

LA T.V.A. NON DÉCLARÉE OU DÉDUITE A TORT CONSTITUE-T-ELLE UNE DETTE OU UN BÉNÉFICE IMPOSABLE DE L'ENTREPRISE ?

par

Philippe DEROUIN

Avocat au barreau de Paris
Associé Gide-Loyrette-Nouël
Ancien chargé de cours des facultés de droit

Les impôts sur les bénéfiques (impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux et impôt sur les sociétés) et la T.V.A. ont de nombreux points communs, notamment parce qu'ils sont perçus, les uns et les autres, à l'occasion d'un « mouvement » dans le circuit économique. Chiffre d'affaires et bénéfiques sont intimement liés et s'il peut y avoir chiffre d'affaires sans bénéfice (en raison de l'incidence des frais généraux), on ne peut concevoir de bénéfice sans chiffre d'affaires.

Aussi, les contrôles en peuvent-ils être simultanés ainsi que le contentieux depuis que la distinction entre les impôts qui doivent être jugés en séance non publique (impôts directs) et ceux qui doivent être jugés en séance publique (T.V.A. et taxes assimilées) a été abrogée.

Les vérifications et les rehaussements simultanés (chiffres d'affaires et bénéfiques) qui en découlent peuvent aboutir, plusieurs années après l'exercice en cause, à des reconstitutions du chiffre d'affaires servant d'assiette à la fois à la T.V.A. et aux bénéfiques.

Dans ce cas, la T.V.A. non payée mais due par voie de rappel ne peut servir d'assiette à l'impôt direct sur les bénéfiques, d'où la création du bénéfice de la « cascade » qui tient compte pour la détermination de la dette d'impôt direct du montant de la dette de T.V.A.

Or l'Administration, au titre de ce même exercice, semble considérer que le non-paiement de la T.V.A. qu'elle considère comme due constitue un profit imposable de l'entreprise qu'elle prétend réintégrer dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfiques sous l'appellation de « profit sur le Trésor ».

Une fois de plus, l'interprète se trouve en face de dispositions et d'exigences contradictoires : le respect de la règle d'équité de la « cascade » et le souci d'éviter le paiement de l'impôt sur l'impôt, d'une part, et, d'autre part, la nécessité — qui semble avoir conduit l'Administration — d'écarter, en sens contraire, une double déduction par le cumul de la « cascade » et de la « déduction ».

Cette difficulté a été soumise au Conseil d'État qui, dans son avis, a fait pencher la balance dans le sens de l'Administration.

Mais la solution est-elle définitive ?

Le « Contentieux » peut toujours, en la plénitude de son pouvoir de juridiction, être d'un avis contraire. Il ne manque pas d'éléments pour en décider ainsi.

Ce sont ces éléments qu'en son style incisif et direct, M^e Derouin met en lumière, ne célant pas qu'il est ardent défenseur de la solution qui semble, pour l'instant, contraire à l'avis du Conseil d'État.



A PROPOS DE L'AVIS RENDU PAR LE CONSEIL D'ÉTAT, LE 19 OCTOBRE 1990 (CHARDON, N. 117.924) (1)

I. — L'avis rendu par le Conseil d'État sur la légalité de la pratique administrative consistant à accompagner les redressements de T.V.A. d'un redressement d'assiette de l'impôt sur les

bénéfiques d'égal montant au titre d'un « profit sur le Trésor », n'emporte pas l'adhésion. C'est le moins qu'on puisse dire.

Cette pratique a pour origine le souci, bien compréhensible, de l'Administration, d'éviter que le mécanisme de la déduction en cascade prévu par l'article L. 77 du L.P.F. n'aboutisse à une double déduction et à un avantage indu pour l'entreprise qui a fait l'objet d'un redressement de T.V.A. En effet, si ce texte permet la déduction, de l'assiette de l'impôt sur les bénéfiques, du supplément de taxe sur le chiffre d'affaires résultant de la vérification au titre du même exercice que celui au cours duquel ont eu lieu les opérations ayant donné lieu au redressement de T.V.A., un autre texte, l'article 39-1-4^o du C.G.I., énonce que les charges déductibles du bénéfice comprennent « les impôts à la charge de l'entreprise mis en recouvrement au cours de l'exercice ».

