

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique

La société Ricoh France, qui exerce une activité de commercialisation de matériels de bureautique et assure les services qui leur sont associés, a conclu en 2005 avec deux sociétés de financement des conventions de partenariat dites de « location mandatée », fonctionnant comme suit. Lorsque la société Ricoh France conclut avec un client un contrat de location et maintenance de matériels bureautiques, elle acquiert le matériel devant être loué à ce client mais cède immédiatement à la société de financement, pour un prix égal à la somme des valeurs actualisées des loyers HT et du prix HT convenu au titre de la valeur finale de location, le matériel ainsi loué ainsi que le contrat de location afférent, pour sa seule partie financière à l'exclusion des autres prestations – notamment techniques – prévues par le contrat. La société Ricoh s'engage à racheter, à l'issue du contrat de location avec le client final, le matériel à la société de financement, pour un prix symbolique. La société Ricoh France, qui demeure l'unique interlocuteur des clients finals, facture et encaisse les loyers. Elle agit en son nom et pour son compte à concurrence de la quote-part de loyer correspondant aux prestations de maintenance et services annexes, et en son nom mais pour le compte de la société de financement devenue propriétaire du matériel, pour la quote-part du loyer correspondant à la partie « location » (ce que le contrat appelle le « loyer financier »). Les sommes encaissées par la société Ricoh France au titre des loyers financiers des clients sont reversées à la société de financement. La société de financement assume le risque d'insolvabilité des clients finals uniquement en cas de procédure collective.

Si les conventions stipulent que la société de financement « mandate » la société Ricoh France pour facturer et encaisser les loyers et que ce « mandat » s'exerce à titre gratuit, la notion de mandataire apparaît impropre et celle de commissionnaire plus adaptée, les contrats stipulant – comme nous venons de le dire – que la société Ricoh agit, non au nom et pour le compte de la société de financement, mais en son nom propre et pour le compte de la société de financement.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a estimé qu'eu égard à ses similitudes avec l'ancien schéma de financement auquel la société Ricoh France avait eu recours jusqu'en 2005, la substitution à compter de cette date de ces conventions aux contrats de crédit-bail antérieurs constituait un montage artificiel n'ayant pu être inspiré par aucun motif autre que celui de contourner l'interdiction de déduction des loyers de crédit-bail posée au II de l'article 1647 B sexies du CGI, et a remis en cause, suivant la procédure de répression

des abus de droit, la déduction des sommes versées par la société Ricoh France aux sociétés BNP Paribas Lease Group et Lixxbail en exécution de ces conventions de partenariat. Le comité de l'abus de droit fiscal ayant émis un avis défavorable à la mise en œuvre de l'article L. 64 du LPF, l'administration fiscale a décidé de maintenir ces rehaussements, mais sur un autre terrain. Elle a considéré que les sommes litigieuses, que la société avait elle-même comptabilisées au compte de charges 612 « redevances de crédit-bail », devaient, sans qu'il soit besoin de recourir à l'abus de droit, s'analyser, compte tenu de la nature économique et comptable de ces flux, en des loyers afférents à des biens pris en crédit-bail au sens de l'article 1647 B sexies et devaient, par suite, en application de ces dispositions, être exclues des consommations de biens et services en provenance de tiers pour le calcul de la valeur ajoutée.

La société Ricoh France a contesté les suppléments de cotisation minimale de taxe professionnelle résultant de ce rehaussement devant le tribunal administratif de Montreuil, qui a fait droit à sa demande de réduction, au motif que les conventions de partenariat conclues avec les sociétés BNP Paribas Lease Group et Lixxbail ne pouvaient être assimilées à des contrats de crédit-bail, que la circonstance que la requérante ait par erreur comptabilisé en charges de crédit-bail les loyers mandatés n'était pas de nature, à elle seule, à les faire assimiler à des charges de crédit-bail, et qu'ainsi, l'administration n'était pas fondée à réintégrer ces charges dans le calcul de la valeur ajoutée servant d'assiette aux cotisations minimales de taxe professionnelle (TA Montreuil 1^{er} décembre 2016, n° 1508372, RJF 3/17 n° 241, concl. S. Humbert).

