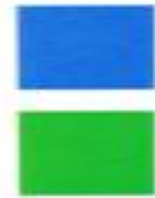


isec



INSTITUT SUPÉRIEUR D'ÉTUDES COMPTABLES

LES NOUVELLES RÉFLEXIONS AUTOMNALES DE L'ISEC

manifestation validée au titre de la formation continue des avocats
2, rue Jean Andréani - 13090 Aix-en-Provence



FACULTÉ DE DROIT
ET DE SCIENCE POLITIQUE
AIX-MARSEILLE



INSTITUT
FRANCIS
LEFEBVRE
LA FACULTÉ JURIDIQUE



UNIVERSITÉ
PAUL CÉZANNE
Aix-Marseille III

COMPTABILITE et FISCALITE :

DES LIAISONS DANGEREUSES ?

29 novembre 2011

ISEC

Gilbert CAULET

Jacques SAUREL

Illustration de la lettre X des *Liaisons Dangereuses*

(1782 –Pierre Choderlos de Laclos)



Ordonnance de Colbert de 1673

- L'ordonnance de Colbert en 1673 incorpore les premières prescriptions comptables obligatoires
- dans son dispositif destiné à « assurer parmi les négociants la bonne foi contre la fraude ». L'ordonnance prévoit l'obligation de tenir une comptabilité, prescrit les formes pour la régularité de la comptabilité et prévoit la production des livres. La comptabilité est privilégiée comme **forme de preuve** afin de raccourcir la longueur des procès. Les dispositions concernant les faillites et banqueroutes traitent de la présentation des livres et des sanctions de banqueroute frauduleuses concernant ceux qui ne tiennent pas de comptabilité ou tiennent une comptabilité irrégulière.
- Il semblerait que les dispositions comptables de l'Ordonnance n'aient jamais été réellement suivies pour des raisons fiscales tenant à une fiscalité dissuasive sur le papier timbré

Article 38 quater Annexe II du CGI :

« 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 ».

⇒ Principe de connexité

Depuis le 1er janvier 2005 (introduction des normes IFRS dans le plan comptable), le **principe de connexité** a été renforcé.

Et le

principe de neutralité (assurer une relative stabilité de la masse fiscale à partir des nouvelles règles comptables)

ainsi que le

principe de simplicité (ne pas créer de nouvelles sources de litiges)

ont été affirmés

L'administration fiscale a commenté les conséquences fiscales des nouvelles règles comptables entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2005, dans une importante instruction du 30 décembre 2005

BOI 4 A-13-05

Définition des Actifs

Anciennes règles comptables (avant 2005):

C'est la notion de **patrimoine** qui prévalait parce qu'il n'y avait pas de définition comptable.

Seule la définition juridique était retenue

⇒ **Notion de propriété.**

Nouvelle définition des Actifs selon le plan comptable :

Élément **identifiable** du patrimoine,
Porteur **d'avantages économiques
futurs**,
Contrôlé par l'entreprise
Évalué avec une **fiabilité suffisante**

Pour l'administration fiscale cette définition est la seule qui est désormais applicable.

**⇒ Et l'administration recourt dorénavant à l'article 311-1 du PCG pour procéder aux rectifications nécessaires:
activation de dépenses**

Exemples qui illustrent la convergence entre la comptabilité et la fiscalité :

Les dépenses engagées pour créer une marque en interne ne peuvent pas être immobilisées ⇒

Ce sont donc des charges:

article 311-3-3 du PCG;

BOI 4 A-13-05, n° 13

Pour les brevets créés en interne ce sont des immobilisations.

Valorisation des immobilisations acquises à titre onéreux:

Les frais accessoires définis par le PCG sont à comprendre dans la valeur d'inscription du bien.

⇒ « coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction » (de l'entreprise).

Article 321-10 du PCG

Article 38 quinquies a de l'Annexe III du CGI

La comptabilisation séparée d'une structure et d'un ou plusieurs composants est admise au plan fiscal.

⇒ Article 15 bis Annexe II du CGI;

Composant =

Élément substantiel d'une immobilisation, à durée réelle d'utilisation différente de celle de la structure, dont le remplacement doit intervenir au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation.

Amortissements

Divergences entre comptabilité et fiscalité

L'amortissement traduit la consommation des avantages économiques que produit l'immobilisation

Base de l'amortissement

En comptabilité:

Valeur d'inscription du bien à l'Actif du bilan
diminuée de la valeur résiduelle de
l'immobilisation
et d'une **éventuelle dépréciation** constatée par voie
de provision.

Fiscalement :

Valeur d'inscription du bien à l'Actif du bilan

Durée de l'amortissement

En comptabilité:

Durée réelle d'utilisation

Fiscalement :

Durée normale d'utilisation (= durée d'usage)

Théorie du bilan

Au plan comptable :

Liberté d'affectation des biens au bilan de l'entreprise individuelle relevant des BIC ou des BA.

Y compris les biens de nature patrimoniale qui ne concourent pas à l'exercice de l'activité professionnelle.

Fiscalement:

La loi de finances rectificative pour 2010 supprime à compter du 1er janvier 2012 les effets de la théorie du bilan.

⇒ Les produits et les charges afférents aux biens ne concourant pas à l'exercice de leur activité professionnelle ne peuvent plus être pris en compte pour la détermination du résultat, sauf lorsque ces produits n'excèdent pas 5 % du total des produits de l'exercice.

Pot de vin ou commission illicite et amoralisme fiscal

Au plan comptable :

Une entreprise doit enregistrer dans ses écritures comptables ses opérations financières y compris les versements ayant un caractère illicite.