Mais il ne paraît pas douteux que cette dernière règle, de portée générale, doit être écartée en présence de la règle spéciale de l'article L. 77 du L.P.F. qui institue la déduction en cascade. Dans ses instructions publiées, l'Administration considère bien la déduction en cascade comme une exception au principe selon lequel les impôts à la charge de l'entreprise sont déductibles lors de leur mise en recouvrement (*Doc. adm. 4 C-4411, n. 7*). Il ne semble pas qu'un contribuable ait jamais prétendu être en droit, après avoir bénéficié de la cascade au titre d'un exercice vérifié, d'opérer une nouvelle déduction au titre de l'exercice de recouvrement sur le fondement de l'article 39-1-4^o du C.G.I. En tout cas, aucun contentieux ne semble avoir été porté devant les Tribunaux sur ce point.

Cependant, l'Administration des impôts a paru craindre, peut-être avec raison, que certaines entreprises, ayant bénéficié de la déduction en cascade de la T.V.A. au titre de l'exercice vérifié, opèrent spontanément mais irrégulièrement une nouvelle fois la déduction de la même taxe au titre de l'exercice au cours duquel le supplément de T.V.A. est mis en recouvrement.

Pour parer à ce risque, l'Administration recommande, dans ses instructions publiées, à ses agents d'inviter les entreprises vérifiées à constituer une provision, non déductible de l'assiette de l'impôt, pour paiement des taxes sur le chiffre d'affaires déduites par anticipation par l'effet de la cascade (*Doc. adm. 13 L-1326, n. 63 et s., p. 118*).

II. — Certains services de l'Administration des impôts ont imaginé d'aller plus loin et d'anticiper sur une éventuelle double déduction irrégulière de la T.V.A. ayant fait l'objet du redressement et de notifier, simultanément avec le redressement de T.V.A., un rehaussement d'égal montant du bénéfice imposable au titre d'un « profit sur le Trésor », anéantissant ainsi les effets du mécanisme légal de la déduction en cascade (*Doc. adm. 13 L-1326, n. 23 et s., p. 108*).

Un tel procédé est déjà discutable pour deux raisons au moins :

Tout d'abord, tendant à faire échec aux effets normaux de la déduction en cascade tels qu'ils sont définis par la loi, il est contraire tant à l'objet qu'à la lettre même de celle-ci.

En outre, il n'appartient pas à l'Administration des impôts de présumer l'éventuel comportement irrégulier du contribuable consistant à déduire, lors du recouvrement de la T.V.A., le supplément de taxe qui a déjà été déduit par l'effet de la cascade ou des règles d'assiette de l'impôt sur les bénéfiques. On reproche, bien souvent à tort, aux vérificateurs de présumer que les contribuables sont des fraudeurs. Tel est le cas : cette pratique administrative suppose une présomption de fraude future, voire d'esroquerie, imputable au contribuable vérifié... à moins qu'elle n'implique au contraire le droit, qu'aucun contribuable ne semble avoir jamais revendiqué, d'opérer une seconde fois, au titre de l'article 39-1-4^o du C.G.I. lors de la mise en recouvrement de la

(1) Cet avis est reproduit *infra*, page 235.

T.V.A., la déduction de celle qui a déjà été déduite par l'effet des règles d'assiette de l'impôt ou par le mécanisme de la cascade.

Dans la plupart des cas, correspondant à l'hypothèse envisagée par l'Administration dans ses instructions (*Doc. adm. 13 L-1326, n. 23, p. 108*), ces redressements ne sont notifiés que dans l'hypothèse où l'entreprise vérifiée demanderait à bénéficier de la cascade. Mais parfois, comme dans l'affaire qui a donné lieu à la demande d'avis du Tribunal administratif de Dijon, le redressement est notifié purement et simplement et n'est pas abandonné bien que le contribuable ne demande pas l'application de la cascade (ou, actuellement, s'y oppose) avant la mise en recouvrement. Or, en pareil cas, si le contribuable ne demande pas (ou, actuellement, refuse) à bénéficier de la cascade, tout risque de double déduction se trouve, par définition, écarté.

Le redressement tendant à faire apparaître un « profit sur le Trésor », déjà discutable en cas d'application de la cascade, devient injustifié en l'absence de déduction en cascade puisqu'il aboutit bien à une « double imposition en matière de bénéfice », autrement dit à taxer un « faux profit » (*Raffégeau, Dufils, Corre et Lopater, Memento comptable 1991 Fr. Lefebvre n. 2915-1, p. 780*) que nul ne semble d'ailleurs avoir jamais imaginé de prendre en considération pour le calcul de la participation des salariés. Il est à peine besoin de signaler que cette pratique, propre à l'Administration française des impôts, est inconnue dans les autres pays du marché commun qui connaissent, pourtant, tout à la fois, la T.V.A. et l'impôt sur les bénéfices à telle enseigne que, déjà difficile à expliquer à des contribuables français, elle est incompréhensible pour les entrepreneurs étrangers, peu sensibles à cette manifestation extrême de « l'autonomie » de notre droit fiscal.

