

N° 430364 – Société Claas France

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 19 mars 2021

Lecture du 2 avril 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteure publique

La prise en charge par un commerçant des intérêts de prêts contractés par ses clients pour régler leurs achats doit-elle être regardée comme une remise commerciale ou comme une charge financière pour le calcul de la valeur ajoutée servant d'assiette à la cotisation minimale de taxe professionnelle (CMTP) et à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) ?

Les faits de l'affaire sont simples. La société Claas France commercialise, par l'intermédiaire d'un réseau de concessionnaires, des machines agricoles fabriquées par d'autres sociétés du groupe. Les acheteurs peuvent, au choix, obtenir une remise commerciale sur le prix catalogue ou bénéficier d'un financement à des conditions préférentielles auprès d'une autre filiale du groupe, la société Claas Financial Services. Dans le cadre d'un contrat de partenariat entre les deux filiales, la société Claas France a la faculté de prendre en charge une partie des intérêts des prêts accordés par la société Claas Financial Services. Cette dernière facture les sommes correspondantes à la société Claas France, qui les comptabilise comme des charges financières.

Assimilant ces sommes à des remises commerciales au profit de la clientèle, la société Claas France les a déduites de la valeur ajoutée servant de base au calcul de la CMTP au titre de l'année 2009 puis au calcul de la CVAE au titre des années 2010 et 2011. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration les a au contraire regardées comme des charges financières non déductibles et réintégrées à la valeur ajoutée de la société.

La société a sollicité en vain la décharge des impositions qui ont résulté de ce contrôle auprès du tribunal administratif de Montreuil puis de la cour administrative d'appel de Versailles. Elle vous saisit d'un pourvoi contre l'arrêt de cette cour.

Rappelons qu'en vertu de l'article 1647 B *sexies* du CGI, les « réductions sur ventes » venaient en diminution des produits comptabilisés pour la détermination de la valeur ajoutée servant de base à la CMTP. Et vous avez jugé qu'il en était de même pour le calcul de l'assiette à la CVAE, qui l'a remplacée à compter de 2010, en dépit de l'absence de référence

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

expresse à cet item dans l'article 1586 *sexies* du CGI¹. En revanche, pour la généralité des entreprises, les charges financières ne sont, en vertu des mêmes dispositions, pas déductibles de la valeur ajoutée².

Rappelons également que, selon votre jurisprudence bien connue *Société Foncière Ariane*³, les dispositions de ces deux articles fixent la liste limitative des éléments comptables qui doivent être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée sur laquelle sont assises ces impositions. Il y a lieu, pour déterminer si une charge ou un produit se rattache ou non à l'une des catégories d'éléments comptables énumérés par ces articles, de se reporter aux normes comptables, dans leur rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée.

Vous avez précisé, par votre décision *CRCAM de Pyrénées-Gascogne*⁴, que ce principe de connexion fiscal-comptable ne vaut que pour les normes comptables dont l'application est obligatoire pour l'entreprise. En revanche, lorsque le droit comptable offre plusieurs options de comptabilisation, vous vous autorisez à vous écarter de la comptabilisation effectuée par la société pour retenir celle qui est la plus cohérente avec la définition fiscale de la valeur ajoutée (CE, 4 août 2006, SA Colas Sud-Ouest, RJF 11/06 n° 1371)⁵.

Mettant en œuvre cette grille d'analyse, la cour a jugé que la comptabilisation par la société Claas France des sommes en litige comme des charges financières résultait d'une correcte application des normes comptables, que la société ne pouvait utilement contester en se référant à des éléments de la doctrine comptable. Elle a ajouté que, quelle que soit la logique économique du montage mis en place, ces sommes ne pouvaient être assimilées, ni comptablement, ni fiscalement, à des remises commerciales déductibles de la valeur ajoutée, dès lors que l'opération n'avait pas d'incidence sur le prix de vente des biens commercialisés par la société Claas France ni sur ses bases de TVA.

Ce dernier motif est, comme le soutient la requérante, entaché d'erreur de droit. Vous jugez en effet que la base d'imposition de la CMTP est distincte de celle de la TVA et, en tout état de cause, uniquement régie par la loi fiscale interne, solution évidemment transposable à la

¹ CE, 6 octobre 2017, SAS Astrazeneca n° 408115, RJF 12/17 n° 1228, concl. E Bokdam-Tognetti C 1228 ; CE, 14 octobre 2019, n° 418455, SAS Laboratoires MSD Chibret Schering Plough, RJF 1/20 n° 38, concl. M.-G. Merloz.

