

A la une

Département : Fiscal

ACTUALITE JURISPRUDENTIELLE

ABSENCE DE LIBERTE DE CHOIX DANS LE TRAITEMENT FISCAL DES PROVISIONS
TRAITEMENT FISCAL DES PROVISIONS NON DEDUCTIBLES DE LA SOCIETE APORTEUSE DANS LE
CADRE D'UN APPORT PARTIEL D'ACTIF
VALEUR LOCATIVE DES LOCAUX INDUSTRIELS

FISCALITE DES ENTREPRISES

ACTUALITES RELATIVES AU CONTROLE DES COMPTABILITES INFORMATISEES

ACTUALITE JURISPRUDENTIELLE

1. FISCALITE DES ENTREPRISES : TRAITEMENT FISCAL DES PROVISIONS

Conseil d'Etat, 23 décembre 2013, n° 346018, Ministre c/ SAS Foncière du rond-point

Le droit applicable et les faits

Du point de vue comptable, la constitution d'une provision présente un caractère obligatoire dès lors que les conditions édictées par le PCG sont remplies. Une provision est donc comptabilisée à la clôture d'un exercice :

- si une obligation existe à la date de clôture,
- s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture,
- si le montant de l'obligation peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Le principe de connexion des règles fiscales et comptables, qui prévaut en matière fiscale, implique que les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables sont en principe déductibles, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice.

Il en ressort que :

- lorsqu'une provision est comptabilisée en charge au titre d'un exercice, le résultat fiscal de ce même exercice doit en principe être diminué du montant de cette provision,
- corrélativement, lorsque la provision devenue sans objet est reprise en comptabilité, ce produit doit être imposé (intégré au résultat fiscal) au titre de l'exercice concerné.

Du point de vue fiscal, une provision doit, pour pouvoir être déductible, non seulement être effectivement constatée dans les écritures de l'exercice, mais également satisfaire aux quatre conditions suivantes :

- la perte ou la charge doit être nettement précisée quant à son objet et son montant,
- la perte ou la charge doit être probable,
- la probabilité de la perte ou de la charge doit résulter d'événements en cours à la clôture de l'exercice,
- la provision doit être destinée à faire face à une perte, à une charge ou à une dépréciation qui, si elle était intervenue au cours de l'exercice, aurait été déductible pour l'assiette de l'impôt.

Au cas particulier, une SCI avait comptabilisé au titre de l'exercice N une provision pour couvrir la perte de valeur de l'immeuble dont elle était propriétaire mais n'avait pas déduit cette provision pour la détermination de son résultat fiscal de N. Lorsque l'immeuble avait ensuite été cédé, par lots, en N+2 et N+3, la SCI avait alors comptabilisé la reprise de cette provision (pour majeure partie en N+2 et pour le solde en N+3) mais ne l'avait pas intégrée dans son résultat fiscal.

En définitive, la provision initialement comptabilisée n'avait pas été déduite fiscalement en N, générant un surcoût d'impôt en N, et les reprises de cette provision en N+2 et N+3 n'avaient pas été soumises à l'impôt, générant une économie d'impôt en principe quasi équivalente au surcoût d'impôt sur N.

Suite à un contrôle fiscal, la SCI a été redressée et imposée en 1998 et 1999 au titre de la reprise d'une provision dont elle n'a pas déduit la dotation en 1996.

La solution retenue par le Conseil d'Etat

Contrairement à ce qu'avait jugé la Cour administrative d'appel de Paris, le Conseil d'Etat valide la position de l'administration.

Sous réserve qu'une provision dotée en comptabilité soit fiscalement déductible, il juge que le contribuable a l'obligation de la déduire de son résultat fiscal ; il ne dispose d'aucune faculté de choix entre déduction et non déduction.

Lorsque, par la suite, la provision devient sans objet, sa reprise entraîne une augmentation de l'actif net du ou des exercices correspondants ; elle génère donc toujours un produit fiscal sans que puisse être prise en considération la déductibilité initiale.

Il convient de noter que l'affaire a été renvoyée devant une autre Cour administrative d'appel.

