

■ Contrôle fiscal

RETOUR AUX SOURCES, OU LE VÉRITABLE FONDEMENT DU « PROFIT SUR LE TRÉSOR » ET SON EXACTE PORTÉE

Étude

par Philippe DEROUIN,
Avocat au Barreau de Paris,
Linklaters & Alliance

Dans un arrêt récent, le Conseil d'État a redéfini le fondement et les conditions de la constatation d'un « profit sur le Trésor » en cas de redressement de la TVA due par une entreprise, abandonnant ainsi la solution qu'il avait énoncée naguère dans un avis controversé. La doctrine du Conseil d'État est cependant confirmée en ce que la constatation d'un « profit sur le Trésor » est indépendante à la fois de la déduction en cascade et de la tenue des comptabilités hors TVA.

1 - La base légale de la pratique administrative consistant, en cas de vérification simultanée de la TVA et de l'impôt sur les sociétés, à majorer l'assiette de ce dernier impôt d'un « profit sur le Trésor » correspondant au redressement de TVA est contestée depuis de nombreuses années, notamment dans les pages de cette revue (V. *notre chronique*, « *La TVA non déclarée ou déduite à tort constitue-t-elle une dette ou un bénéfice de l'entreprise ?* » (*Dr. fisc.* 1991, n° 5, p. 232) à propos de l'avis rendu par le Conseil d'État le 19 octobre 1990 (*Plén.*, n° 117 924, *M. Chardon* : *Dr. fisc.* 1991, n° 11, *comm.* 587. - V. aussi *concl. A. Bonnet sur CAA Lyon*, 25 oct. 1995, *req. n° 93-438, Société française de sécurité industrielle* : *Dr. fisc.* 1995, n° 50, *comm.* 2312).

Jusqu'à présent, le Conseil d'État ne s'était montré sensible à cette critique que dans l'éventualité où le redressement de TVA n'avait pas lieu d'être puisque concernant la TVA autoliquidée et récupérable par le redevable lui-même (*CE*, 6 oct. 1997, *req. 147 611, SCI Hurks Réalisations immobilières* : *Dr. fisc.* 1998, n° 8, *comm.* 115, *concl. G. Bachelier*, qui censure *CAA Bordeaux*, 9 mars 1993, *req. n° 91 509, SCI Hurks Réalisations immobilières* : *Dr. fisc.* 1994, n° 28, *comm.* 1352).

L'Administration est revenue sur sa doctrine en renonçant à redresser indûment la TVA autoliquidée récupérable (*Instr.* 23 juin 1998 : *BOI 3 A-5-98* ; *Dr. fisc.* 1998, n° 29, *Instr.* 12 039) et les dispositions législatives gouvernant la déduction en cascade ont été modifiées en conséquence (alinéa 2 de l'article L. 77 du LPF introduit par l'article 12 de la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998 portant DDOEF (*Dr. fisc.* 1998, n° 28, *comm.* 642) qui a également

complété le 4° du 1 de l'article 39 du CGI), de sorte que le débat a cessé sur ce point.

Restaient les autres cas, pour lesquels le Conseil d'État avait maintenu la doctrine de son avis « Chardon » en s'efforçant tour à tour, mais sans emporter la conviction, d'établir qu'une entreprise minorerait son actif en récupérant (à tort) de la TVA sur immobilisations (*CE*, 23 mars 1992, *rec. n° 50 776, Clinique médicale de Ville-d'Avray* : *Dr. fisc.* 1992, n° 40, *comm.* 1779/80) ou majorerait ce même actif en se méprenant sur l'exercice de rattachement de ses recettes et l'exigibilité de la TVA à raison de l'encaissement d'acomptes (*CE*, 29 déc. 1997, n° 142 909, *SA Billon* : *RJF* 2/98, n° 135).

2 - Il aura fallu l'insistance de l'Administration à prétendre maintenir l'imposition du « profit sur le Trésor » en cas de dégrèvement du redressement de TVA pour que le Conseil d'État reconsidère la question, retrouve le seul fondement valable de la pratique administrative et, du même coup, en précise et en limite la portée.

Dans la première partie de ses conclusions sur l'avis « Chardon », le commissaire du Gouvernement avait relevé « qu'il existe un profit sur le Trésor à réintégrer dans l'assiette des impôts sur le revenu chaque fois que le droit ouvert au contribuable qui fait l'objet d'un rappel de la TVA de déduire la taxe rappelée [...] aboutirait, à défaut de réintégration d'un « profit sur le Trésor », à une assiette imposable inférieure à celle qui aurait existé si le contribuable avait régulièrement acquitté la TVA » (*Concl. O. Fouquet sur CE*, 19 oct. 1990, *préc.* : *RJF* 11/90, p. 738 s.).

