

**TOULOUSE
CAPITOLE**
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de
l'Université Toulouse 1 Capitole.

LA SANCTION DE LA COMPTABILITÉ PAR LA FISCALITÉ

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : Droit fiscal n° 44-45, 2 Novembre 2007, 938

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

LA SANCTION DE LA COMPTABILITÉ PAR LA FISCALITÉ

Il ne s'agit pas ici de traiter de l'autonomie du droit fiscal par rapport à la comptabilité mais au contraire de souligner les liens de dépendance qui unissent les deux matières. Si cette préoccupation peut sembler en décalage dans un contexte de « normalisation comptable », à l'heure où la question de la connexion entre la fiscalité et la comptabilité reste posée, elle est pourtant le fruit d'un constat aussi simple qu'indiscutable : la fiscalité est la sanction naturelle de la comptabilité.

1 – La relation entre la comptabilité et la fiscalité n'est pas simple ; beaucoup d'auteurs s'y sont intéressés^{Note 1}, souvent pour souligner l'autonomie d'une matière par rapport à l'autre^{Note 2}.

2 – Essentiellement, les difficultés tiennent à ce que, bien qu'ayant viscéralement besoin de la comptabilité, le droit fiscal a ses propres exigences. Ainsi, même si la comptabilité « offre » à la fiscalité ce qu'elle recherche, à savoir le résultat de l'entreprise (lequel constate son enrichissement ou son appauvrissement au terme d'un exercice), le droit fiscal marque son autonomie en retenant parfois des règles différentes pour des motifs qui lui sont propres : lutte contre l'évasion fiscale (par la théorie de l'acte anormal de gestion), ou mise en place d'un régime légal (avantages fiscaux dédiés à certaines entreprises ou à certaines dépenses).

3 – Sous cet angle, l'étude combinée de la fiscalité et de la comptabilité conduit à envisager les différents retraitements extracomptables qu'il est nécessaire d'opérer (*via* le tableau fiscal n° 2058 A), ainsi que les chefs de rectifications fiscales auxquels s'exposent les entreprises. Tel n'est pourtant pas notre propos. En effet, il ne s'agit pas ici de traiter de l'autonomie du droit fiscal par rapport à la comptabilité mais au contraire de souligner les liens de dépendance qui unissent les deux matières. Si cette préoccupation peut sembler en décalage dans un contexte de « normalisation comptable »^{Note 3}, à l'heure où la question de la connexion entre la fiscalité et la comptabilité reste posée^{Note 4}, elle est pourtant le fruit d'un constat aussi simple qu'indiscutable : la fiscalité est la sanction naturelle de la comptabilité.

4 – La question à l'origine de notre réflexion est la suivante : le droit comptable est-il sanctionné ? Les juristes distinguent traditionnellement entre les sanctions civiles et les sanctions pénales. Parmi les sanctions civiles, coexistent notamment la nullité (celle d'un acte qui ne s'est pas valablement formé) et l'inopposabilité (celle d'un acte qui n'a pas été publié). Parmi les sanctions pénales, coexistent notamment

les peines d'emprisonnement et d'amende. Certes, le droit comptable est pénalement sanctionné^{Note 5} : c'est le cas pour les entreprises qui ne tiennent pas de comptabilité (*C. com., art. L. 242-8*)^{Note 6}, celles qui ne publient pas leurs comptes (obligation prévue à *C. com. art. L. 232-21 et s.*)^{Note 7}, ou qui publient des comptes inexacts (*C. com., art. L. 242-6*, pour les sociétés anonymes)^{Note 8}. En outre, le caractère irrégulier ou incomplet de la comptabilité peut donner lieu à la qualification de banqueroute (*C. com., art. L. 654-2*)^{Note 9} ainsi que de fraude fiscale (*CGI, art. 1743*)^{Note 10}. Toutefois, aucune véritable sanction de nature civile ou comptable ne vient sanctionner le non-respect des prescriptions comptables édictées par le Plan comptable général et par le Code de commerce. La seule sanction de nature comptable qui puisse être mise en avant, est le refus de certification des comptes par un commissaire aux comptes le cas échéant^{Note 11}, ou la non-approbation par l'assemblée générale des associés^{Note 12}. Plus encore, attestant du peu de force des règles comptables, il est admis que les règles comptables ne doivent pas être mises en œuvre si leur application est trompeuse, en vertu du principe supérieur de l'image fidèle^{Note 13}.

5 – Contrairement au droit comptable, le droit fiscal possède des sanctions qui lui sont propres : réintégration des dépenses excessives ou non déductibles, inopposabilité d'une comptabilité non probante, pénalités fiscales diverses^{Note 14}... L'originalité et la puissance de la sanction fiscale pour les entreprises réside surtout dans la rectification du résultat imposable. Or, pour motiver cette correction à la hausse du bénéficiaire, le vérificateur peut se fonder soit sur des textes spécifiquement fiscaux, soit sur des textes comptables ; c'est donc bien que la comptabilité est sanctionnée par la fiscalité. Ce lien entre les deux matières est fait par l'article 38 *quater* de l'annexe III du CGI en ces termes : « *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* ». La nature propre de chacune des deux matières est ainsi parfaitement établie : le fondement de la fiscalité reste la comptabilité, laquelle en constitue la sanction naturelle.

6 – Ainsi, si l'on excepte le risque pénal (limité en pratique, puisqu'il répond à une situation de fraude), le droit fiscal apparaît comme étant la véritable sanction de la comptabilité, et l'administration fiscale, sous le contrôle du juge de l'impôt, en est le contrôleur (par le biais d'une « vérification de comptabilité », *LPF, art. 13*). Néanmoins, si le droit comptable ne génère pas par lui-même des sanctions propres à le faire respecter, de telle sorte que sans la fiscalité la comptabilité ne serait pas véritablement sanctionnée (1), sa dépendance vis à vis du droit fiscal sur ce point permet aussi de souligner, de la même façon, le caractère « second » du droit fiscal qui est une matière qui vient se greffer sur une situation comptable existante, de telle sorte qu'en définitive c'est la comptabilité qui gouverne la fiscalité (2).

1. Sans la fiscalité, la comptabilité ne serait pas sanctionnée...

7 – Cette affirmation – nous nous plaçons sur un plan extrapénal – n'est que la simple constatation d'une situation qui découle elle-même de la nature convergente des deux matières qui ont comme objectif commun l'évaluation du résultat de l'entreprise. Elle se vérifie à la fois sur la forme (obligations comptables) et sur le fond (régularité des comptes).