La portée de cette solution

1/L'arrêt ainsi rendu par le Conseil d'Etat constitue une mauvaise surprise pour les entreprises.

En effet, du fait de la rétroactivité des décisions jurisprudentielles, certaines entreprises qui pensaient s'être protégées en ne déduisant pas certaines provisions sont ou seront en risque au titres des exercices au cours desquels ces provisions non déduites seront reprises.

Il convient néanmoins de noter que la décision commentée concerne l'état de droit applicable au litige, et donc une période pour laquelle s'applique l'abandon de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Cette décision ne donne donc aucune indication sur le régime applicable pour des faits postérieurs à 2004, à la suite du rétablissement par l'article 38 du CGI de cette règle, et ne prend pas parti sur le point de savoir si, sous réserve de l'application du principe des corrections symétriques, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit permettrait, en cas de dotation comptabilisée sur un exercice prescrit, de déduire cette dernière sur le premier exercice non prescrit. Il convient pour cela d'attendre l'arrêt qui sera rendu par la Cour administrative d'appel devant laquelle l'affaire a été renvoyée.

2/L'arrêt du Conseil d'Etat énonce une règle claire et simple fondée sur la connexion avec la comptabilité. Cette nouvelle règle changeant le droit applicable, il convient de s'y conformer immédiatement, dès la détermination du résultat fiscal 2013.

Concernant les recommandations qui peuvent être émises, à la lecture de cet arrêt, on pourrait croire qu'il conviendrait de déduire fiscalement toutes les provisions passées en comptabilité. Toutefois, une telle analyse pourrait faire courir un risque de réintégration, avec une éventuelle qualification de manquement délibéré dans les situations où des redressements antérieurs auraient été opérés sur ces provisions. La connexion obligatoire entre comptabilité et fiscalité ne vaut en effet que pour les provisions fiscalement déductibles. Le principe affirmé par la Haute-Assemblée selon lequel « lorsqu'une provision a été constituée dans les comptes de l'exercice (...) le résultat fiscal de ce même exercice doit être diminué du montant de cette provision » s'applique « sauf si les règles propres au droit fiscal y font obstacle » telles « notamment les dispositions particulières de l'article 39-1-5° du CGI limitant la déductibilité fiscale de certaines provisions »

Néanmoins, on ne peut plus continuer à être libre de ses déductions fiscales.

Le droit applicable et les faits

Selon la théorie jurisprudentielle du prix d'acquisition, applicable en matière de fusions ou d'opérations assimilées, les dettes de la société absorbée réduisent l'actif net apporté et constituent pour la société absorbante un élément du coût d'acquisition de cet actif. En contrepartie, ces dettes ne peuvent être déduites par la société absorbante (CE, 26 novembre 1971, n° 81743). La solution est différente pour des charges qui ont pris naissance postérieurement à la fusion et n'ont pu, de ce fait, être prises en compte pour la valorisation de l'acompte (CE, 9 janvier 1974, n° 89157).

Au cas particulier, une société a consenti à une autre, le 30 août 1997, un apport partiel d'actif placé sous le régime fiscal de droit commun et assorti d'un effet rétroactif au 1^{er} janvier 1997.

Trois provisions (pour licenciement, restructuration et modification de structure ; non déductibles fiscalement) dotées comptablement par la société apporteuse préalablement à la date de réalisation de l'apport, dont une au cours de la période intercalaire, ont été transmises à la société bénéficiaire de l'apport et inscrites au passif du bilan de cette dernière avant d'être reprises par la suite lors de la survenance des charges provisionnées.

Ces provisions n'ayant pas été déduites fiscalement par la société apporteuse lors de leur dotation, la société bénéficiaire de l'apport avait extourné fiscalement le profit comptable correspondant à ces reprises.

L'administration a, lors d'une vérification de comptabilité de cette dernière, contesté ce traitement fiscal et fait valoir que les charges provisionnées, qui avaient déjà minoré la valeur des apports en réduisant l'actif net apporté, ne pouvaient être déduites une seconde fois.