C'est pourtant cette curieuse pratique — d'une légalité pour le moins contestable, sans écho dans aucun autre État de la Communauté Européenne, et aux conséquences bien souvent inéquitables puisqu'elle peut aboutir à un cumul d'impositions et de pénalités pour le même redressement cependant que certains contribuables peuvent y trouver le moyen de « rajeunir » des déficits fiscaux — que le Conseil d'État s'est efforcé de justifier. Il n'y a pas réussi et l'avis qu'il a donné encourt de multiples critiques.

III. — On se permettra de rappeler qu'aux termes de l'article 38-2 du C.G.I., que le Conseil d'État n'a cependant pas cru devoir reproduire dans son avis, « le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs d'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt » et que ce même texte précise : « L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances de tiers, les amortissements et les provisions justifiées ».

La T.V.A. non déclarée ou impayée à la clôture d'un exercice quoique se rapportant à des opérations dont le fait générateur de la taxe se situe au cours de l'exercice, constitue une dette de l'entreprise envers le Trésor public, c'est-à-dire une « créance de tiers » venant en déduction de l'actif net à la clôture de la période.

Cela découle de la définition même du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire l'événement qui donne naissance à la dette fiscale. Si la loi française ne donne pas de définition de la notion de fait générateur de l'impôt et se borne, notamment en matière de T.V.A., à indiquer quel est l'événement qui constitue le fait générateur de la taxe (art. 269 du C.G.I.), les directives communautaires donnent de telles définitions qui ne laissent aucun doute sur la portée de cette notion. L'Annexe A à la 2^e Directive T.V.A. du 11 avril 1967 énonçait : « Par fait générateur de la taxe, il faut entendre la naissance de la dette fiscale ». L'article 11 de la 6^e Directive T.V.A. du 17 mai 1977 (*Droit fiscal 1978, n. 10*) énonce de même : « Sont considérés comme : a) fait générateur de la taxe : le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ; b) exigibilité de la taxe : le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi... auprès du redevable pour le paiement de la taxe » (voir également Derouin, « La taxe sur la valeur ajoutée dans la Communauté Économique Européenne », n. 296, p. 203, n. 497, p. 307 et n. 505, p. 311).

C'est donc à juste titre que le Conseil d'État avait jugé naguère « que des dispositions précitées du code (art. 38 et 269 du C.G.I.), il résulte que la T.V.A. dont une entreprise est redevable envers le Trésor est au nombre des créances de tiers inscrites au passif du bilan dont le montant entre dans le calcul de l'actif net de l'exercice correspondant à la date, déterminée conformément aux prescriptions du 1 de l'article 269 du Code, à laquelle le fait générateur de la taxe est intervenu » (*Cons. d'État, 25 nov. 1985, n. 45.008 : Droit fiscal 1986, n. 27, comm. 1292, concl. Racine*).

Le Conseil d'État en avait déduit qu'une dette de T.V.A. afférente à des recettes devait être rattachée à l'exercice au cours duquel est survenu le fait générateur de la taxe, c'est-à-dire

s'agissant de prestations de services et de la législation antérieure à 1979, l'encaissement du prix ou de la rémunération de sorte que « le rattachement de la taxe omise doit, en conséquence, être effectué selon les dates des encaissements des opérations taxables » (arrêt précité).

On ne saurait être plus clair. Le Conseil d'État avait ajouté « que la circonstance que l'entreprise tenait une comptabilité hors taxe de ses achats, comme de ses stocks et de ses ventes est, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, sans incidence sur la détermination du bénéfice taxable telle qu'elle doit être effectuée, en tenant compte de la taxe due à l'entreprise ou par l'entreprise, selon les règles tracées à l'article 38 du Code » (arrêt précité).

En effet, et comme le rappelle à juste titre l'avis du 19 octobre 1990, même si l'entreprise tient une comptabilité hors taxe, les créances sur les clients qui doivent figurer à l'actif du bilan s'entendent de la totalité de ces créances correspondant au prix convenu T.V.A. incluse. Peu importe que, pour la détermination de la T.V.A. elle-même, le prix convenu soit réputé inclure la T.V.A. de sorte que la taxe est liquidée sur le prix diminué de la T.V.A. (*Cons. d'État, 14 déc. 1979, n. 11.798, Comité de propagande de la banane : Droit fiscal 1980, n. 15, comm. 869, concl. Martin Laprade*). Cette règle d'assiette de la T.V.A. est sans incidence sur la détermination de la valeur d'actif que constitue la créance sur le client ou les liquidités perçues en paiement de cette créance qui comprennent nécessairement la T.V.A. afférente à l'opération. La jurisprudence en ce sens est constante.

