAL	100	100	250	TOTAL	100	100	250

[7] BOFiP, BOI-BIC-BASE-20-10-140. Arrêts n^{os} 158.246 et 59.828, 19 juin 1989, relatifs à la société OTH Loire Bretagne.

[8] PCG, art. 622-1 à 622-7. « Un contrat à long terme est un contrat d'une durée généralement longue spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices (...) » (PCG 2014, art. 622-1).

[9] On peut rappeler que la méthode du « produit net partiel » prévu à l'origine dans la version 1982 du PCG a été supprimé par le règlement n^o CRC 99-08 du 24 novembre 1999, même si l'article L. 123-21 du Code de commerce fixe que « peut être inscrit, après inventaire, le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée et acceptée par le cocontractant lorsque sa réalisation est certaine et qu'il est possible, au moyen de documents comptables prévisionnels, d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération ».

[10] PCG, art. 622-2.

d'affaires et le résultat au terme de l'opération. En cours d'opération, qu'il s'agisse de prestations de services ou de productions de biens, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées » ;

— « la méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats » (10).

• Dans l'hypothèse 1 de notre exemple, les éléments sont strictement proportionnels : l'avancement technique est d'un tiers par an, et les coûts suivent strictement ce degré technique. On a ainsi en k € :

Analyse du contrat	TOTAL	Dont année N	Dont année N + 1	Dont année N + 2
Prix de vente	450	150	150	150
Coût de production	300	100	100	100
Coût de distribution	60	20	20	20

La présentation comptable est la suivante dans le cadre de la méthode de l'achèvement, en dehors des impacts fiscaux spécifiques (IS et TVA notamment) et de l'incidence des autres flux de l'entreprise :

Le résultat apparaît donc comme déficitaire pendant les deux premières années, du fait de l'impossibilité de rattacher au coût des stocks les charges de distribution. Globalement, à la fin du contrat, le résultat cumulé donne la somme de 90 (soit $-20 - 20 + 130$), correspondant bien au résultat du contrat calculé par différence entre le prix de vente et les charges totales soit $450 - (300 + 60) = 90$.

Le rattachement selon la méthode de l'achèvement apparaît clairement comme prudentiel, en ce que la marge n'est constatée au

résultat que lorsque le contrat est terminé, et que les coûts de période ne sont reportés dans l'avenir que dans la limite des montants se rattachant à la production (11).

Dans le cadre de la méthode de l'avancement, la présentation comptable est la suivante :

Au niveau du bilan :

ACTIF	N	N + 1	N + 2	PASSIF	N	N + 1	N + 2
Stocks				Résultats	30	30	30
Créances	150	300	450	Réserves		30	60
				Tiers et trésorerie	120	240	360
	-----	-----	-----		-----	-----	-----
TOTAL	150	300	450	TOTAL	150	300	450

Au niveau du compte de résultat :

CHARGES	N	N + 1	N + 2	PRODUITS	N	N + 1	N + 2
Charges (par nature)	120	120	120	Production vendue	150	150	150
RÉSULTAT	30	30	30	Production stockée			
	-----	-----	-----		-----	-----	-----
TOTAL	150	150	150	TOTAL	150	150	150

Avec la méthode de l'avancement, le résultat est mis en évidence de manière échelonnée sur la période de fabrication ; si cela peut apparaître comme plus économique et cohérent, cela suppose néanmoins une proportionnalité absolue dans l'avancement des coûts par rapport à la réalisation technique, et aucun écart négatif sur les coûts restant à engager tant que la fabrication ou la prestation n'est pas terminée.

- Dans l'hypothèse 2 de notre exemple, les éléments ne sont plus proportionnels : l'avancement technique reste fixé à un tiers par an, mais les coûts suivent un autre échelonnement.