La solution retenue par le Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat, confirmant l'arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Paris et faisant application de la théorie du prix d'acquisition, juge que dès lors que les provisions pour risques ou charges constituées par la société apporteuse sont prises en compte dans l'évaluation de l'apport, la société bénéficiaire d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de droit commun ne peut déduire la charge correspondante. La reprise par cette société des provisions, même non déductibles de la société apporteuse, ne peut donc donner lieu à aucune déduction extra-comptable.

Le Conseil d'Etat juge également sans incidence le fait que l'une des provisions en cause ait été dotée au cours de la période intercalaire, comprise entre la date d'effet donnée au traité d'apport et la date de celui-ci, dès lors qu'elle a été comptabilisée dans les livres de la société apporteuse et prise en compte pour déterminer la valeur de l'actif net apporté.

La portée de cette solution

Le Conseil d'Etat confirme donc, par la présente décision, l'application de la théorie du prix d'acquisition au cas de provisions non déductibles constituées par une société apporteuse, dans l'hypothèse d'une opération d'apport partiel d'actif placée sous le régime de droit commun.

1. IMPOTS LOCAUX : VALEUR LOCATIVE DES LOCAUX INDUSTRIELS

Conseil d'Etat, 25 septembre 2013, n° 357029, SAS Les menuiseries du Centre

Le droit applicable et les faits

Les entreprises industrielles sont imposées en taxe foncière sur les propriétés bâties (TF) et en cotisation foncière des entreprises (CFE) à partir des valeurs locatives déterminées en fonction du prix de revient de leurs immobilisations foncières, qui comprennent les terrains, les bâtiments, et les installations destinées à abriter les personnes ou les biens ou à stocker les produits (CGI, art. 1380 et 1381, 1°).

Elles sont en revanche exonérées sur les outillages, autres installations et moyens matériels d'exploitation, excepté s'il s'agit d'installations abritant des personnes ou des biens ou destinées à stocker des produits (CGI, art. 1382, 11°).

Au cas particulier, une SAS avait revendiqué l'application de cette exonération au titre de ses *sprinklers*, installations incorporées aux immeubles qui sont destinées à lutter contre l'incendie.

La solution retenue par le Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat a jugé que « les outillages, autres installations et moyens matériels d'exploitation et moyens matériels d'exploitation des établissements industriels mentionnés au 11° de l'article 1382 s'entendent de ceux qui participent directement à l'activité industrielle de l'établissement et sont dissociables des immeubles. »

La portée de cette solution

Par sa décision, le Conseil d'Etat remet en cause la répartition habituellement opérée par les entreprises industrielles.

Ces dernières ont en effet pour habitude de répartir leurs agencements, aménagements, et installations entre d'une part, les biens d'équipement spécialisés (BES) – exonérés de TF et de CFE parce qu'ils spécialisent le bâtiment dans un usage déterminé – et d'autre part, les accessoires immobiliers de la construction – taxables car n'ayant pas cet effet.

Or, désormais, et du fait de cet arrêt, et de la condition supplémentaire que le Conseil d'Etat pose pour qu'un bien puisse être qualifié de BES, les agencements, aménagements et installations ne pourront être exonérés de TF et de CFE que s'ils remplissent cumulativement deux conditions : spécialiser le bâtiment, et en être dissociable.

Tous les immeubles par destination se trouvent donc désormais exclus de l'exonération prévue par le 11° de l'article 1382 du CGI. Les entreprises industrielles sont donc toutes en risque.

FISCALITE DES ENTREPRISES : ACTUALITES RELATIVES AU CONTROLE DES COMPTABILITES INFORMATISEES

1. OBLIGATION DE REMISE DES FICHIERS : SUCCURSALES

Principe

Le I de l'article L47 A du LPF (issu de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012) prévoit, dans le cadre des vérifications de comptabilité engagées à compter du 1^{er} janvier 2014, une obligation de représentation de sa comptabilité par la remise d'une copie des fichiers de ses écritures comptables sous forme dématérialisée (FEC) pour l'ensemble des contribuables tenant leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés. Cette obligation s'applique aux contribuables imposés à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, BNC et BA selon un régime réel.