➤ La Haute Assemblée reprend cette formule dans sa décision « **SARL Cabinet occitan de révision, d'expertise et de gestion (COREG)** » (17 mai 2000, req. n° 185 352 : Dr. fisc. 2000, n° 42, comm. 783, concl. G. Bachelier) en retenant que :

➔ « lorsqu'un contribuable a fait l'objet de redressements en matière d'impôts sur les bénéfices et de TVA, ses bases d'imposition à l'impôt sur les sociétés peuvent être rehaussées d'un « profit sur le Trésor » chaque fois que le droit qui lui est ouvert de déduire de ces bases la TVA rappelée aboutirait, à défaut de la constatation à due concurrence d'un tel profit, à ce que le contribuable soit imposé à l'impôt sur les sociétés sur une assiette plus réduite que celle sur laquelle il aurait été imposé s'il avait acquitté régulièrement la TVA ».

Autrement dit, contrairement à ce qu'énonce la doctrine administrative (Doc. adm. DGI, 13 L-1346, § 25, al. 2), critiquée sur ce point depuis des lustres (Bull. Doc. fisc. Lefebvre TCA, mai 1979, n° 8, p. 226) et à ce que donnait à penser la motivation adoptée par le Conseil d'État et certaines juridictions du fond, le « profit sur le Trésor » découle non pas du mode de comptabilisation de la TVA, ni de l'infraction que le contribuable aurait commise, ni de l'absence de titre pour la perception de la TVA non déclarée ou déduite à tort, mais de certaines conséquences induites par le redressement de TVA, à savoir essentiellement que la TVA rappelée est intégralement déductible de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices (en application de la cascade ou de l'article 39-1-4° du CGI), y compris dans des hypothèses où elle ne l'aurait pas été en application des dispositions de l'article 38 du CGI. C'est cette incohérence, et elle seule, qui justifie la pratique du « profit sur le Trésor ».

Le Conseil d'État en conclut que, puisque c'est le redressement de TVA mis en recouvrement lui-même qui est indirectement la cause du « profit sur le Trésor », le dégrèvement de la TVA redressée rend sans objet la constatation de ce « profit sur le Trésor » dont le dégrèvement doit, à son tour, être ordonné sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant les motifs de la décharge de cette TVA (V. déjà, dans le même sens, concl. A. Bonnet sur CAA Lyon, 25 oct. 1995, préc.).

3 - Mais, dans quel cas le redressement de TVA est-il de nature à provoquer un « profit sur le Trésor » ? Seulement si le droit à déduction de la TVA redressée est de nature à minorer l'assiette de l'impôt sur les bénéfices par rapport à ce qu'elle aurait été si le contribuable avait régulièrement exécuté ses obligations.

En cas de redressement au titre du « profit sur le Trésor », il appartient donc à l'Administration d'établir - et au contribuable et à ses conseils de vérifier - que le droit à déduction de la TVA rappelée aboutirait à asséoir l'impôt sur les bénéfices sur une assiette plus réduite que si le contribuable avait régulièrement acquitté la TVA et en avait tiré les conséquences qui en découlent pour l'établissement de son bilan qui sert d'assiette à l'impôt sur les bénéfices.

Il convient en conséquence d'appliquer à la TVA les règles d'assiette de l'impôt sur les sociétés et notamment l'article 38-2 du CGI, comme le faisait le Conseil d'État antérieurement à son avis « Chardon ».

4 - S'agissant de la TVA sur les recettes, le Conseil d'État a jugé que « des dispositions précitées du code [CGI, art. 38 et 269], il résulte que la TVA 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 » (CE, 25 nov. 1985, req. n° 45 008 : Dr. fisc. 1986, n° 27, comm. 1292, concl. P.-F. Racine).

Le Conseil d'État en avait conclu qu'une dette de TVA 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 préc.). Et 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 préc.). C'est à l'aune de cette jurisprudence qu'il y a lieu de déterminer s'il convient de faire apparaître un « profit sur le Trésor » en cas de redressement afférent aux recettes de l'entreprise.

L'application des règles d'assiette d'impôt sur les bénéfices conduit normalement à un résultat identique sans distinguer suivant que le contribuable les a spontanément appliquées - auquel cas, il a naturellement inscrit à l'actif de son bilan le montant total de la recette (réputé TTC) et à son passif le montant de la TVA due à raison du même fait générateur - ou qu'il fait l'objet d'un redressement - auquel cas le Service est en droit de redresser le montant (réputé TTC) de la créance acquise et doit, corrélativement, déduire la dette de TVA due ou appliquer la cascade (V. dans le même sens, concl. A. Bonnet sur CAA Lyon, 25 oct. 1995, préc.).

Il n'y a donc pas lieu de taxer un quelconque « profit sur le Trésor ».

Ce n'est que dans l'hypothèse où le redressement des créances à l'actif est notifié sur un montant hors taxe que l'application de la cascade ou la déduction de la TVA lors de la mise en recouvrement fait, en quelque sorte, double emploi et que, selon la nouvelle règle posée par le Conseil d'État, l'ajustement corrélatif d'un « profit sur le Trésor » peut être opéré afin de neutraliser ce double emploi.