A. - La fiscalité, sanction des obligations comptables

8 – Bien des obligations comptables trouvent leur source dans le CGI, le plus souvent de façon concurrente au Plan comptable général ou au Code de commerce. On perçoit mieux alors les liens qui unissent la comptabilité et la fiscalité (les sources du droit comptable sont multiples), mais surtout on comprend clairement pourquoi et comment l'entreprise qui ne respecte pas ces obligations sera sanctionnée fiscalement (remise en cause des déclarations fiscales initiales). Quelles sont les obligations comptables prévues par le CGI ? Certaines sont communes à l'ensemble des entreprises, d'autres sont propres aux plus petites d'entre-elles.

1° Les obligations comptables communes à l'ensemble des entreprises

9 – S'agissant des obligations comptables qui intéressent l'ensemble des entreprises, beaucoup concernent les pièces justificatives des transactions et opérations effectuées. Ainsi est-il requis que toute écriture comptable doit préciser, outre la nature et le montant de l'opération, les références de la pièce justificative (*C. com.*, art. R. 123-174, al. 2 ; *PCG*, art. 420-2), laquelle doit être présentée à toute réquisition de l'administration (*CGI*, art. 54). Tous les documents comptables, y compris les pièces justificatives (factures émises ou reçues par l'entreprise, bulletins de paie, actes authentiques ou sous-seing privés...), doivent être conservés pendant dix ans (*C. com.*, art. L. 123-22)^{Note 15}, mais le droit fiscal prévoit un délai de conservation plus court : six ans (*LPF*, art. L. 102-B), et même trois ans lorsqu'il s'agit des déclarations fiscales (cela correspond au délai de reprise de l'administration)^{Note 16}. On comprendra aisément que les entreprises seront surtout attentives au délai de conservation fiscal ; alors qu'il n'existe pas de sanctions purement comptables, le droit fiscal prévoit au contraire une amende de 1 500 € pour les entreprises qui n'auront pas respecté le délai légal de conservation (*CGI*, art. 1734). Surtout, faute de pouvoir justifier de leurs écritures, les entreprises encourent une rectification fiscale, sans parler d'une éventuelle opposition à contrôle fiscal entraînant une évaluation d'office de leur résultat (dans ce cas, l'amende de 1 500 € susvisée ne s'applique pas).

10 – Parmi les pièces justificatives, on soulignera l'importance de la facture. Selon le Code de commerce, cette dernière est obligatoire dans le cadre d'une activité professionnelle (*C. com., art. L. 441-3, al. 1er*), et l'acheteur doit la réclamer au vendeur (*C. com., art. L. 441-3, al. 2*). Le droit fiscal s'intéresse à la facture par le biais de la TVA ; tout assujetti est tenu de s'assurer qu'une facture est émise par lui-même (ou pour lui), par son client ou par un tiers, pour les livraisons de biens ou les prestations de services au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale (*CGI, art. 289*). Comme toute pièce justificative, la facture peut être émise et conservée sur tout support et, pour des opérations ouvrant droit à déduction de TVA, c'est la facture d'origine que l'entreprise devra conserver pendant le délai légal (*LPF, art. L. 102 B, I, al. 3*)^{Note 17}. Sur le contenu des factures, il n'y a pas de différences marquantes entre la réglementation comptable (*C. com., art. L. 441-3 al. 3 et 4*) et fiscale (*CGI, ann. II, art. 242 nonies A*) ; simplement, alors que le texte fiscal insiste surtout sur l'identification communautaire à la TVA des parties, le texte juridique s'intéresse particulièrement aux modalités du règlement^{Note 18}.

11 – L'absence de facturation est sanctionnée fiscalement et pénalement. L'article 1737, I du CGI prévoit que les professionnels qui ont travesti, ou accepté la dissimulation d'une identité, ou n'ont pas respecté les prescriptions de l'article 289 du CGI, qui se rendent coupables de fausses factures ou de ventes sans factures, encourent une amende de 50 % du montant de la transaction^{Note 19}. L'article 1737, II précise encore que chaque omission ou inexactitude d'une mention visée à l'article 289 donne lieu à l'application d'une amende de 15 € (avec un minimum de 60 € et un maximum de 10 000 €). L'article 1741 du CGI qui incrimine le délit de fraude fiscale précise encore que, dans ce cas, l'amende sera portée de 37 500 € à 75 000 €. Enfin, l'article L. 441-4 du Code de commerce prévoit que la méconnaissance de l'article L. 441-3 est punie d'une amende de 75 000 €. Mais plus que ces sanctions directes, on soulignera une fois encore que l'absence de documents justifiant une dépense conduira à un rehaussement du résultat imposable ou de la TVA à reverser. Au contraire, si l'entreprise dispose d'une facture en bonne et due forme, la charge de la preuve reposera sur les épaules de l'administration fiscale. Celle-ci pourra demander des explications au contribuable, mais elle ne pourra pas se fonder sur le caractère insuffisant des réponses obtenues pour procéder à la réintégration de la dépense litigieuse dans le résultat imposable^{Note 20}.

2° Les obligations comptables spécifiques aux petites entreprises

12 – Le Code de commerce et le CGI prévoient l'un et l'autre des allègements comptables significatifs pour les entreprises de petite taille. Autrefois, les textes fiscaux et juridiques ne concordaient pas toujours, mais aujourd'hui le législateur a « accordé ses violons » et il n'y a plus guère de différence entre les deux. On s'attardera quelque peu sur la comptabilité « simplifiée » des entreprises et celle tenue par les « micro-entreprises ».

13 – La comptabilité simplifiée est applicable aux commerçants personnes physiques qui relèvent du régime fiscal du « réel simplifié », de plein droit ou sur option (*C. com., art. L. 123-25*)^{Note 21}. En cours d'exercice, l'entrepreneur se contente de tenir une comptabilité de caisse au moyen de journaux auxiliaires, centralisés tous les trois mois sur le livre-journal (*C. com., art. R. 123-204*)^{Note 22}. À la clôture de l'exercice, l'entreprise enregistre les créances et les dettes, établit un bilan et un compte de résultat simplifiés, évalue de façon simplifiée les stocks, mais est dispensée d'établir des annexes ainsi que des comptes de régularisation pour les charges (autres que les achats) dont la périodicité n'excède pas un an (*C. com., art. L. 123-25 à L. 123-27*). Cette comptabilité « simplifiée » du Code de commerce correspond à la comptabilité « super simplifiée » du CGI, pour laquelle les entrepreneurs qui relèvent du régime réel simplifié d'imposition peuvent opter (*CGI, art. 302 septies A ter A*). Sur le fond, il n'y a guère de différence entre les règles fiscales et comptables. On notera simplement que le régime du réel simplifié s'applique aussi aux personnes morales, et que les entreprises sont dispensées de bilan si leur chiffre d'affaires n'excède pas 153 000 € (entreprises de ventes) ou 54 000 € (prestataires de services) (*CGI, art. 302 septies A bis, VI*).