Cas particulier des succursales françaises d'entreprises étrangères

L'administration, revenant sur ses premiers commentaires, exige que les succursales françaises d'entreprises étrangères tenant une comptabilité informatisée remettent au vérificateur, en cas de vérification de comptabilité, un fichier informatisé conforme aux normes définies au I de l'article L47 A-1 du LPF précité (BOI-CF-IOR-60-40-10 n° 75).

Toutefois, la conformité de la copie de ces FEC à la nomenclature du Plan comptable général (ou à une autre nomenclature définie par le normalisateur comptable français pour les banques et assurances) n'est pas exigée, en particulier le numéro et le libellé de compte.

Lorsque la comptabilité est tenue en langue étrangère, le FEC devra, en application du dernier alinéa de l'article 54 du CGI, être présenté en langue française.

2. CRITERES DE L'OPPOSITION A CONTROLE FISCAL EN CAS DE VERIFICATION DE COMPTABILITE INFORMATISEE

Dans un arrêt n° 09MA03224 du 14 décembre 2013, Ministre c/ SARL Casa Sansa, la Cour administrative d'appel de Marseille dégage trois critères pour définir la qualification d'opposition à contrôle fiscal dans le cas d'une vérification de comptabilité tenue sur système informatique au sens de l'article L 47 A du LPF :

- la destruction volontaire, par quelque procédé que ce soit, des données informatiques ;
- le refus d'accès à des données, soit par le refus pur et simple de mettre le système informatique à disposition du vérificateur ou de fournir des copies, soit par l'introduction dans ce système de blocages qui en empêchent la consultation ;
- enfin, l'absence de diligences pour surmonter les difficultés faisant obstacle à la consultation des données utiles.

3. PORTEE DE L'OPTION PAR LE CONTRIBUABLE D'EFFECTUER LUI-MEME LES TRAITEMENTS INFORMATIQUES DEMANDES PAR L'ADMINISTRATION

Dans un arrêt n° 334896 du 20 novembre 2013, Ministre c/ M. Maire, le Conseil d'Etat a réaffirmé une solution qu'il avait déjà prononcé en matière de demande de traitements informatiques (CE 24 août 2011, n° 318144, SARL Le Saint Louis).

Au cas particulier, pour contrôler les produits constatés d'avance inscrits au passif du bilan de clôture de l'exercice du contribuable, l'administration avait établi une demande de traitements informatiques. Le contribuable, en vertu de l'option offerte par l'article L 47 A-II du LPF, avait choisi d'effectuer lui-même les traitements informatiques.

Or l'administration, pour remettre en cause les traitements effectués, avait postérieurement procédé à des retraitements informatiques de la comptabilité, en dehors de l'entreprise à partir des données élémentaires que lui avait remises le contribuable.

La Cour d'Appel avait jugé comme irrégulière la procédure et donné raison au contribuable au motif que l'administration avait réalisé de tels traitements contrairement au choix exprimé par le contribuable de les réaliser lui-même.

Le Conseil d'Etat a quant à lui sanctionné l'arrêt de la Cour d'Appel au motif que la preuve selon laquelle l'administration avait utilisé l'aide des fonctionnalités des applications au moyen desquelles l'entreprise tient sa comptabilité n'avait pas été apportée. Il n'était donc pas démontré que l'administration avait donc porté atteinte à la garantie offerte par l'article L 47 A-II du LPF.

L'affaire est renvoyée devant la Cour d'Appel de Versailles.

Il convient donc de revendiquer le respect des garanties offertes par l'article L47 A-II, quant aux demandes de traitements et de vérifier les moyens utilisés par l'administration pour éventuellement remettre en cause les résultats obtenus.

PDGB Société d'Avocats

174, avenue Victor Hugo - 75116 Paris

Tél. : 00 (33) 01.44.05.21.21

www.pdgb.com

C. BUR – O. DECOMBE – V. GARCIA – T. JESTIN
V. BLANC – A. GAZEL
A. GIROIRE - C. de LISLEROY
A. REILLAC - F. VANNOOTE