5 - S'agissant de la TVA d'amont déduite à tort par l'entreprise à raison de l'acquisition d'un bien figurant à l'actif de son bilan, l'application des règles d'assiette d'impôt sur les bénéfices a conduit l'entreprise à réduire le prix de revient de cet actif du montant de la TVA récupérée (CGI, Ann. II, art. 229), lequel a pour contrepartie une créance sur l'État, ou une diminution de sa dette envers l'État, d'égal montant, ne faisant ainsi apparaître ni bénéfice ni perte. Lors du redressement de TVA, l'application des règles d'assiette d'impôt sur les bénéfices conduit à constater la dette de TVA envers le Trésor et à majorer corrélativement le prix de revient de l'actif grevé de TVA, ici encore sans faire apparaître immédiatement ni bénéfice ni perte puisque l'inscription au bilan du prix de revient d'un élément d'actif acquis à titre onéreux [est] par elle-même sans influence sur les résultats de l'exercice au cours duquel elle a été faite (CE, Plén., 26 juill. 1982, req. n° 2 533 : Dr. fisc. 1983, n° 10, comm. 378, concl. P. Rivière). Mais la majoration de ce prix de revient correspondant à la TVA non récupérable doit venir en déduction de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices, lors de la consommation du bien ou, s'il s'agit d'immobilisations figurant encore à l'actif du bilan, au fur et à mesure de l'amortissement.

Parce que le rappel de TVA est intégralement déductible de l'assiette de l'impôt, en application de la cascade ou de l'article 39-1-4° du CGI, il peut en résulter une minoration de l'assiette à concurrence de la fraction non amortie, ou non déduite, du supplément de prix de revient du bien en question correspondant à la TVA non récupérable. Ce n'est donc que si et dans la mesure où le prix de revient du bien figurant à l'actif du bilan n'a pas été redressé de cette TVA non récupérable que l'imposition du « profit sur le Trésor » peut être justifiée.

Le même raisonnement s'applique en matière de TVA grevant les dépenses non déductibles de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices et réputées constituer des revenus distribués pour leur montant TTC.

6 - En résumé, la TVA non déclarée ou déduite à tort est bien, comme nous l'avons montré dans nos observations sur l'avis

« Chardon », une dette et non pas un profit pour l'entreprise. Le « profit sur le Trésor » n'est pas la constatation d'un gain passé mais l'anticipation d'un gain futur résultant de la déduction intégrale de la TVA redressée, dans les cas où elle a, à l'actif du bilan ou dans les bénéfices réputés distribués, une contrepartie que l'Administration n'a pas constatée au titre des autres redressements notifiés.

Pour déterminer si un redressement de TVA est de nature à faire naître un « profit sur le Trésor », la récente décision du Conseil d'État fait heureusement prévaloir les dispositions de l'article 38-2 du CGI en conduisant à rechercher concrètement, au cas par cas, l'incidence du redressement de TVA et des autres redressements corrélatifs sur l'assiette de l'impôt sur les bénéfices afin que l'en-

treprise soit replacée, à la suite de ces redressements, dans la même situation que si elle avait ponctuellement acquitté ses obligations. Mais la solution énoncée par l'avis « Chardon » est confirmée en ce qu'il n'y a pas lieu de distinguer suivant que l'on opère ou non la déduction en cascade.

Fondée sur l'incohérence, partielle, entre le droit à déduction intégrale de la TVA redressée résultant des articles L. 77 du LPF et 39-1-4° du CGI et les règles d'assiette de l'impôt sur les bénéfices posées par l'article 38-2 du même code, l'imposition du « profit sur le Trésor » ne peut tendre qu'à en neutraliser les effets. Son application doit, dès lors, être exceptionnelle et limitée aux cas et aux montants pour lesquels cette incohérence est établie.

La clarification aura été laborieuse mais elle paraît acquise ■



A B O N N E M E N T

A renvoyer

aux Editions du Juris-Classeur
Relations Clients
141 rue de Javel
75747 Paris cedex 15
ou par fax au 01.45.58.94.00.

Renseignements

N°Vert 0 800 808 809

Tarif valable en France métropolitaine jusqu'au 31/12/2000. DOM TOM et étranger : nous consulter au 01.45.58.92.00

Les abonnements partent du 1^{er} janvier de chaque année et se renouvellent d'année en année par tacite reconduction, sauf dénonciation adressée par lettre avant le 1^{er} décembre.

Conformément à la législation en vigueur, vous disposez d'un droit d'accès et de rectification pour toute information vous concernant.

OUI je souhaite m'abonner pour 1 an à la

"Revue de droit fiscal"

soit 43 numéros + tables annuelles
au prix de 1990 F TTC
(soit 303,37 € TTC)

■ Je réglerai à réception de facture.



DATE / SIGNATURE / CACHET

TVA : 2,1 % SA au capital de 10 188 000 F - 552 029 431 RCS Paris



Mme Mlle M.

CABINET/SOCIÉTÉ

ADRESSE

CODE POSTAL

VILLE

TÉLÉPHONE

H76A


EDITIONS DU
JURIS-CLASSEUR