14 – Les micro-entreprises sont des entreprises individuelles qui réalisent un chiffre d'affaires qui n'excède pas 76 300 € (entreprises de ventes) ou 27 000 € (prestataires de services). Elles sont dispensées d'établir des comptes annuels (fiscalement le compte de résultat est inutile puisque le résultat imposable est établi en pratiquant un abattement sur le chiffre d'affaires)^{Note 23}. En revanche, les micro-entreprises doivent enregistrer les recettes encaissées et les dépenses payées, elles doivent établir un relevé de dettes financières, des immobilisations et des stocks évalués de manière simplifiée (*C. com., art. L. 123-28, al. 1er*). Elles tiendront un journal de banque et de caisse sur lesquels seront enregistrés journallement les recettes encaissées et les dépenses payées, ainsi que les références des pièces justificatives (*C. com., art. R. 123-205*). Si le chiffre d'affaires n'excède pas un montant de 18 293,88 €, seul un livre mentionnant les recettes est requis (*C. com., art. L. 123-28, al. 2*), mais il faudra distinguer les règlements en espèces des autres modes de règlement (*C. com., art. R. 123-206*). Fiscalement, les règles sont identiques, mais on observera qu'un registre des achats est toujours exigé (*CGI, art. 50-0*).

15 – L'ensemble de ces obligations comptables est fiscalement sanctionné par l'impossibilité pour l'entrepreneur de se prévaloir des avantages liés au mode de détermination simplifié du résultat imposable.

La sanction est aussi fiscale s'agissant de la régularité des comptes.

B. - La fiscalité, sanction de la régularité des comptes

16 – Nous savons que l'irrégularité des comptes est pénalement sanctionnée (délict de présentation ou de publication de comptes inexacts). Il n'est pas de notre propos de développer cette incrimination, mais au contraire d'insister sur la sanction fiscale qui s'attache à la comptabilité irrégulière. Dans cette perspective naturellement, il n'est pas non plus question de reprendre l'ensemble des chefs de rectification inhérents à des écritures absentes ou inexacts, par nature illimités. Simplement, nous nous proposons de démontrer en quelques exemples pourquoi la véritable sanction de la comptabilité est la fiscalité. Le raisonnement est le suivant : faute de sanction fiscale, la comptabilité, même irrégulière, n'est pas sanctionnée, si bien que de ce point de vue c'est la fiscalité qui domine la comptabilité. La démonstration sera faite à partir de quelques règles relatives aux amortissements et aux provisions.

1° L'exemple des provisions

17 – Il s'agit des provisions au sens large du terme. Au plan comptable, il faut aujourd'hui distinguer les « provisions » des « dépréciations »^{Note 24}. Selon l'article 212-3 du Plan comptable général : « Une provision pour risque et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise ». Ainsi, les provisions sont constituées en vue de faire face à une dépense probable générée par un événement survenu au cours de l'exercice qui vient de s'achever. Selon l'article 322-1, 4 du même plan comptable : « La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable ». Contrairement aux amortissements, les « dépréciations » ne constatent pas la perte en valeur d'un actif due au temps ou à l'usage mais à l'occasion d'un événement en particulier^{Note 25}.

18 – La question est simple : que risque un entrepreneur qui ne passe pas une provision alors qu'il devrait le faire, ou inversement qui passe une provision injustifiée (dans son principe ou dans son montant) ? La réponse l'est tout autant : le risque est essentiellement fiscal.

19 – Si le droit fiscal ne sanctionne pas une irrégularité comptable, l'entrepreneur l'ayant commise ne sera ni inquiet ni inquiété (si l'on excepte, une fois encore, le risque de non-approbation des comptes pour les sociétés exclusivement et le risque pénal, qui sanctionnent l'un et l'autre des agissements caractérisés par leur importance et/ou leur nature frauduleuse). Ainsi, un entrepreneur qui ne passe par une provision à l'issue d'un exercice alors qu'il est informé de la survenance d'un événement propre à la justifier (notamment parce qu'il veut valoriser ses résultats), commet sûrement une faute comptable mais non pas une faute fiscale (le vérificateur ne rectifiera pas à la baisse le résultat imposable !)^{Note 26}.

20 – À l'inverse, l'entrepreneur qui passe une provision au titre d'un exercice alors que l'événement qui le justifie s'est produit au-cours de l'exercice suivant commet une faute fiscale (justifiant la réintégration de cette charge dans le résultat imposable), alors que le droit comptable admettait la prise en compte d'évènements se situant entre la date de clôture de l'exercice comptable et l'arrêté des comptes (ex. : redressement judiciaire d'un client de l'entreprise)^{Note 27}. Aujourd'hui encore, il existe des disparités entre la comptabilité et la fiscalité en matière de provisions, propres à justifier une rectification du résultat. C'est le cas des « tests de dépréciation » qui doivent conduire l'entreprise à comptabiliser une « dépréciation » si la valeur actuelle de l'immobilisation est devenue inférieure à sa valeur nette comptable (*PCG, art. 322-5, 3*). Or, la valeur actuelle s'apprécie par référence à la plus élevée de la valeur vénale et de la valeur d'usage (*PCG, art. 322-1, 8*), et l'administration a fait savoir qu'il ne saurait être question de prendre en compte une simple baisse de performance d'un actif, fondée notamment sur une baisse de la valeur d'usage^{Note 28}.

21 – Dans cette situation, comme dans la précédente, le risque fiscal peut influencer les décisions de gestion et atteste de la supériorité du droit fiscal sur le droit comptable par la crainte de la sanction qu'il inspire. Le cas des amortissements confortera cette opinion.

2° L'exemple des amortissements

22 – Deux exemples, tirés des règles relatives aux amortissements d'actifs, permettent de comprendre l'influence que peut exercer la fiscalité sur les écritures comptables. La première concerne les amortissements irrégulièrement différés, la seconde la durée de l'amortissement.

23 – Le Code de commerce (*C. com., art. L. 123-20, al. 2*), et le Plan comptable général (*PCG, art. 311-5 et 322-4, 1*), obligent les entreprises à amortir leurs actifs, même au cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices. Il est pourtant tentant pour les entreprises de différer les amortissements en période déficitaire (il ne sert à rien d'aggraver un déficit, sauf pour les entreprises fiscalement transparentes) afin de les reporter sur leurs exercices bénéficiaires futurs. Aussi, le CGI fait de l'amortissement linéaire le minimum requis par la loi fiscale (*CGI, art. 39 B*)^{Note 29}. Ce n'est que si le total des amortissements effectivement pratiqués par l'entreprise depuis l'acquisition du bien est au moins égal au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire, et répartis sur la durée normale d'utilisation, que l'entreprise peut différer le surplus d'amortissement linéaire.