Mais cela n'empêche pas que la T.V.A. afférente à ces recettes ou ces créances constitue une dette de l'entreprise dès lors que le fait générateur de la taxe est survenu au cours de l'exercice (*Cons. d'État, 25 nov. 1985* précité).

IV. — Pour s'écarter de ces principes et déclarer, dans son avis du 19 octobre 1990, que la T.V.A. afférente aux recettes non déclarées « ne constitue pas une dette devant être prise en compte dans le passif du bilan de clôture de l'exercice », le Conseil d'État a fait abstraction du fait générateur de la T.V.A. pour considérer seulement que « la taxe en cause n'a, à la clôture de l'exercice, pas encore été liquidée en l'absence soit d'un acquittement spontané, soit d'une mise en recouvrement par l'État créancier et ne peut pas non plus être regardée comme l'ayant été spontanément par l'entreprise débitrice puisque les opérations auxquelles elle se rapporte n'ont pas été incluses dans les déclarations de chiffres d'affaires souscrites pendant l'exercice ».

Autrement dit, la Haute Assemblée a implicitement écarté les règles qui définissent les conditions de fond d'existence de la dette fiscale (fait générateur, base d'imposition et taux) qu'elle avait retenues jusqu'alors, et notamment dans sa décision du 25 novembre 1985, pour ne retenir que la condition de forme d'existence d'un titre de créance de l'État résultant soit de la déclaration du contribuable, soit d'un avis de mise en recouvrement consécutif à une procédure de redressement.

Cette analyse n'est pas seulement contestable : elle est gravement erronée car l'existence d'une dette et, notamment, d'une dette fiscale est déterminée par les règles de fond qui fixent les conditions de sa naissance et les modalités de son extinction mais non pas par la circonstance qu'elle est, ou non, représentée par un titre. Peu importe qu'aucun acte n'ait liquidé la taxe : l'obligation de redevable à l'égard du Trésor résulte du seul fait générateur de l'impôt et le montant de cette obligation est déterminé par application des règles d'assiette et de taux aux sommes perçues par l'entreprise ou dues à celle-ci en contrepartie de l'opération imposable. C'est donc bien une dette certaine et liquide qui ne s'éteint point du seul fait qu'elle n'a pas été payée par le redevable ou reconnue par lui dans une déclaration.

Cela est si vrai qu'en l'absence de liquidation spontanée de la taxe par le redevable, ce dernier est débiteur d'un intérêt de retard à compter de la date à laquelle « l'impôt devait être acquitté » (art. 1727 et 1727 A du C.G.I.). Comment concevoir qu'il y ait un intérêt de retard s'il n'y a plus de dette ?

De même, si le contribuable se trouve en état de cessation des paiements et fait l'objet d'une procédure collective, la T.V.A. afférente aux opérations dont le fait générateur est antérieur au jugement d'ouverture est évidemment sujette à déclaration au passif qu'elle soit ou non représentée par un titre (art. 50 de la loi du 25 janv. 1985) et il était constant, sous l'ancien régime de la loi du 13 juillet 1967, que c'était une dette dans la masse (*Cons. d'État, Plén., 18 déc. 1974, n. 91.431 : Droit fiscal 1975, n. 24, comm. 846 ; R.J.F. 1975, n. 61, p. 72, concl. Cabannes, p. 54*) même si cette solution n'a pas été sans créer quelques incertitudes qui ont été finalement levées sans remettre en cause ce principe (*Cons. d'État, Plén., 18 juin 1984, n. 22.019 : Droit fiscal 1984, n. 45-46, comm. 2004 ; R.J.F. 1984, n. 1005, p. 529, concl. Bissara, p. 469*).

De même encore, l'existence de la créance de l'État, même non représentée par un titre, autorise le comptable public à demander que soit pratiquée une saisie conservatoire ou une inscription provisoire d'hypothèque judiciaire (art. 48, 53 et 54, C. Proc. civ. et Cass. civ., 13 mai 1986, Bull. civ. I, n. 129, p. 130, D. 1986, 389, note Prévault).