La responsabilité du commissaire aux comptes

Obligation de révéler au Procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission.

Article 823-12, alinéa 2 du code de commerce.

Au plan comptable, il n'y a pas remise en cause de la détermination du résultat de l'entreprise qui prend en compte le versement d'une commission illicite ou d'un pot de vin

Au plan fiscal

D'un côté, tout fonctionnaire est tenu de dénoncer au Procureur de la République les faits constatés dans l'exercice de son activité, susceptibles de constituer un délit.

Article 40 du code de procédure pénale

Le versement d'une commission illicite ou d'un pot de vin constitue un délit.

Traitement fiscal:

1°- Article 39 bis du CGI :

Les sommes versées ou les avantages octroyés au profit d'un agent public étrangers . . . Ne sont pas admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt.

2° Jurisprudence administrative :

Les dépenses engagées dans l'intérêt de l'entreprise sont déductibles.
TA Lyon : 17/06/1997 : Honoraires versés par une société titulaire de marchés publics à des bureaux d'études n'effectuant aucune prestation, sont déductibles car engagées dans l'intérêt de la société.

CE 24/05/2006 : Le dirigeant d'une société de promotion immobilière verse une somme importante à une commune afin d'obtenir un permis de construire.

Le chèque est établi à l'ordre du Trésor public, enregistré à la trésorerie principale de la ville concernée qui mentionne dans ses écritures comptables : « . . . chèque . . . Pour l'opération suivante : don pour réfection des cours de tennis de la ville . . . ».

Après obtention du permis de construire, la société immobilière rembourse à son dirigeant l'avance qu'il a faite pour le compte de sa société.

Le Conseil d'Etat considère que « . . . La dépense litigieuse a été faite dans l'intérêt de la société et peut, dès lors, être déduite de ses résultats imposables ».

Le maire de la commune a été poursuivi pénalement pour avoir accepté de plusieurs sociétés, des versements au profit de sa commune moyennant la délivrance de permis de construire.

Erreurs comptables et décisions de gestion

Principe : Intangibilité des écritures comptables.

Des erreurs d'enregistrement d'écritures peuvent être constatées en comptabilité.

On distingue les erreurs suivantes:

- Erreur comptable involontaire
- Erreur comptable délibérée

Erreur comptable involontaire:

Il y a erreur comptable involontaire dès lors qu'une prescription fiscale obligatoire n'a pas été respectée: le contribuable s'est trompé dans l'application des règles.

L'erreur peut être corrigée à l'initiative de l'administration ou du contribuable.

Exemple d'erreur : omission en comptabilité de frais déductibles, ou d'éléments d'actifs ou de passifs (il s'agit souvent d'erreurs matérielles, d'interprétations erronées).

Au plan comptable, on ne peut rectifier les résultats d'un exercice qui ont été approuvés par assemblée générale et publiés.

La rectification ne pourra s'opérer, en plus ou en moins, que sur les résultats de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte.

Ce sont les comptes de charges ou de produits sur exercices antérieurs qui seront affectés comptablement.

Au plan fiscal, la rectification ne peut affecter que les résultats du seul exercice au cours duquel l'erreur a été commise.

L'administration procède par voie de rectification, et le contribuable doit présenter une réclamation contentieuse.

Erreur comptable délibérée :

Appelée auparavant : décision de gestion irrégulière.

En pareil cas, le contribuable est l'auteur d'une tromperie car il présente des comptes erronés et il peut même, pour des raisons extra-fiscales, produire un bilan « gonflé ».

Il peut également s'agir de l'omission volontaire de recettes, du maintien au passif du bilan d'une dette de TVA prescrite.

Les erreurs comptables délibérées peuvent être rectifiées par l'administration. En revanche, le contribuable ne peut en demander la réparation à son profit.

Au plan comptable

La rectification comptable ne peut être opérée à l'initiative du contribuable.

La présentation de faux bilans, ou de comptes délibérément inexacts oblige l'expert-comptable ou le commissaire aux comptes à dénoncer ces faits délictueux.

Au plan fiscal

Jurisprudence de l'arrêt Intraco du 12 mai 1997.

En l'espèce la société n'a pas été autorisée par le juge à demander la déduction sur l'exercice 1983, de frais de déplacement volontairement omis sur l'exercice 1982, afin de produire des comptes « présentables » pour obtenir un nouveau concours bancaire.

Olivier FOUQUET, Président de la section des finances au Conseil d'Etat

« Le droit fiscal, en ne reconnaissant pas davantage que le droit comptable l'erreur comptable volontaire, conforte le droit comptable. Il lui renvoie l'ascenseur en quelque sorte. Cette bonne manière a pour effet de renforcer la position des comptables vis-à-vis de leurs clients qui n'apprécient l'intérêt de la rigueur comptable qu'à l'aune des sanctions que sa violation leur fait encourir. La sanction fiscalement sévère de l'erreur comptable volontaire donne un argument de poids aux comptables pour se faire entendre de leurs clients.

En conclusion, le Conseil d'Etat, même s'il n'entend pas introduire dans le droit fiscal des critères moraux étrangers aux objectifs fiscaux de la loi fiscale, ne s'interdit pas une certaine vision morale de la société. Les comptes sont faits en principe pour être honnêtes mais les écritures ne dépendent pas seulement des comptables. En confirmant que les erreurs comptables volontaires sont lourdement sanctionnées d'un point de vue fiscal, le Conseil d'Etat a, sans nul doute, eu la préoccupation de la sincérité des comptes sociaux, fût-ce au détriment de la parfaite homogénéité de sa jurisprudence qui regarde le droit fiscal comme un droit objectif et non moralisateur ».