24 – Que risque une entreprise qui s'est abstenue de comptabiliser une annuité d'amortissement ? Au plan pénal, nul doute que l'absence d'amortissement peut caractériser le délit de comptes annuels ne

donnant pas une image fidèle de l'entreprise (*C. com., art. L. 242-6, 2°*)^{Note 30}, ou de distribution de dividendes fictifs le cas échéant (*C. com., art. L. 242-6, 1°*). Au plan du droit des sociétés, le Commissaire aux comptes peut refuser de certifier les comptes annuels et il devra porter à l'attention des dirigeants de la société anonyme l'irrégularité ainsi constatée (*C. com., art. L. 823-16*). La sanction fiscale est certainement plus réelle (le refus de certification notamment suppose que l'amortissement omis est significatif)^{Note 31} et plus insidieuse ; l'irrégularité comptable n'est sanctionnée qu'indirectement puisque l'entreprise perd la possibilité de déduire ultérieurement l'amortissement et au cas de cession du bien, la plus-value se calculera comme si l'amortissement avait été pratiqué.

25 – Quant à la durée de l'amortissement, selon l'article 322-1, 3 du Plan comptable général, « *L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation* ». De cette disposition, il résulte notamment que la durée d'amortissement d'un actif est fonction de sa durée d'utilisation par l'entreprise. Logiquement donc, la même disposition précise ensuite que « *Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable* ». Ces règles, issues du règlement CRC du 12 décembre 2002 et applicables depuis le 1er janvier 2005, reviennent sur la position traditionnelle du droit comptable qui fixait la durée d'amortissement en fonction des usages comptables^{Note 32}. Le droit fiscal quant à lui ne s'est pas départi de l'ancien système. Ainsi, selon l'article 39, 1, 2° du CGI, les entreprises peuvent déduire leurs amortissements, « (...) *dans la limite de ceux généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation (...)* » et l'administration fiscale a clairement indiqué qu'elle maintenait la référence aux usages comptables^{Note 33}.

26 – En pratique, les entreprises continueront à calculer leurs amortissements par référence à la durée d'usage des immobilisations (du moins pour les immobilisations non décomposables). Toutefois, ceci ne signifie pas pour autant que la fiscalité a primé la comptabilité, bien au contraire. Pour comprendre ici la primauté du droit comptable, il faut rappeler que la dualité des règles comptables et fiscales en matière de durée des plans d'amortissement aura une conséquence mécanique : comme la durée « d'usage » du droit fiscal est généralement plus courte que la durée « d'utilité » du droit comptable, l'annuité fiscale sera plus élevée que l'annuité comptable. Il en résultera que, d'une part, la fraction d'annuité supplémentaire devra obligatoirement être comptabilisée si l'entreprise veut la déduire (primauté de la comptabilité), et que, d'autre part, l'entreprise comptabilisera cette fraction d'annuité dans un compte d'amortissement « dérogatoire » et non pas dans un compte d'amortissement « pour dépréciation » (respect

des règles comptables)^{Note 34}. Ceci montre bien que si la comptabilité est sanctionnée par la fiscalité, c'est la comptabilité qui la commande.

2. ... mais c'est la comptabilité qui gouverne la fiscalité

27 – Dire que la comptabilité est sanctionnée par la fiscalité, c'est aussi reconnaître que ce sont les règles comptables qui gouvernent les solutions fiscales. Deux raisons à cela : d'une part, parce que, sauf s'il est prévu une règle fiscale différente, on doit appliquer les principes comptables (caractère subsidiaire des règles fiscales) et, d'autre part, parce que le droit fiscal doit prendre en compte la réalité comptable (caractère prioritaire des écritures comptables).

A. - Le caractère subsidiaire des règles fiscales

28 – La règle est connue : chaque fois qu'il n'est pas prévu une règle fiscale différente, les principes comptables s'appliqueront pour la détermination du résultat imposable. La valeur réglementaire de cette règle (*CGI, ann. III, art. 38 quater*) ne préjuge en rien de son effectivité. En revanche, sa portée trouvera ses limites dans la réalité de la règle comptable.

1° Effectivité du caractère simplement subsidiaire du droit fiscal

29 – Le Conseil d'État s'est souvent référé aux principes comptables pour justifier une solution fiscale. Au sein d'une abondante jurisprudence, nous prendrons deux exemples significatifs de la prédominance du droit comptable tirés de la cession et de l'acquisition d'éléments d'actif ; le premier concernant le régime des plus-values professionnelles à long terme, le second tenant au « sur-paiement » ou au « sous-paiement » d'actifs professionnels.

30 – Dans l'ancien régime des plus-values professionnelles à long terme des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (IS)^{Note 35}, les entreprises avaient l'obligation de constituer une réserve spéciale si elles voulaient bénéficier du taux de faveur^{Note 36}. La question s'est posée de savoir si elles pouvaient doter cette réserve spéciale par le débit du compte de « report à nouveau ». L'administration fiscale faisait valoir que cela heurterait la notion même de réserve en droit comptable, laquelle représente une utilisation durable d'un bénéfice, alors qu'ici la réserve serait purement fictive. Se fondant sur le principe d'image fidèle des comptes, le Conseil d'État valida pourtant l'opération^{Note 37}. Même si l'on peut douter du bien fondé de la décision en droit comptable^{Note 38} (en réalité, ce qui importe aux yeux des magistrats c'est que les sommes ne soient pas distribuées, conformément à l'esprit de la législation fiscale) cette décision rappelle opportunément que, s'agissant d'une « obligation comptable » (en réalité l'obligation est fiscale mais c'est sa traduction qui est comptable), la solution doit être trouvée dans cette matière.

31 – Dans d'autres affaires, tenant à l'acquisition d'actifs pour un prix majoré ou minoré, le Conseil d'État aura été mieux inspiré comptablement. Traditionnellement, il estimait que le « surpaiement » d'une immobilisation justifiait le redressement opéré par l'administration des impôts^{Note 39}, soit par application de la théorie de l'abus de droit^{Note 40}, soit sur le fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion^{Note 41}. Constatant que l'achat d'une immobilisation pour un prix majoré n'entraîne pas une diminution de l'actif net, le Conseil d'État a révisé sa jurisprudence^{Note 42}. La modification de la valeur d'inscription du bien par le vérificateur n'entraîne pas plus de conséquence fiscale : la variation négative d'actif net issue de la moins-value d'acquisition est compensée par la réintégration dans le résultat fiscal de la libéralité consentie (la rectification fiscale n'aura lieu que plus tard lorsqu'un appauvrissement aura été vraiment constaté en comptabilité : réintégration des amortissements excédentaires ou d'une provision injustifiée, nouveau calcul de la plus-value lors de la revente du bien). En revanche, si le « sous-paiement » d'une immobilisation n'emporte pas par elle-même de variation positive d'actif net, au plan fiscal la substitution d'une valeur supérieure entraîne cette conséquence^{Note 43}.