² CE 10 juin 2013, Sté CM-CIC Asset Management n° 352012, RJF 8-9/13 n° 831.

³ CE, 4 août 2006, Société Foncière Ariane, n° 267150, min. c/ Société foncière Ariane, aux tables et à la RJF 11/06 n° 1370, chronique Y. Bénard p. 962, conclusions S. Verclytte BDCF 11/06 n° 135.

⁴ CE, plén. 9 mai 2018, Caisse régionale de crédit agricole mutuel Pyrénées-Gascogne, n° 388209, au rec. et à la RJF 7/18 n° 764, concl. Y. Bénard C 764, chron. A. Iljic RJF 8-9/18 p. 1069. La solution a été transposée en matière de CVAE : 29 juin 2018, SAS Cie exploitation et répartition pharmaceutique de Rouen, n° 416346, aux tables et à la RJF 10/18 n° 973, concl. Y. Bénard C 973.

⁵ Chronique Y. Bénard p. 962, concl. S. Verclytte BDCF 11/06 n° 135. Dans la décision *CRCAM Pyrénées-Gascogne*, la logique fiscale a été regardée comme ne commandant pas de remettre en cause le choix effectué par le contribuable, conformément à l'option offerte par la réglementation comptable propre aux établissements bancaires, s'agissant du mode de comptabilisation des produits tirés de la reprise des provisions pour dépréciation liées à l'actualisation des créances futures.

CVAE (14 octobre 2019, n° 418455, SAS Laboratoires MSD Chibret Schering Plough, RJF 1/20 n° 38). Reste à déterminer si les autres motifs de l'arrêt permettent de justifier la solution retenue par la cour.

La société soutient que celle-ci a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en refusant d'assimiler les sommes en cause à des remises commerciales, alors qu'une telle qualification est, d'une part, commandée par la logique économique et, d'autre part, autorisée par la réglementation comptable.

1. Il convient d'abord de déterminer, dans le droit fil de votre jurisprudence *Société Foncière Ariane*, **si la réglementation comptable en vigueur au moment des faits commandait une comptabilisation dans un compte de charges financières** comme l'a jugé la cour.

La réponse nous semble négative.

1.1. Aucune règle obligatoire du droit comptable ne traite spécifiquement de ce type d'opérations.

Mais nous doutons que les sommes en litige puissent être regardées comme des charges pour l'entreprise. En l'absence de prêt contracté par le vendeur auprès de l'organisme financier, elles n'ont pas avoir été versées en contrepartie d'un quelconque service financier consommé par l'entreprise, au sens de l'article 221-1 du PCG alors en vigueur. Elles n'ont pas davantage été versées en contrepartie d'une obligation légale, s'agissant d'engagements de nature contractuelle, ni sans contrepartie, s'agissant d'un geste commercial destiné à permettre la réalisation d'une vente⁶. Alors par ailleurs que le PCG précise que les charges financières se rapportent à la « gestion financière de l'entreprise », il nous semble ainsi difficile d'admettre que la prise en charge d'intérêts pour le compte d'un tiers puisse être comptabilisée au poste 6611, « intérêts des emprunts et dettes ».

La société soutient que les sommes en cause doivent être assimilées à des remises commerciales relevant du compte 709, qui viennent en déduction des produits comptabilisés par l'entreprise, et dont le PCG précise qu'elles correspondent aux rabais, remises et ristournes accordés hors facture ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée.

La circonstance, invoquée par le ministre, que la société Claas France verse ces sommes à la filiale du groupe chargée d'accorder un prêt, et non directement à ses clients, ne nous semble pas faire obstacle à une telle comptabilisation. Si, dans le cadre de votre décision *Société*

⁶ L'article 221-1 du PCG, alors en vigueur (devenu l'article 511-2) précise que les charges comprennent, outre les dotations aux amortissements et aux provisions et la valeur d'entrée diminuée des amortissements des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus, « les sommes ou valeurs à verser en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entreprise, en exécution d'une obligation légale ou, exceptionnellement sans contrepartie ».

Pierre Fabre du 21 avril 2017, vous avez refusé de rattacher à cette catégorie les remises conventionnelles sur le chiffre d'affaires de certaines spécialités pharmaceutiques consenties par un laboratoire au bénéfice de l'assurance maladie, cette solution s'explique du fait qu'elles constituent un mécanisme visant à réduire les dépenses d'assurance-maladie et non des avantages tarifaires consentis par les laboratoires pour fidéliser leur clientèle, laquelle n'en voit, pour reprendre la formule de notre collègue E. Bokdam-Tognetti, jamais la couleur (21 avril 2017, n° 398246, RJF 7/17 n° 696, concl. E. Crépey⁷).