On ne peut donc pas suivre M. le Commissaire du gouvernement Fouquet lorsqu'il énonce, dans ses conclusions sous l'avis du 19 octobre 1990 (publiées à la R.J.F. 11/90, p. 738), qu'« une dette de T.V.A. ne saurait subsister régulièrement en comptabilité au-delà de la date limite à laquelle le contribuable aurait dû s'en acquitter ». Bien au contraire : une dette doit subsister au passif du bilan tant qu'elle n'est pas payée ou qu'il n'est pas certain qu'elle ne le sera pas et le Conseil d'État en juge lui-même ainsi (Cons. d'État, Plén., 25 fév. 1985, n. 37.362, Grands Magasins de la Samaritaine : Droit fiscal 1986, n. 49, comm. 2158 ; R.J.F. 1985, n. 536, p. 291, concl. Fouquet, p. 275. — 8 juill. 1985, n. 31.755 : Droit fiscal 1986, n. 9, comm. 359 ; R.J.F. 1985, n. 1258, p. 677 — 2 juill. 1986, n. 38.610 : Droit fiscal 1986, n. 50, comm. 2266, concl. Fouquet ; R.J.F. 1986, n. 924, p. 573).

Aucune disposition, ni dans la loi, ni dans les directives communautaires dont la loi assure la mise en œuvre, n'exclut la T.V.A. de ce principe de droit commun... et de bon sens.

La T.V.A. non déclarée ou déduite à tort par une entreprise est et demeure une dette de l'entreprise tant qu'elle n'est pas payée ou prescrite et les dirigeants de l'entreprise commettent le délit de présentation de bilan inexact aussi longtemps et autant de fois qu'ils ne la font pas figurer au passif.

En décider autrement, comme le Conseil d'État vient de le faire, aboutirait d'ailleurs aux conséquences les plus absurdes : suffirait-il vraiment de ne pas payer ou ne pas déclarer la T.V.A. afférente aux opérations de l'entreprise pour la faire disparaître du passif du bilan ? A ce compte, bon nombre d'entreprises en difficultés trouveraient un moyen radical de rétablir leur situation financière.

Fort heureusement, l'avis rendu par le Conseil d'État n'a aucune force obligatoire, pas même pour le Tribunal administratif qui l'a sollicité. Il faut donc espérer que le Tribunal administratif de Dijon, comme les autres juridictions administratives devant lesquelles ces questions sont débattues, ne s'inclinent pas devant cet avis mais, au contraire, reprennent à leur tour l'analyse juridique, fiscale et comptable sous tous ses aspects, au besoin en sollicitant l'interprétation de la Cour de justice des Communautés européennes sur le point de savoir, notamment, si les articles 11 et 22 de la 6^e Directive T.V.A. du 17 mai 1977, voire les articles 2 et suivants de la 4^e Directive du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines sociétés, peuvent être interprétés en ce sens qu'à défaut de déclaration ou de paiement dans le délai prescrit par la réglementation nationale la T.V.A. afférente aux opérations dont le fait générateur est antérieur cesse d'être une dette et ne doit pas figurer au passif du bilan.

La réponse à une telle question est-elle douteuse ? Vraisemblablement pas. En tout cas, l'avis du 19 octobre 1990 est un avis... à ne pas suivre.

V. — Les mêmes observations s'appliquent, pour ainsi dire de plus fort, à la T.V.A. déduite à tort puisque, en imputant la T.V.A. qui lui est facturée sur la T.V.A. dont elle est redevable, l'entreprise réduit son passif exigible ou augmente son actif réalisable et accroît du même coup son résultat imposable. Si elle l'a fait à tort, son obligation fiscale doit être rétablie et l'actif net qui sert de base à l'impôt doit être réduit à due concurrence.

Si la T.V.A. déduite à tort concerne des dépenses non déductibles de l'assiette de l'impôt, qu'il s'agisse du coût d'acquisition d'immobilisations ou de charges non déductibles, alors la dette de T.V.A. correspondante n'est pas non plus déductible de l'assiette de l'impôt sauf pour les immobilisations, par voie d'amortissement. Mais, en pareil cas, la T.V.A. déduite à tort ayant, par hypothèse, été imputée sur la T.V.A. due par l'entreprise et non pas déduite de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices, il n'y a pas matière à redressement : on ne peut réintégrer au bénéfice imposable que les sommes qui ont été soustraites à tort et non pas celles qui n'en ont pas été déduites.