2° Limites au caractère simplement subsidiaire du droit fiscal

32 – L'application d'une règle comptable en matière fiscale suppose qu'elle existe réellement. Si tel n'est pas le cas, il revient à la jurisprudence de créer la règle qui s'appliquera.

33 – L'existence d'une règle comptable reconnue en tant que telle permet d'exclure les sources annexes, y compris lorsqu'elles émanent du Conseil national de la comptabilité. Le Conseil d'État a ainsi clairement jugé que les recommandations du CNC étaient inopposables à l'administration fiscale^{Note 44}. Surtout, il s'est attaché à vérifier la réalité de la règle comptable invoquée. Il le fit notamment à propos du prétendu principe comptable et fiscal de « rattachement des charges aux produits »^{Note 45}. Au cas d'espèce, il s'agissait d'une entreprise de vente par correspondance qui distribuait gratuitement des catalogues à ses clients. Cette dernière avait déduit de ses résultats la charge représentée par la confection des catalogues au titre de l'exercice au cours duquel ils lui avaient été livrés. L'administration fiscale avait voulu remettre en cause cette déduction pour la partie des catalogues qui n'avaient pas été distribués aux clients à la fin de l'exercice. Après avoir rappelé le principe de spécialité des exercices comptables, le Conseil d'État énonce que le fait que la distribution de catalogues aux clients puisse avoir un effet sur le résultat est indifférent ; seule compte la date de livraison de ces catalogues^{Note 46}. Cette décision, rendue sous l'empire du Plan comptable de 1957, fût confirmée dans le cadre du plan comptable de 1982^{Note 47}, et le serait encore sous l'empire du plan comptable de 1999 (d'autant plus que les comptes de « charges différées » ont été supprimés)^{Note 48}, sauf pour les sociétés cotées européennes établissant des comptes consolidés^{Note 49}.

34 – Lorsque le droit comptable est tout aussi muet que le droit fiscal, la jurisprudence doit prendre le relais du législateur défaillant. Une affaire jugée récemment par le Conseil d'État concernant l'évaluation des stocks illustre parfaitement cette situation. Selon le droit fiscal, le coût de revient des biens produits par l'entreprise comprend l'ensemble des charges directes ou indirectes de production (*CGI, ann. III, art. 38 nonies*). La taxe professionnelle constitue-t-elle une charge indirecte de production^{Note 50} ? Faute de précision des textes fiscaux et comptables, le Conseil d'État a estimé qu'elle était à ranger parmi les « frais d'administration générale » exclus^{Note 51}. Cette position semble avoir fait « tâche d'huile » et pourrait être étendue à la matière comptable^{Note 52}.

B. - Le caractère prioritaire des écritures comptables

35 – Le caractère prioritaire des écritures comptables peut s'exprimer de la façon suivante : seules les opérations effectivement comptabilisées peuvent être prises en compte par le droit fiscal. Pour l'ensemble des commerçants, cette règle résulte de la simple constatation « passive » d'une exigence commune à la comptabilité et à la fiscalité. Pour les commerçants individuels spécifiquement, elle est aussi un principe « actif » dans la mesure où ces derniers peuvent librement déterminer la consistance de leur patrimoine professionnel, ce qui a une incidence sur le traitement comptable et fiscal des charges et des produits qui s'y rapportent.

1° Traduction de la règle pour l'ensemble des commerçants

36 – Parmi les conditions requises pour la déduction des charges, nous avons déjà souligné l'existence d'une condition de fond spécifiquement fiscale (l'intérêt de l'entreprise), et d'une condition de forme : la justification de la dépense (par le biais d'une facture notamment). Au plan formel aussi, la comptabilisation de la dépense dans un compte de charges (classe « 6 » du plan des comptes) est nécessaire pour sa déductibilité. Lorsque la charge (ou le produit) est rattachée à un élément de passif (ou d'actif), ce dernier doit aussi figurer en comptabilité.

37 – D'une façon générale, la déduction des frais généraux, des amortissements ou des provisions est liée à leur inscription dans un compte de charges approprié. La charge de la preuve de la régularité de ces comptes incombe aux contribuables^{Note 53}, que la Commission départementale ait été saisie ou non^{Note 54}. En revanche, on observera que la production du relevé spécial « n° 2055 » pour les amortissements et « n° 2056 » pour les provisions (*CGI, ann. III, art. 38, II et III*) n'est pas sanctionnée par la non-déductibilité de ces charges mais par une amende fiscale. En principe, le montant de cette amende est de 150 € si le document n'est pas produit dans les délais prescrits ou de 15 € par omission ou inexactitude

constatée (*CGI, art. 1729 B*). Toutefois, s'agissant du relevé des provisions, il est prévu pour les mêmes manquements une amende fiscale spécifique de 5 % du montant des sommes omises (*CGI, art. 1763*). Enfin, pour ce qui est des frais généraux, le relevé spécial « n° 2067 », n'est requis que lorsque les dépenses excèdent certaines limites (*CGI, art. 54 quater, et ann. IV art. 4 J*).

38 – Au cas particulier, les produits et les charges qui se rattachent à des éléments de l'exploitation ne font partie du résultat qu'autant que ces derniers sont inscrits au bilan^{Note 55}. Ainsi, la prise en compte des intérêts d'une dette ou des revenus d'une créance dépend, pour la première de son inscription au passif, et pour la seconde de son inscription à l'actif. C'est aussi le cas des plus ou moins-values de cession, lesquelles supposent que le bien cédé figurait au bilan. Le Conseil d'État a rappelé avec une certaine sévérité ce principe dans une affaire concernant les stock-options. En cette matière, la règle est que la société émettrice peut déduire de son résultat imposable les charges qu'elle subit du fait de la levée de l'option et les moins-values qui y sont liées (*CGI, art. 217 quinquies*). Selon le Conseil d'État, seule la moins-value résultant de la levée d'une option d'achat de titres acquis par une société peut générer pour elle une moins-value déductible, à l'exclusion de celle qui porte sur des titres émis en augmentation de son capital^{Note 56}. Il justifie cette solution par le fait que, dans la seconde hypothèse, les titres ne font l'objet d'aucune inscription dans la comptabilité de l'entreprise si bien qu'il n'est pas possible de dégager une moins-value de cession. Cette position a été critiquée par la doctrine qui a souligné, dès lors, le caractère surabondant de l'article 217 *quinquies* précité du CGI^{Note 57}. Finalement, le législateur est intervenu en prévoyant, sous certaines conditions et modalités, la déduction extracomptable de la perte ainsi constatée (*L. fin. rect. 2006, n° 2006-1771, 30 déc. 2006, art. 34, II, 4° ; CGI, art. 217 quinquies, II*).