On a ainsi en k € :

Analyse du contrat	TOTAL	Dont année N	Dont année N + 1	Dont année N + 2
Prix de vente	450	150	150	150
Coût de production	360	110	120	130
Coût de distribution	60	20	20	20

En cas d'application de la méthode de l'achèvement, la présentation comptable est la suivante :

Au niveau du bilan :

ACTIF	N	N + 1	N + 2	PASSIF	N	N + 1	N + 2
Stocks	110	230		Résultat	- 20	- 20	70
Créances			450	Réserves		- 20	- 40
				Tiers et trésorerie	130	270	420
	-----	-----	-----		-----	-----	-----
TOTAL	110	230	450	TOTAL	110	230	450

[11] Dans le référentiel des comptes consolidés, le règlement n° CRC 99-02 précise que « les opérations partiellement achevées à la clôture de l'exercice (prestations de services ou fournitures de biens) devraient être comptabilisées suivant la méthode de l'avancement » (art. 300).

Au niveau du compte de résultat :

CHARGES	N	N + 1	N + 2	PRODUITS	N	N + 1	N + 2
Charges (par nature)	130	140	150	Production vendue			450
RÉSULTAT	- 20	- 20	70	Production stockée	110	120	- 230
	-----	-----	-----		-----	-----	-----
TOTAL	110	120	220	TOTAL	110	120	220

Comme dans l'hypothèse 1, le résultat ressort en déficit pendant les deux premières années, pour un montant correspondant aux charges de distribution non reportables sur l'avenir. Globalement, à la fin du contrat, le résultat cumulé donne la somme de 30 (soit $- 20 - 20 + 70$), correspondant bien au résultat du contrat calculé par différence entre le prix de vente et les charges totales soit $450 - (360 + 60) = 30$.

Dans le cadre de la méthode de l'avancement, l'analyse comptable

La présentation comptable au niveau du bilan est alors la suivante :

ACTIF	N	N + 1	N + 2	PASSIF	N	N + 1	N + 2
Stocks				Résultat	10	10	10
Créances	150	300	450	Réserves		10	20
				Provisions	10	10	
				Tiers et trésorerie	130	270	420
	-----	-----	-----		-----	-----	-----
TOTAL	150	300	450	TOTAL	150	300	450

Et au niveau du compte de résultat :

CHARGES	N	N + 1	N + 2	PRODUITS	N	N + 1	N + 2
Charges (par nature)	130	140	150	Production vendue	150	150	150
Dotation provisions	10			Production stockée			
RÉSULTAT	10	10	10	Reprise provisions			10
	-----	-----	-----		-----	-----	-----
TOTAL	150	150	160	TOTAL	150	150	160

La mise en œuvre de la méthode de l'avancement suppose ainsi une vigilance importante afin que le résultat mis en évidence pendant la période de réalisation (soit 10 dans le cas présenté) ne dépasse pas l'estimation du bénéfice total sur le contrat affecté du degré d'avancement (soit $30 \times 33,33 \%$).

En cas d'écart, il convient de procéder aux corrections imposées par l'application du principe comptable de la prudence, conformément à l'article L. 123-21 du Code de commerce qui fixe que « seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels ».

doit prendre en considération l'écart entre l'avancement technique et l'avancement des coûts de production ; ainsi, en année N, si l'avancement technique est de 33,33 %, il faut que les coûts de production rattachés correspondent à ce même taux, à savoir un total de $360 \times 33,33 \% = 120$, alors que les coûts engagés sont de 110 ; l'écart est constitutif soit d'une charge à payer, soit d'une provision pour risques et charges (12).

Fiscalement, l'esprit comptable est repris. Néanmoins, des spécificités sont développées par application du dispositif prévu à l'article 38-2 bis du CGI comme indiqué précédemment.

Ainsi, il doit être clairement mis à part les prestations continues, « rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers » (13), qui doivent être rattachées au fur et à mesure de l'avancement du temps couru. Et *via* un raisonnement par assimilation, l'Administration a repris des jurisprudences du Conseil d'État afin de reconnaître des « prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices (contrats d'entretien, d'abonnement) » qui doivent aussi être rattachées selon la méthode de l'avancement

(12) Selon le PCG 2014, « si l'entité retient la méthode à l'avancement et est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement (...) » [art. 622-3] ; « si l'entité retient la méthode de l'avancement mais n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est dégagé » [art. 622-4].