On reste donc perplexe à la lecture d'une récente décision du Conseil d'État qui a admis un rehaussement d'assiette de l'impôt sur les sociétés à raison de la T.V.A. acquittée à tort sur l'acquisition de matériels d'occasion et imputée par l'entreprise sur la T.V.A. dont elle était redevable. Le Conseil d'État a jugé « que l'Administration indépendamment du rappel, auquel ultérieurement elle a procédé, de la T.V.A. regardée comme éludée du fait de l'imputation irrégulière de la somme de 11.062 F (montant de la T.V.A. incluse à tort dans le prix des matériels d'occasion) a pu à bon droit rehausser de ce même montant, à raison de la sous-

évaluation du prix de revient de ces nouveaux éléments d'actifs acquis par la société, les résultats impossibles de l'exercice » (Cons. d'État, 16 mars 1990, req. n. 57.219, Sté d'expl. des Éts Jacques Thuault : Droit fiscal 1990, n. 43, comm. 1967, concl. M^{me} Liébert-Champagne).

Le Conseil d'État semble avoir oublié que la somme de 11.062 F correspondant à la T.V.A. sur les matériels d'occasion figurait déjà dans l'actif net de l'entreprise puisque, selon ses propres constatations, elle avait été imputée sur la T.V.A. due par l'entreprise, c'est-à-dire qu'elle était venue en déduction du passif au titre des créances de tiers. Autrement dit, l'Administration ne pouvait rehausser, par une écriture au débit du compte d'immobilisations, le prix de revient des matériels du montant de la T.V.A. déduite à tort qu'en équilibrant l'écriture comptable par le crédit du compte de tiers « T.V.A. à payer » en y rétablissant la dette qui en avait été déduite. La comptabilité en partie double a ses exigences : on ne peut pas à la fois décider que la T.V.A. déduite à tort est un élément du prix de revient devant figurer à l'actif du bilan et que cette même taxe n'est pas une dette de l'entreprise devant figurer au passif du même bilan. L'erreur est évidente.

VI. — Comment a-t-on pu en arriver là ? Pourquoi le Conseil d'État s'écarte-t-il à ce point des principes comptables les mieux établis et de sa propre jurisprudence pour admettre l'imposition de profits manifestement fictifs soit en refusant la déduction de dettes certaines, soit en ajoutant à l'actif du bilan des valeurs qui s'y trouvent déjà ?

Les conclusions des Commissaires du gouvernement devant la Haute Assemblée fournissent une tentative de justification fondée sur le mécanisme de la cascade laquelle, destinée, dans son principe, à rétablir l'entreprise dans la situation qui aurait été la sienne si elle avait appliqué correctement les règles relatives à la T.V.A., aboutirait, dans certains cas, à un avantage indu (Concl. Verry sous Cons. d'État, 11 mai 1984, n. 37.335 : Droit fiscal 1985, n. 14, comm. 697 — concl. M^{me} Liébert-Champagne sous Cons. d'État, 16 mars 1990 précité, concl. Fouquet sous l'avis du 19 oct. 1990).

Le fait est que si l'on admettait la déduction, de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices, de la T.V.A. non déclarée ou déduite à tort à la fois par application des règles normales d'assiette de l'impôt énoncées à l'article 38 du C.G.I. et, en outre, soit au titre de la cascade par application de l'article L. 77 du L.P.F., soit au titre de l'exercice de recouvrement par application de l'article 39-1-4^o du C.G.I., il en résulterait une double déduction injustifiable.

Mais le souci d'éviter un résultat inéquitable excuse-t-il de telles entorses aux dispositions de la loi et les contorsions intellectuelles qu'elles impliquent ? On se permettra de ne pas le penser.

VII. — Le contrôle fiscal ne tend jamais qu'à « déterminer équitablement la situation du contribuable » dans le cadre des règles de fond concernant l'assiette et le taux des impositions. La cascade n'est qu'un des moyens destinés à atteindre cet objectif et non pas une institution en soi dont les éventuels effets pervers devraient être corrigés par une entorse à ces règles de fond. Des dispositions de procédure — telles que l'article L. 77 du L.P.F. — ne sauraient donc prévaloir sur les règles de fond qui déterminent notamment le fait générateur des impôts et l'assiette de l'impôt sur les bénéfices.

Dans l'état actuel de la législation, les dispositions de l'article 38 du C.G.I. et, notamment, le 2 bis introduit par la loi de finances pour 1979 du 29 décembre 1978 retiennent des critères de rattachement des créances et des dettes pour la détermination de l'actif net dont la variation sert de base à l'impôt qui concordent heureusement avec celles de l'article 269 du C.G.I. dans la rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 1978 de la même date, qui définissent le fait générateur de la T.V.A. : la délivrance pour les livraisons de biens et l'exécution des prestations pour les prestations de services. De ce fait, il y a, le plus souvent, coïncidence entre le fait générateur de la T.V.A. et la date d'acquisition d'une créance pour la détermination du bénéfice imposable. Il est donc normal et conforme aux dispositions de ces deux textes, dont la cohérence n'est pas fortuite, que, tant lorsque l'entreprise remplit exactement ses obligations fiscales que lorsqu'elle fait l'objet d'un redressement, la dette de T.V.A. afférente à une opération imposable soit prise en compte en même temps que la créance produite par cette même opération.