2° L'affectation comptable des commerçants individuels

39 – Si les biens dont les personnes morales sont propriétaires, ou les dettes dont elles sont redevables, figurent nécessairement dans leur bilan comptable, tel n'est pas le cas des exploitants individuels qui doivent prendre une décision d'affectation. Cette décision de gestion marque une fois encore l'influence qu'exerce la comptabilité sur la fiscalité, à la fois quant au principe fiscal de liberté d'affectation comptable mais aussi quant à ses limites.

40 – Selon le droit fiscal, le commerçant personne physique est libre d'inscrire ou non à son bilan tout élément, professionnel ou privé, même s'il ne concourt pas à l'exploitation^{Note 58}. La liberté de gestion dont il dispose pour ce faire lui permet ainsi de déterminer à sa guise la consistance de son patrimoine professionnel^{Note 59}, avec les conséquences fiscales que l'on connaît (prise en compte des produits ou des charges dans le bénéfice industriel et commercial (BIC), régime des plus-values professionnelles au cas de

cession du bien, etc.). Ce principe découle de l'affirmation selon laquelle c'est l'affectation comptable, et non réelle comme pour les bénéficiaires non commerciaux (BNC), qui compte^{Note 60}.

41 – L'influence qu'exerce la matière comptable sur le droit fiscal est confirmée par l'existence d'une limite comptable à la règle fiscale de liberté d'affectation : les biens qui sont l'objet même de l'exploitation doivent obligatoirement être inscrits au bilan (fonds de commerce, droit au bail, brevet...), sinon ce serait une erreur comptable susceptible d'être rectifiée par l'administration^{Note 61}. Ainsi, la cession d'un fonds de commerce non inscrit au bilan entraîne nécessairement l'application du régime des plus-values professionnelles^{Note 62}. Pour autant, le droit fiscal conserve une certaine marge d'autonomie puisque l'entreprise ne peut inscrire à son bilan que les biens qui ont vocation à être « un élément de l'exploitation » ; sinon se serait un acte anormal de gestion. Tel sera le cas par exemple pour un brevet acquis par une entreprise alors qu'elle n'a pas la capacité de l'exploiter^{Note 63}.

3. Conclusion

42 – Ainsi sont les relations qui unissent la comptabilité et la fiscalité : réciproques. Il est facile de mettre en relief cette relation de dépendance entre les deux matières : la fiscalité est la sanction naturelle des règles comptables qui en sont elles-mêmes le support. Finalement, la comptabilité a autant besoin de la fiscalité que la fiscalité a besoin de la comptabilité. Cette dépendance à la fois génétique et historique n'est pourtant pas inébranlable et pourrait être remise en cause compte tenu de l'évolution du droit comptable, mais nous nous devons de rappeler leur filiation légitime. La déconnexion entre la fiscalité et la comptabilité rendrait orphelin le droit fiscal ; il lui faudrait adopter des règles spécifiques pour le calcul de l'impôt qui ne seraient pas les règles purement comptables. Voilà une perspective bien effrayante...

Note 1 Parmi l'abondante littérature qu'elle a suscitée, on peut citer : M. Hinard et A.-C. Mitaine-Chenevier, Comptabilité et fiscalité : PUF, 2000. – C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale : Dalloz, 4e éd., 2003, thème n° 29, La réglementation comptable et la réglementation fiscale, p. 504. – B. Plagnet, Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale : RSF 1974, 695. – J.-L. Rossignol, Compilation de quelques belles expressions à propos des relations entre la comptabilité et la fiscalité au XXe siècle : LPA 12 févr. 2001, n° 30, p. 3.

Note 2 L. Olléon, Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien : RJF 2002, p. 355. – A. Plas, Autonomie de la comptabilité par rapport à la fiscalité, une opinion : RF compt. 1977, n° 69, p. 43.

Note 3 Cette tendance du droit comptable positif se matérialise à la fois par l'adoption des normes comptables internationales IFRS pour les comptes consolidés des sociétés qui font publiquement appel à

l'épargne et par l'évolution des règles applicables aux comptes individuels des sociétés, également d'inspiration anglo-saxonne.

Note 4 Certains auteurs estiment que la déconnexion est souhaitable, au nom de la sauvegarde de la souveraineté fiscale de l'État, G. Gelard, L'extension des normes internationales aux comptes sociaux et la déconnexion entre fiscalité et comptabilité : Dr. fisc. 2004, n° 8, étude 423. D'autres souhaitent maintenir la connexion mais en régulant mieux ses effets, Y. Benard, fiscalité et comptabilité : convergence + connexion = chaos ? : RJF 2007, p. 523.

Note 5 V. La comptabilité dans l'entreprise et la responsabilité pénale : LPA 12 avr. 2007, n° 74.

Note 6 Selon cet article : « Est puni d'une amende de 9 000 € le fait, pour le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une société anonyme, de ne pas, pour chaque exercice, dresser l'inventaire et établir des comptes annuels et un rapport de gestion ».

Note 7 L'amende est celle prévue pour les contraventions de la 5e classe (1 500 € ou 3 000 € au cas de récidive). Il avait été jugé que le glissement de l'obligation de publication figurant initialement dans le décret de 1967 vers la partie législative du code de commerce empêchait l'application de la sanction pénale (CA Douai, 3 déc. 2004 : D. 2005, n° 5, act. jurispr., p. 359, obs. A. Lienhard, qui approuve la décision et parle de « dépénalisation implicite » ; Bull. Joly 2005, p. 481, obs. critiques C. Mascala ; Rev. sociétés 2005, p. 668, obs. critiques B. Bouloc), mais le décret du 11 décembre 2006 est venu abroger les anciennes dispositions réglementaires et insérer un nouvel article 246-1 unique dans le décret de 1967 (devenu C. com., art. R. 247-3. – D. 25 mars 2007), sanctionnant d'une amende de la 5e classe le fait de ne pas satisfaire aux obligations de dépôt des comptes sociaux prévus aux articles L. 232-21 à L. 232-23 du Code de commerce.

Note 8 Cet article dispose que « Est puni d'un emprisonnement de 5 ans et d'une amende de 375 000 € le fait pour : 2°) Le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une SA de publier ou présenter aux actionnaires même en l'absence de toute distribution de dividendes, des comptes annuels ne donnant pas pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine, à l'expiration de cette période, en vue de dissimuler la véritable situation de la société ».