(13) BOFIP, BOI-BIC-BASE-20-10-140.

technique. À ce titre, on pourrait considérer que la fiscalité applique de manière plus précise le concept comptable de la prédominance de la réalité économique sur l'apparence juridique, en qualifiant un contrat de réalisé par tranche, alors que l'écrit juridique pourrait le rendre comme acquis uniquement à l'achèvement.

En matière de prestation de services, on peut illustrer la position fiscale par la règle commentée dans le BOFIP (14) pour le rattachement des honoraires perçus dans les sociétés d'expertise comptable, à savoir que « les opérations effectuées par ces entreprises s'analysent en des prestations de services discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices. Sont notamment visées, les opérations consistant en la tenue ou la surveillance de la comptabilité et en l'établissement des comptes annuels et des autres éléments de déclaration fiscale ou sociale. Conformément aux dispositions du deuxième alinéa du 2 bis de l'article 38 du CGI déjà cité, les honoraires perçus par les entreprises d'expertise comptable doivent être pris en compte au fur et à mesure de l'exécution des prestations. Les honoraires facturés pour un montant forfaitaire ou les acomptes versés ne sont pris en compte dans le résultat imposable d'un exercice que pour la part correspondant à des prestations déjà réalisées à la clôture de cet exercice. Cette part pourra être déterminée, pour chaque client, en fonction du temps passé par rapport au total du temps qui doit être théoriquement passé pour réaliser les prestations en cause. L'entreprise devra justifier les éléments de ce rapport. Il est précisé que la notion d'échéances successives a trait au seul fractionnement des prestations dans le temps et non aux modalités de paiement du prix convenu ».

En pratique, les entreprises doivent donc gérer des difficultés de plusieurs ordres : qualification du contrat à long terme au regard de la grille fiscale, calcul cohérent du degré d'avancement technique, validation du résultat estimé à terminaison, validation de la constatation d'un résultat respectant la prudence (...).

Si la méthode de l'achèvement peut apparaître comme plus simple, il convient néanmoins de rappeler qu'elle peut ne pas être applicable du fait des analyses fiscales (prestations continues ou prestations discontinues à échéances successives), et qu'en cas de perte sur un contrat déterminé, la perte globale probable doit être provisionnée (15).

Quant à la méthode à l'avancement, elle nécessite une bonne organisation interne de l'entreprise, notamment basée sur la production des informations suivantes (16) :

— identification claire des produits et des coûts imputables au contrat s'échelonnant sur plusieurs exercices ;

— existence d'outils de gestion permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, si nécessaire, au fur et à mesure les estimations de charges, de produits et de résultat.

II. Six illustrations récentes

A. Activité de restauration de motocycles de collection sur longue période : prestations discontinues à échéance successive

La cour administrative d'appel de Lyon a décidé, dans un arrêt du 21 novembre 2013 (17), que des prestations de réparations de cycles et motocycles, s'échelonnant le cas échéant sur des durées longues (10 ans et plus dans le cas d'espèce), sont à qualifier comme entrant dans le champ des prestations discontinues à échéance successive, avec imputation en résultat des produits au fur et à mesure de leur exécution, dès lors que « les phases successives d'exécution concourent à la réalisation d'un même projet », les clients acquittent le prix des travaux d'avance et l'entreprise n'émet pas de factures intermédiaires.