L'application pure et simple de ces dispositions aboutit donc naturellement à placer l'entreprise, qui fait l'objet d'un redressement simultané de ses déclarations de taxe sur le chiffre d'affaires et de ses déclarations de résultat, dans la même situation, au regard de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices, que celle qui aurait été la sienne si elle n'avait pas commis d'irrégularité. Point

n'est besoin de la cascade pour rétablir cette situation puisqu'elle résulte du simple jeu des règles d'assiette.

La déduction en cascade présentait naguère un certain intérêt par rapport à l'application des seules règles d'assiette, lorsque le fait générateur de la T.V.A. — constitué par l'encaissement du prix en matière de prestations de services — ne coïncidait pas avec le critère de rattachement et des créances pour l'établissement du bilan, de sorte qu'un redressement portant sur le rattachement des créances n'avait pas nécessairement d'effet sur la dette de T.V.A. à la clôture de l'exercice (v. *Cons. d'État, 11 janv. 1985, n. 36.783 ; R.J.F. 1985, n. 361, p. 205*). Mais désormais, cet intérêt s'estompe, en tout cas pour les entreprises dont les bénéfices imposables sont déterminés par application de la théorie du bilan.

VIII. — Que décider en pareil cas ? Supprimer la cascade ? Certes non puisqu'elle peut présenter encore un grand intérêt pour les entreprises et notamment celles qui sont régies par les principes de la comptabilité de caisse (ce qui les conduit à être redevables de l'impôt sur le revenu à raison de leurs dettes y compris de leurs dettes fiscales). Faut-il décider, à titre de règle générale, que la cascade n'est pas applicable aux entreprises qui tiennent leur comptabilité hors taxe, comme l'Administration a parfois tenté de le faire admettre, sans succès, devant le Conseil d'État ? Pas davantage, car la Haute Assemblée a décidé à juste titre que la déduction en cascade est un droit qui s'exerce indépendamment du mode de comptabilisation des recettes (*Cons. d'État, 11 mai 1984, n. 37.335* précité). Devrait-on alors compenser les effets de la cascade par des redressements d'assiette d'égal montant comme le préconise l'Administration des impôts ? Assurément non puisqu'on vient de voir que ces redressements, qui ne tendent qu'à faire apparaître des profits fictifs, méconnaissent les dispositions légales qui régissent l'assiette de l'impôt.

Il reste la seule solution qui soit à la fois conforme à la loi et à l'équité : combiner les différents textes applicables dans le respect de la règle « *non bis in idem* ». De même que la T.V.A. mise en recouvrement à la suite d'un redressement n'est pas déductible, malgré les termes de l'article 39-1-4° du C.G.I., lorsqu'elle a déjà fait l'objet d'une déduction en cascade, il n'y aurait pas lieu de faire « cascader » les taxes qui sont normalement venues en déduction du bénéfice imposable par l'effet des règles d'assiette de l'impôt énoncées à l'article 38 du C.G.I. et qui ne seraient pas davantage déductibles lors de leur mise en recouvrement.

L'effort jurisprudentiel à accomplir paraît bien mince au regard de celui qu'impose toute tentative pour justifier la pratique admi-

nistrative actuelle. Il est à souhaiter que ce pas soit rapidement franchi : les rapports entre les contribuables et l'Administration y gagneraient en clarté et en sérénité.

★

Avis du Conseil d'État du 19 octobre 1990, n. 117.924, Plén., Chardon.

L'article 38-1 du C.G.I. prévoit que le bénéfice imposable est « le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises ».

Il résulte de ces dispositions qu'un contribuable réalisant des opérations soumises à la T.V.A. et tenant une comptabilité hors taxes qui, avant la clôture d'un exercice, n'a ni enregistré certaines créances acquises sur ses clients pendant un exercice pour leur montant total correspondant au prix convenu et les encaissements correspondants éventuellement intervenus, ni déclaré et acquitté spontanément la T.V.A. afférente à ces opérations par versement au Trésor ou compensation avec son crédit de taxe déductible, a minoré son résultat imposable de cet exercice non seulement du montant hors taxe de ces opérations mais du montant de la taxe y afférente.