Note 11 En principe, le refus de certifier les comptes comme étant sincères, réguliers et donnant une image fidèle, devra être communiqué au procureur de la République.

Note 12 En cas de refus d'approbation des comptes annuels, une copie de la délibération de l'assemblée doit être déposée dans le mois de la tenue de l'assemblée (C. com., art. 232-23, II).

Note 13 Mémento Lefebvre comptable 2007, 355-1. Selon l'article 120-2 alinéa 2 du Plan comptable général, « Dans le cas exceptionnel ou l'application d'une règle comptable se révèle impropre

à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnés dans l'annexe ».

Note 14 L'intérêt de retard, au taux initial de 0,75 % par mois (0,40 % actuellement), constitue-t-il une sanction pénale ? Le Conseil d'État (CE, avis, 12 avr. 2002, 239693, SA Financière Labeyrie : Juris-Data n° 2002-063375 ; Dr. fisc. 2002, n° 26, comm. 555, concl. F. Séners, note B. Boutemy et É. Meier ; RJF 2002, n° 673), suivi par la Cour de cassation (Cass. com., 17 mars 2004, n° 545 FS-PBRI, Philippart : RJF 2004, n° 812. – Cass. com., 27 sept. 2005, n° 03-15.245, Sté Montroyal : Juris-Data n° 2005-029936 ; Dr. fisc. 2006, n° 12, comm. n° 275), ont jugé que non.

Note 16 Lorsque les pièces justificatives sont établies sur support informatique, l'entreprise doit les conserver pendant un délai de trois ans, nécessairement sous cette forme (LPF, art. L. 102 B, al. 2), et sous la forme de son choix pour les trois années (Instr. 24 janv. 2006, § 69 : BOI 13 L-1-06 ; Dr. fisc. 2006, n° 7, instr. 13474).

Note 17 Sous réserve de l'acceptation du destinataire, les factures peuvent désormais être émises par voie électronique, par courrier électronique sécurisé ou au moyen d'un échange informatisé de données (CGI, art. 289 bis).

En ce sens, Mémento Lefebvre comptable, préc., n° 661-8.

Note 18 Notamment, depuis la loi « NRE » du 15 mai 2001, la facture ou les conditions générales de vente doivent obligatoirement préciser le taux des pénalités applicables au cas de paiement tardif (C. com. art. L. 441-3), lesquelles sont exigibles sans qu'un rappel soit nécessaire (C. com., art. L. 441-6).

Note 19 Dans la troisième situation, l'amende peut être réduite à 5 % si, dans les trente jours de sa mise en demeure par l'administration fiscale, le vendeur apporte la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée.

Note 20 CE, 21 mai 2007, n° 284719, Sté Sylvain Joyeux : FR Lefebvre 2007, p. 3 ; RJF 2007, n° 953.

Note 21 Relèvent de ce régime d'imposition, de plein droit les entreprises de ventes si leur chiffre d'affaires est compris entre 76 300 € et 763 000 € (entreprises de vente), ou entre 27 000 € et 230 000 € (prestataires de service), ou sur option pour les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 76 300 € ou 27 000 € (CGI, art. 50-0).

Note 22 Au lieu d'une fois par mois (D. 26 févr. 2002 lequel a aligné certaines dispositions comptables sur le CGI).

Note 23 À compter de l'imposition des revenus de 2006, les taux applicables sont respectivement ramenés de 72 % à 71 % pour les entreprises de ventes, et de 52 % à 50 % pour les entreprises de prestations de services.

Note 24 Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2005, les termes de « provisions pour dépréciation » sont remplacés par les termes de « dépréciations » (Règl. CRC n° 2002-10, 12 déc. 2002). Le droit fiscal conserve les anciennes appellations de « provisions pour dépréciation » et de « provisions pour risques et charges ».

Note 25 Ce qui autorise leur cumul, CE, 10 déc. 2004, n° 236706, Sté Roissy Films et n° 236707, François : Juris-Data n° 2004-080617 ; Dr. fisc. 2005, n° 13, comm. 320, concl. L. Vallée ; RJF 2005, n° 118.

Note 26 En ce sens, M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises : Litec, 31e éd., 2007-2008, n° 272.

Note 27 Depuis la nouvelle définition des « passifs » (PCG, art. 212-1 : « obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressource au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci »), le droit comptable s'est aligné sur le droit fiscal et il n'est plus possible de déduire une provision pour charge si l'événement est postérieur à la clôture de l'exercice. En revanche, il importe peu que l'événement ne soit connu qu'après la clôture de l'exercice. L'article L. 123-20 du Code de commerce est clair sur ce point : « Il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes ». Une règle analogue figure à l'article 313-5 du PCG.

Note 28 Instr. 30 déc. 2005, § 145 : BOI 4 A-13-05 ; Dr. fisc. 2006, n° 4, instr. 13449.

Note 29 La possibilité de différer fiscalement un amortissement en période déficitaire (« amortissements réputés différés »), en violation de la règle de l'amortissement minimum, a été supprimé à compter des exercices ouverts en 2004.

Note 30 Cass. crim., 26 juin 1978, n° 77-92.833 : Bull. crim. 1978, n° 212, p. 555.

Note 31 Rev. éco. et compt. n° 178, mars 1992, p. 46.

Note 32 Toutefois, les pouvoirs publics ont admis que les PME (entreprises qui ne dépassent pas deux des trois seuils suivants : total de bilan de 3,65 M€, chiffre d'affaires de 7,3 M€ et nombre de salariés de 50) puissent retenir dans leurs comptes individuels les durées d'usage pour déterminer les plans d'amortissement des immobilisations non décomposables (Règl. CRC, 3 nov. 2005). T. Roy, Convergence PCG/IFRS en matière de durée d'amortissement : un pas en arrière ? : LPA 17 oct. 2006, n° 207, p. 3.

Note 33 BOI 4 A-13-05, préc., § 97.

Note 34 Dans l'hypothèse où la durée d'usage est plus longue que la durée d'utilité, les entreprises devront réintégrer la différence dans le résultat imposable de façon extra comptable, BOI 4 A-13-05, préc., § 99.

Note 35 Ce régime a cessé de s'appliquer en 1997, à l'exception notamment des cessions de titres de participation (CGI, art. 219, I, a quater). Depuis 2004, les entreprises n'ont plus l'obligation de doter la réserve spéciale.

Note 36 Le montant qui est porté à la réserve spéciale est égal au solde de la plus-value après impôt, soit 81 % de son montant (en effet, le taux de faveur qui s'appliquait aux plus-values à long terme à l'époque était de 19 %).

Note 37 CE 5 févr. 2001, n° 211266, SA Atlantique Automobile : Dr. fisc. 2001, n° 26, comm. 593 ; RJF 2001, n° 447.