Or au cas d'espèce, les clients de la société Claas France sont bel et bien les bénéficiaires exclusifs de la prise en charge par cette société d'une partie du coût de financement de leur achat. Il est vrai que celle-ci ne vient pas directement réduire le prix facial de la marchandise qui leur est facturée, mais elle s'analyse comme une réduction du coût global de l'achat, ce qui nous semble autoriser une comptabilisation au compte 709, et ce, d'autant plus que cette prise en charge est proposée par la société comme une alternative à une remise directe sur le prix de vente de ses matériels.

1.2. La lecture retenue par la doctrine comptable pour ce type d'opérations nous conforte dans cette analyse.

S'il est vrai, comme l'a relevé la cour, que le juge fiscal n'est juridiquement tenu que par la règle comptable, il n'en demeure pas moins que vous prêtez attention à la doctrine, dans le but de ne pas créer de divergences artificielles⁸. Dans l'affaire *SA GH Mumm et Cie*, vous avez ainsi choisi, dans un litige en matière d'IS, d'adopter une solution fiscale cohérente avec celle qui avait été retenue par la commission des études comptables de la Commission nationale des commissaires aux comptes pour le traitement comptable des opérations en cause (13 juillet 2011, n° 311844, aux tables et à la RJF 11/11 n° 1130, concl. J. Boucher BDCF 11/11 n° 121).

En l'occurrence, la commission des études comptables de la CNCC a considéré, dans un avis de 2010 rendu au sujet du traitement comptable des intérêts pris en charge par une société dans le cadre d'une offre de financement proposée à ses clients, que ceux-ci pouvaient être assimilés à une remise commerciale, la société devant alors comptabiliser les produits correspondant aux prestations financées grâce à ce dispositif nets des intérêts financiers (Bull. CNCC n° 160 décembre 2010, EC 2010-23).

Les auteurs du *Mémento comptable* F. Lefebvre⁹ considèrent, en cas de crédit gratuit, que les intérêts peuvent être comptabilisés soit comme une réduction consentie sur le prix de vente

⁷ Solution réitérée à plusieurs reprises : v., notamment, les décisions précitées *AstraZeneca* et *SAS Laboratoires MSD Chibret Schering Plough*.

⁸ O. Fouquet et C. Lopater, « De la connexion à la convergence fiscal-comptable », FR 18/16 inf. 7 p. 6. V. par exemple, tenant compte d'avis du comité d'urgence du CNC : CE 1 avril 2015 n° 362317, 9 e et 10 e s.-s., Sté Rexel Développement : RJF 6/15 n° 470, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon BDCF 6/15 n° 63 et CE 20 janvier 2016 n° 370121, SA BNP Paribas : RJF 4/16 n° 317 concl. E. Bokdam-Tognetti (C 317).

⁹ § 2223, pour l'édition 2010 applicable à l'espèce, ces précisions figurant au § 43020 de l'édition 2020. Ce point

payé par l'acheteur, soit comme une charge financière pour le vendeur. La première solution est jugée préférable par ces auteurs, dans la mesure où les intérêts financiers ne s'analysent pas comme une charge pour le vendeur, le contrat de prêt étant conclu entre l'organisme financier et l'acheteur, mais il est indiqué que la comptabilisation en charges financières est généralement retenue en pratique.

Nous ne sommes donc, à notre sens, ni en présence d'une norme comptable obligatoire imposant expressément une comptabilisation au poste 709 - même si elle est assurément permise -, ni en présence d'une règle de droit comptable offrant une option expresse aux entreprises. Si option il y a, elle résulte à l'heure actuelle d'une pratique qui n'a jamais été expressément validée ni infirmée par les autorités compétentes en matière comptable.

2. A supposer qu'une telle option soit effectivement ouverte à l'entreprise et que la comptabilisation par la société Claas France des sommes en litige dans un compte de charges financières soit régulière, nous pensons que vous vous trouvez dans un cas dans lequel la logique économique et fiscale commande de retenir une qualification unique aux fins d'opérer le rattachement des sommes en cause à l'une des catégories énoncées par les articles 1647 B *sexies* et 1586 *sexies*.