Il a aussi été retenu dans les considérants de l'arrêt que « l'entreprise établit des devis estimatifs du coût du travail puis, s'ils sont acceptés, demande le paiement d'acomptes successifs au fur et à mesure de l'avancement des travaux de restauration, en fonction du temps passé, des petites fournitures utilisées et, éventuellement, des travaux soustraits ; que, lorsqu'un acompte est épuisé, il demande un nouvel acompte pour poursuivre sa prestation « au pas par pas » ; et qu'il ressort également des fiches clients que les acomptes versés successivement correspondent à des phases d'exécution distinctes afférentes à des prestations individualisables et effectivement exécutées ».

La cour a ainsi appliqué de manière précise les critères administratifs rappelés ci-avant selon lesquels il convient de rechercher si les conditions d'activité de l'entreprise permettent d'identifier des phases distinctes correspondant à des prestations individualisables et effectivement exécutées, étant noté qu'une facturation spécifique des prestations avec paiements distincts peut être considérée comme un indice confirmatif de l'existence de prestations discontinues à échéances successives.

Comptablement, si la notion de prestations discontinues à échéance successive n'existe pas en tant que telle, il s'avère que la connexité comptabilité-fiscalité oblige à suivre la prescription fiscale, les conditions étant réunies dans le cas d'espèce pour rattacher avec prudence le contrat s'échelonnant sur plusieurs exercices, puisque les appels de fonds aux clients sont liés à la réalisation technique ; de plus, la durée des prestations étant importante, l'image fidèle du compte de résultat apparaît comme plus cohérente avec une imputation progressive du chiffre d'affaires, sans que le compte de « stocks en cours » ne représente une partie non maîtrisée de la composition de l'actif du bilan.

(14) BOI-BIC-BASE-20-10-160.

(15) PCG, art. 622-6.

(16) PCG, art. 622-5.

(17) CAA Lyon, 21 nov. 2013, n° 12LY03028.

B. Cession d'actifs pris en crédit-bail : à la date de la livraison des biens

Un arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Nancy le 31 janvier 2013 (18) concerne la date de rattachement du prix de vente de mobil-homes par une société, ces biens étant encore sous statut de crédit-bail (sans exercice de la levée d'option d'achat) par le vendeur, l'échéancier de paiement des redevances restant dues n'étant pas modifié.

La société a enregistré dans des comptes de « produits constatés d'avance » les fractions du produit de ces ventes correspondant aux échéances de crédit-bail non encore échues, afin d'assurer une correspondance entre ce produit et les loyers à venir de crédit-bail.

Selon la cour, conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI, le produit total des ventes doit « être intégralement rattaché aux exercices au cours desquels la livraison des biens avait été effective, sans possibilité de compensation au titre de ces mêmes exercices avec les montants des loyers restant à courir qui ne sont susceptibles, en tant que tels, d'être déduits que des résultats des exercices au cours desquels ils deviennent exigibles ».

Cette position semble particulièrement discutable, car au plan économique, il ne fait pas de doute qu'il y a un produit anticipé pour la partie des charges directes attachées aux mobil-homes vendus devant survenir à l'avenir par application de l'échéancier du contrat de crédit-bail.

Dans cette affaire, il n'y a pas connexité entre comptabilité et fiscalité, dès lors que la prudence comptable interdit de maintenir dans les comptes un produit qui entraînera dans le futur des charges directement liées à la transaction.

C. Opérations de communication liées à une course nautique autour du monde : la délicate analyse des prestations

Un arrêt rendu par le Conseil d'État le 28 décembre 2012 (19) concerne le cas spécifique d'une société ayant pour objet le concept et l'organisation d'événements et de campagnes de communication à caractère sportif, culturel, artistique, éducatif ou touristique qui a procédé à l'organisation et à la promotion d'une course nautique, en faisant appel à des « partenaires officiels », à des « fournisseurs officiels » et à des « partenaires institutionnels », *via* des actions promotionnelles ou publicitaires parmi lesquelles des opérations de relations publiques et des conférences de presse, la publication d'un magazine et d'une *newsletter* et la création d'un site web.