Note 38 V. obs. J.-L. Navarro : JCP E 2002, 273, p. 273.

Note 39 É. Gerbino, La jurisprudence « Flatto » sur le surpaiement d'actifs, ou le conflit entre le droit et l'opportunité : Dr. fisc. 2000, n° 39, p. 1245 et 1255.

Note 40 CE, 19 nov. 1984, n° 35491 : Dr. fisc. 1985, n° 9, comm. 453, concl. O. Fouquet. – CE, 2 oct. 1985, 37791 : Dr. fisc. 1986, n° 19, comm. 942.

Note 41 CE, 3 févr. 1986, n° 41026 : Dr. fisc. 1986, n° 26, comm. 1266.

Note 42 CE 17 nov. 2000, n° 179429, SA Service de presse édition et information (SPEI) : Dr. fisc. 2001, n° 15, comm. 339 ; RJF 2001, n° 144. – CE, 27 avr. 2001, Sté Générale des Transports et d'Industrie : Dr. fisc. 2001, n° 41, comm. 909, concl. J. Courtial.

Note 43 CE, 5 janv. 2005, n° 254556, Sté Raffypack : Juris-Data n° 2005-080624 ; Dr. fisc. 2005, n° 13, comm. 318, concl. E. Glaser, note A. Bricet et M. Gautier ; RJF 2005, n° 213. – F. Béyreziat, Libéralité, comptabilité, fiscalité : variation autour de l'actif net (CE 17/11/2000, CE 27/04/2001, CE 05/01/2005) : RJF 2005, p. 314.

Note 44 CE, plén., 26 avr. 1985, n° 30077, SA des Produits Exel : Dr. fisc. 1986, n° 4, comm. 76 ; RJF 1985, n° 423.

Note 45 Ce principe n'a jamais été clairement expliqué et reconnu en droit comptable. Il voudrait que l'on rattache des charges à l'exercice ou à des exercices ultérieurs, selon que les produits correspondants sont constatés dans l'exercice ou non V. Mémento Lefebvre comptable, préc., n° 262.

Note 46 CE, 29 juill. 1998, n° 149517, SA Bergère de France : Dr. fisc. 1999, n° 7, comm. 123 ; JCP E 1999, p. 871.

Note 47 CE, 20 févr. 2002, rec. n° 221 437, Sté La Chemise Lacoste (Concl.) : Juris-Data n° 2002-080099 ; Dr. fisc. 2002, n° 16, comm. 343.

Note 48 Règlement CRC du 23 novembre 2004 sur l'évaluation des actifs, applicable depuis le 1er janvier 2005.

Note 49 Depuis le 1er janvier 2005, ces entreprises doivent tenir une comptabilité conforme aux normes IFRS (Règl. CEE, 19 juill. 2002), lesquelles reconnaissent le principe de rattachement des charges aux produits.

Note 50 Il s'agit des frais de personnel, des provisions ou amortissements, et sur option des frais financiers, CGI, ann. II, art. 38 undecies, mais seulement pour la part qui concoure à la fabrication des biens.

Note 51 CE, 3 nov. 2003, n° 248888, SA Tuileries Marley Betopan :Juris-Data n° 2004-080444 ; Dr. fisc. 2004, n° 15, comm. 2004, concl. L. Vallée, note P. Masquart ; RJF 2004, n° 8.

Note 52 En ce sens, Mémento Lefebvre comptable, préc., n° 1182.

Note 53 CE, plén., 27 juill. 1984, n° 34588 : Dr. fisc. 1985, n° 11, comm. n° 596.

Note 54 CE, 20 mai 1998, n° 159877, Sté Véticlam : Dr. fisc. 1998, n° 44, comm. 979, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 1998, n° 836.

Note 55 Une société en participation ne peut donc comptabiliser des amortissements sur un bien qu'elle n'a pas inscrit à l'actif de son bilan (CAA Lyon, 27 juill. 2006, n° 02LY01297, M. et Mme Bourcier : Juris-Data n° 2006-328361 ; Dr. fisc. 2007, n° 14, comm. 371).

Note 56 CE, 16 janv. 2006, n° 260150, SA LVMH-Moët Hennessy-Louis Vuitton :Juris-Data n° 2006-080833 ; Dr. fisc. 2006, n° 23, comm. 429 ; RJF 2006, n° 361 ; Dr. sociétés 2006, obs. J.-L. Pierre, p. 36.

Note 57 Note J.-L. Pierre, préc. En effet, il n'était pas besoin de prévoir une disposition spécifique puisque les règles du droit commun suffisaient. En outre, les travaux parlementaires vont dans le sens des contribuables.

Note 58 CE, 8 sept. 1999, n° 179832, M. Le Forestier de Quillien : Dr. fisc. 2000, n° 6, comm. 73, concl. J. Arrighi de Casanova, qui valide la déduction des amortissements et des charges relatives à un navire inscrit à l'actif du bilan d'un entrepreneur qui ne l'avait pas encore exploité.

Note 59 F. Mortimer, Le patrimoine professionnel et privé du commerçant : PUF, Les Nouvelles fiscales, n° 861, 1er janv. 2002, p. 23. – M. Cozian, Le principe de liberté d'affectation comptable dans le cadre des BIC : Dr. fisc. 2002, n° 6, étude 5.

Note 60 CE, plén., 24 mai 1967, req. n° 65436 : Dr. fisc. 1967, n° 27, doct., concl. Schmeltz. : Dupont 1967, p. 366.

Note 61 CAA Lyon, 19 déc. 2003, n° 00-1566 et n° 01-2016, Barremaecker : Juris-Data n° 2003-272493 ; Dr. fisc. 2005, n° 26, comm. 500.

Note 62 CE, 10 juin 1970, n° 75161 : Dr. fisc. 1971, n° 8, comm. 249, concl. J. Delmas-Marsalet.

Note 63 CE, 17 oct. 2003, n° 247532, Sté Sidac-Diffusion : Juris-Data n° 2003-080438 ; Dr. fisc. 2004, n° 15, comm. 402 ; RJF 2004, n° 9.

Note 9 CA Paris, 12 oct. 2005 : Juris-Data n° 2005-292229 ; Dr. sociétés 2006, comm. 66, obs. R. Salomon.

Note 10 Sur la double qualification possible, V. Cass. crim., 4 mai 2006, n°05-84.786 : Bull. Joly Sociétés 2006, p. 1151.

Note 15 Curieusement, les pouvoirs publics avaient prévu un délai de conservation plus court (trois ans à compter de la vente ou de la prestation de service) en ce qui concerne les factures (D. 30 avr. 2002, art. 13), mais ce texte a été abrogé lors de la codification de la partie réglementaire du Code de commerce (D. 25 mars 2007, préc.)