Les précédents dans lesquels vous avez admis une telle requalification répondent, notamment, à la préoccupation d'éviter un traitement asymétrique des produits et des charges correspondantes¹⁰. Vous avez également admis la requalification dans le but d'obtenir un traitement identique, au plan fiscal, d'opérations qui, bien que susceptibles de prendre des formes différentes, correspondent en pratique à une même réalité économique¹¹.

Il nous semble que le cas de l'espèce se rattache à cette dernière hypothèse. Même si elles prennent la forme de la prise en charge des intérêts d'un prêt, les sommes en cause ont, sur le plan économique, la même nature que des remises commerciales directes sur le prix de vente.

Il peut certes être relevé qu'en matière de TVA, la base d'imposition correspond, dans l'hypothèse d'opérations similaires de crédit gratuit, au montant affiché par le vendeur et facturé à l'acheteur (CJUE, 15 mai 2001, *Primback Ltd*, C-34/99 ; CE, 20 novembre 2013, *SA*

fait référence à l'avis du CNC publié au bull. n° 20 d'octobre 1974, p. 7, qui concerne l'hypothèse, que nous analysons comme symétrique de celle de l'espèce, d'un vendeur facturant un prix de vente de 100 F, sous déduction d'un « escompte » de 2 F pour un paiement à 30 jours, avec possibilité d'opter pour un paiement à 90 jours, sans « escompte ». Selon le CNC, la différence de 2 F ne peut être analysée, dans le premier cas, comme un véritable escompte constitutif d'une charge financière, le prix normal de la marchandise étant de 98 F, augmenté d'un intérêt financier de 2 F en cas de paiement à 90 jours.

¹⁰ V. par exemple, CE 5 mai 2008 n° 293913, *min c/ SA Moteurs Leroy Sommer* et n° 300774, *min c/ Polyrey* : RJF 8-9/08 n° 973, concl. P. Collin BDCF 8-9/08 n° 108 ; CE 3 septembre 2008 n° 283315, *min. c/ Sté Euro-Sérum* et CE 3 septembre 2008, n° 287957, *Sté Euro-Sérum* : RJF 12/08 n° 1335 concl. P. Collin BDCF 12/08 n° 150.

¹¹ CE, 30 décembre 2002, *Sté Hyper-Média*, n° 238030, RJF 3/03 n° 311, concl. G. Goulard BDCF 3/03 n° 37, s'agissant de sommes qui, bien qu'ayant pris la forme d'abandons de créances, avaient la nature de subventions d'exploitation.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Galeries Lafayette, n° 358331, RJF 02/14 n° 136). Or même si vous n’êtes pas liés, nous l’avons dit, par la jurisprudence applicable en matière de TVA, il n’est pas tout à fait inutile d’en tenir compte lorsque vous entendez vous fonder sur la réalité économique d’une opération pour déterminer son traitement fiscal au regard de la CVAE. S’agissant du crédit gratuit, la solution retenue par la CJUE dans l’affaire *Primback* repose toutefois sur l’obligation d’apprécier de manière distincte les relations entre le vendeur et l’acheteur et entre le vendeur et l’établissement financier aux fins de déterminer l’assiette de la TVA, davantage que sur la prise en compte de la logique économique globale de l’opération. Et la CJUE a expressément réservé le cas dans lequel le prix convenu entre le vendeur et l’acheteur varie selon le mode de financement de l’achat des marchandises : c’est précisément le cas en l’espèce, la prise en charge des intérêts étant proposée par la société Claas France comme une alternative à une remise directe sur le prix de vente.

Une dernière considération plaide à notre sens en faveur d’une assimilation aux remises commerciales. Il ne nous semble pas justifié, sur le plan fiscal, de traiter différemment des opérations somme toute courantes pour les commerçants, en leur opposant un choix comptable qui, certes, constitue une décision de gestion normalement opposable, mais qui correspond à une pratique dont le fondement ne nous paraît pas entièrement assuré en droit comptable.

Nous vous proposons donc de juger que la cour a commis une erreur de droit en écartant la qualification de « réductions sur vente » pour l’application des articles 1647 B *sexies* et 1586 *sexies* du CGI. Vous pourrez, après avoir annulé son arrêt, régler au fond le litige. Vous annulerez le jugement du tribunal administratif de Montreuil, qui est entaché de la même erreur que l’arrêt de la cour et vous prononcerez la décharge des impositions en litige.

PCMNC à l’annulation de l’arrêt attaqué et du jugement du tribunal, à la décharge des impositions litigieuses et à ce que l’Etat verse à la requérante une somme de 6000 euros en application de l’article L. 761-1 du CJA.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.