Le Conseil d'État a rappelé que « pour l'application de la règle selon laquelle la rémunération de la prestation continue ou discontinue, mais à échéances successives, est rattachée aux exercices au fur et

à mesure de son exécution, il convient de comptabiliser les produits correspondants en fonction des échéances contractuellement convenues entre le contribuable et les bénéficiaires des prestations, sauf s'il résulte de l'instruction, notamment des justifications apportées par les parties, que la répartition contractuelle de cette rémunération ne rend pas compte correctement des avantages économiques procurés aux bénéficiaires des prestations au cours des différents exercices en cause et que le rattachement des produits au fur et à mesure de l'exécution des prestations implique que leur comptabilisation s'écarte de l'échéancier contractuel ».

Dans le cas d'espèce, le Conseil d'État a considéré qu'il convient de distinguer de manière explicite les prestations discontinues à échéances successives (cas notamment des prestations de communication) des prestations continues s'exécutant sur toute la durée contractuelle (cas notamment de l'utilisation des marques déposées).

En pratique, cette distinction peut avoir des incidences sur le mode de calcul de rattachement des produits au compte de résultat. La connexion acte juridique — réalité économique — comptabilité-fiscalité doit ainsi être assurée en harmonie, par une analyse de détail de chacune des prestations rendues.

D. Indemnité reçue au titre de l'article 1720 du Code civil par un locataire : ce n'est pas un produit

Un arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Nantes le 6 décembre 2012 (20) concerne le traitement de la somme reçue par un locataire, suite à décision de justice, aux fins de réaliser les travaux de grosses réparations en vertu de l'article 1720 du Code civil dans un local commercial à la place du propriétaire défaillant.

Selon la cour, cette somme reçue ne constitue pas un produit pour le locataire ; en effet, si ce dernier s'est vu confié, dans le cadre de ce mécanisme de substitution, le choix des entreprises et la commande des travaux, il s'est néanmoins contenté de régler le montant desdits travaux avec l'argent du propriétaire dont il n'avait pas la libre disposition. En outre, le coût de ces travaux n'étant pas à sa charge, le locataire ne pouvait par suite en déduire le montant pour la détermination de ses bénéfices imposables.

Comptablement, l'analyse est identique ; il n'y a pas de produit puisque le montant reçu est destiné à couvrir des travaux à engager pour compte du propriétaire. Il y a, à ce titre, imputation dans un compte de tiers, à l'identique du traitement d'un débours.

E. Vin mis en bouteille mais non livré : c'est un produit !

Un arrêt rendu par le Conseil d'État le 28 décembre 2012 (21) concerne la date de rattachement du produit de la vente de vin mis en bouteille mais non livré aux clients.

(18) CAA Nancy, 31 janv. 2013, n° 11NC02019.

(19) CE, 28 déc. 2012, n° 333.927.

(20) CAA Nantes, 6 déc. 2012, n° 11NT02034.

(21) CE, 28 déc. 2012, n° 345.841.

Selon le Conseil d'État, « en l'absence de toute disposition législative définissant les actes ou opérations qui, au regard de la loi fiscale, doivent être regardés comme constitutifs d'une livraison, il y a lieu de se référer à la définition de la « délivrance » mentionnée à l'article 1604 du Code civil comme étant l'une des obligations incombant au vendeur, la délivrance de bien meuble pouvant s'opérer, aux termes de l'article 1606 du même code, « ou par la tradition réelle, ou par la remise des clés des bâtiments qui les contiennent, ou même par le seul consentement des parties, si le transport ne peut s'en faire au moment de la vente ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre » ».

Dans le cas d'espèce, « les acheteurs de vin primeur millésimé 2000, bien que n'ayant pas été livrés à la clôture de l'exercice 2002, avaient néanmoins été avisés de la possibilité d'en disposer après la mise en bouteille intervenue en juillet 2002 », le produit de la vente de ces bouteilles doit donc être rattaché à l'exercice clos le 31 juillet 2002.

Comptablement, l'analyse apparaît comme identique, la connexité juridique étant basée sur les mêmes considérants.