En effet, dans un tel cas, si les créances sur les clients acquises au cours de l'exercice n'ont pas été éteintes avant sa clôture, elles ne sauraient figurer à l'actif au bilan de clôture pour un montant inférieur au prix convenu. Si, au contraire, le client s'est acquitté de sa dette au cours de l'exercice, le poste disponibilités à l'actif du bilan de clôture doit être majoré du montant de la taxe puisque l'encaissement par l'entreprise de la taxe, qui, par nature, constituait un élément du prix convenu, n'a — par hypothèse même — été contrebalancé ni par un décaissement au profit du Trésor ni par une annulation à due concurrence de la créance de T.V.A. déductible sur le Trésor. Par ailleurs, la taxe en cause n'a, à la clôture de l'exercice, pas encore été liquidée en l'absence soit d'un acquittement spontané, soit d'une mise en recouvrement par l'État créancier et ne peut pas non plus être regardée comme l'ayant été spontanément par l'entreprise débitrice puisque les opérations auxquelles elle se rapporte n'ont pas été incluses dans les déclarations de chiffre d'affaires souscrites pendant l'exercice. Elle ne constitue dès lors pas une dette devant être prise en compte dans le passif du bilan de clôture de l'exercice.

Ce n'est donc que s'il avait demandé en temps utile le bénéfice de la déduction « en cascade » prévue par l'article L. 77, alinéa 1, du L.P.F. dans sa rédaction applicable en l'espèce que le contribuable ayant fait l'objet d'une vérification simultanée de la T.V.A. et de l'impôt sur le revenu aurait, dans le cas susmentionné, été en droit d'obtenir la déduction du rappel de T.V.A. au titre d'un exercice du résultat imposable du même exercice. En l'absence d'une telle demande, ce rappel n'est déductible que du résultat de l'exercice au cours duquel il a été mis en recouvrement par application de l'article 39-1-4° du C.G.I....

FISCALITÉ IMMOBILIÈRE

F.I. 343-A, n. 13, 18

120 — PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES — Régime général d'imposition (C.G.I., art. 150 A et s.) — Détermination de la plus-value imposable — Frais exposés à l'occasion de la vente — Indemnité d'éviction versée au locataire. Non-prise en compte d'une indemnité injustifiée.

Deux conjoints avaient, en 1962, donné à bail un immeuble leur appartenant à une société de personnes dont ils étaient apparemment des associés, pour les besoins de l'exploitation de cette société. En 1974, la société a cessé toute activité avant d'être dissoute le 18 septembre 1975. Le 12 mai 1980, les propriétaires ont vendu l'immeuble, réalisant une plus-value. Le 11 juin 1980, donc postérieurement à la cession, ils ont résilié le bail consenti en 1962 à la société et décidé de verser à celle-ci une indemnité de résiliation de bail d'un montant de 350.000 F. Ils prétendaient déduire cette somme en vue de la détermination de la plus-value taxable dans les conditions prévues aux articles 150 A et suivants du C.G.I. (régime général d'imposition des plus-values des particuliers), ce que l'Administration refusait.

La Cour administrative d'appel de Paris a donné gain de cause à l'Administration (on aurait pu d'ailleurs s'étonner du

contraire tant cette opération n'avait visiblement pour objet que de réduire la plus-value taxable). Elle a, à cet égard, jugé :

- qu'à la date du versement litigieux, la société avait été dissoute depuis plusieurs années et, qu'ainsi, la résiliation du bail n'avait entraîné pour elle aucun préjudice ;
- que l'acte de résiliation, postérieur au fait générateur de la plus-value, n'était pas opposable à l'Administration ;
- que le requérant ne pouvait se prévaloir des dispositions du décret du 30 septembre 1953 relatif à la propriété commerciale qui prévoit le versement d'une indemnité d'éviction destinée à compenser la perte subie par le fonds de commerce d'un exploitant du fait de la résiliation d'un bail commercial dès lors, qu'au cas particulier, le titulaire du bail ne pouvait invoquer un trouble ou préjudice direct.

★

... Sur le bien-fondé de l'imposition :

Considérant qu'aux termes de l'article 150 A du C.G.I., dans sa rédaction applicable à l'année 1980 : « Sous réserve des dispositions particulières qui sont propres aux bénéfices professionnels et aux profits de construction, les plus-values effectivement réalisées par des personnes physiques ou des sociétés de personnes lors de la cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature sont passibles : ... 2° De l'impôt sur le revenu suivant les règles particulières définies aux articles 150 B à 150 T, selon que ces plus-values proviennent : ... c) De biens ou droits de toute nature cédés depuis plus de dix ans après l'acquisition... » ; que l'article 150 H du même code dispose que : « La plus-value imposable, en application de