F. Commissionnement d'achat : il s'agit d'une prestation continue

Un arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Nancy le 10 juillet 2012 (22) concerne la modalité de rattachement d'une commission perçue en contrepartie d'un engagement d'achat.

Le cas d'espèce concerne une société A ayant conclu le 15 novembre 2001 un engagement d'achat d'huile avec la société B aux termes de laquelle, en contrepartie du versement d'une somme de 802 274 €, elle s'engageait à acheter 100 000 litres d'huiles sur la durée du contrat, soit deux ans.

Selon la cour, cette somme rémunère des prestations continues devant être prises en compte au fur et à mesure de leur exécution, « c'est-à-dire, en l'espèce, et compte tenu des stipulations de la convention selon lesquelles la société A serait tenue de rembourser le montant de cette somme correspondant à la valeur de la prime d'engagement correspondant à la partie non atteinte, augmentée d'un intérêt, dans le cas de non exécution de l'intégralité de son engagement, en fonction de ses achats réels ».

Ainsi, la somme de 802 274 € perçue par A au moment de la signature de la convention, constitue un produit constaté d'avance, devant être rattaché chaque année aux produits d'exploitation de l'entreprise au prorata des achats d'huile effectués au cours de la même période.

Là aussi, au plan comptable, l'application est identique à la fois par analyse économique et par respect du principe de l'indépendance des exercices, avec une analyse de cohérence du rattachement charges/produits à la période, même si ce concept n'est prévu explicitement que pour l'établissement des comptes consolidés.

La comptabilisation des produits n'est donc pas un long fleuve tranquille ! La césure comptable par exercice de 12 mois en principe, et non par opération économique, oblige à utiliser plusieurs critères pour bien saisir les faits, avec d'un côté, respect de la prudence empêchant toute comptabilisation anticipée de résultat, et de l'autre côté, inscription des prestations ou travaux réalisés avec les moyens de l'entreprise matérialisés dans les comptes de charges. De plus, cette notion économique de « rattachement » doit aussi prendre en considération des critères juridiques de validation de la reconnaissance des produits.

Au plan fiscal, le réalisme économique a été introduit par le biais de la reconnaissance des prestations continues à échéances successives, dont l'enregistrement comptable par tranche revient à une solution symétrique à celle des prestations discontinues. Le PCG 2014, fidèle aux versions antérieures 1982-1999-2005, demeure très générique sur les modalités de la comptabilisation et du rattachement des produits, et alors même que l'article 947 du règlement n° ANC 2014-03 du 5 juin 2014 (23) maintient le descriptif de fonctionnement du compte 73 de produit net partiel qui a pourtant été supprimé par règlement du CRC en 1999 !

En pratique, une analyse précise de multicritères est nécessaire dès lors qu'il y a un doute sur les modalités de rattachement. Fiscaliste, juriste, comptable, gestionnaire et commissaire aux comptes doivent, alors, tous ensemble, trouver la solution de cohérence permettant d'établir des comptes qui comptent, en harmonie et en veillant à n'imputer dans les comptes que le seul produit acquis et réalisé. Georges Bernanos a écrit : « les plus dangereux de nos calculs sont ceux que nous appelons des illusions » (24). Il faut veiller à que l'avancement pratiqué au titre des prestations continues ou discontinues à échéances successives ne soit pas un calcul d'illusion, et la célèbre prudence doit ainsi rester présente, avec une application raisonnée et sage.

Mais, en fait, la sagesse ne doit-elle pas être trouvée dans la transcription simple des faits, même complexes ?

Éric DELESALLE

Expert-comptable

Agrégé d'économie et gestion

Expert près la cour d'appel de Versailles

(22) CAA Nancy, 10 juill. 2012, n° 11NC00537.

(23) Règlement de l'Autorité des normes comptables, homologué par arrêté ministériel le 8 septembre 2014 (JO 15 oct. 2014).

(24) In *Dialogues des carmélites*.