En appel, le ministre a changé son fusil d'épaule et soutenu pour la première fois que ces conventions présentaient le caractère de « contrats de location-financement » – notion absente de l'article 1647 B sexies du CGI et du plan comptable général comme du code de commerce, mais présente dans les normes françaises applicables aux comptes consolidés (règlement CRC n° 99-02, § 300) et dans les normes « IAS 17 ». S'étant rangée à cette qualification et ayant relevé que les loyers résultant de contrats de location-financement « *constituent, en application des normes comptables en vigueur, une charge financière, et non des consommations de biens ou de services en provenance de tiers* », la cour en a déduit, par l'arrêt attaqué (publié à la RJF 10/19 n° 928), que les sommes versées par la société Ricoh France aux sociétés BNP Paribas Lease Group et Lixxbail devaient être exclues des charges entrant dans le calcul de la valeur ajoutée servant d'assiette aux cotisations minimales de taxe professionnelle.

A l'appui du pourvoi qu'elle forme contre cet arrêt, la société Ricoh France soutient notamment que la cour a commis une erreur de droit au regard de l'article 1647 B *sexies* du CGI et inexactement qualifié les faits en jugeant que les contrats conclus avec les sociétés BNP Paribas Lease Group et Lixxbail constituaient des contrats de location-financement et en en déduisant que les loyers reversés en application de ces conventions constituaient des charges financières exclues du calcul de la valeur ajoutée servant d'assiette à la cotisation minimale de TP.

L'examen du bien-fondé de ce moyen suppose de s'entendre sur la norme comptable au regard de laquelle il convient d'apprécier le rattachement d'une charge ou d'un produit à l'une ou l'autre des catégories visées au II de l'article 1647 B sexies du CGI.

Dans votre décision *min. c/ Société foncière Ariane* du 4 août 2006 (n° 2647150, T. p. 831, RJF 11/06 n°1370 avec chron. p. 962 et concl. S. Verclytte BDCF 11/06 n° 135), vous avez jugé que les dispositions de l'article 1647 B sexies du CGI «*fixent la liste limitative des catégories d'éléments comptables qui doivent être prises en compte dans le calcul de la valeur ajoutée en fonction de laquelle sont plafonnées les cotisations de taxe professionnelle*» et avez précisé que «*pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une de ces catégories, il y a lieu de se reporter aux dispositions du plan comptable général dans leur rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée*».

Vous avez quelques mois plus tard rectifié, par votre décision *Caisse fédérale du Crédit mutuel Océan* du 3 novembre 2006 (n° 266314, T. p. 831, RJF 1/07 n° 36, chronique Y. Bénard RJF 11/06 p. 962, concl. S. Verclytte Dr. fisc. 27/07 c. 704), le renvoi général au PCG énoncé par votre décision *Sté Foncière Ariane* en lui substituant une référence aux «*normes comptables*» dans leur rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée. Dans ses conclusions sur cette décision, S. Verclytte explicitait la règle ainsi posée comme «*signifiant que le périmètre des catégories du CGI est défini en se reportant aux dispositions comptables dont l'application est obligatoire pour les entreprises concernées.*»

Si le PCG constitue en effet la norme applicable à la généralité des entreprises ayant une activité industrielle ou commerciale visée au 2 du II de l'article 1647 B sexies et la plus couramment appliquée par vos décisions, il existe par ailleurs des plans comptables particuliers, ayant également valeur réglementaire. Tel est notamment le cas pour les établissements de crédit, à l'égard desquels l'article 53 de la loi n° 84-46 du 24 janvier 1984 ultérieurement codifié à l'article L. 511-35 du code monétaire et financier a prévu l'édiction d'une réglementation comptable spécifique. Ainsi, dans l'affaire du 3 novembre 2006 dans laquelle était en cause un tel établissement, vous avez apprécié le rattachement aux produits et charges d'exploitation bancaire mentionnés au 3 du II de l'article 1647 B sexies du CGI à l'aune des définitions données par le règlement du comité de la réglementation bancaire du 16 janvier 1991 relatif à l'établissement et à la publication des comptes individuels annuels des établissements de crédit. Mais même pour les établissements de crédit, il y a lieu, lorsqu'un poste comptable applicable à ces établissements en vertu du règlement du CRB n'est pas spécifique aux activités de ces établissements, de l'interpréter à la lumière des dispositions équivalentes du plan comptable général (cf. CE, Plénière, 9 mai 2018, *Caisse régionale du crédit agricole mutuel de Pyrénées Gascogne*, n° 388209, p. 162, RJF 7/18 n° 764, concl. Y. Bénard).

Votre jurisprudence a enfin précisé comment il convenait d'apprécier le rattachement d'un produit ou d'une charge aux différents items énumérés à l'article 1647 B sexies lorsque le PCG lui-même envisage plusieurs comptabilisations.

Lorsque les comptabilisations prescrites par la norme comptable sont complémentaires, il suffit que l'une d'elles figure dans la liste limitative des éléments pris en compte pour la

détermination de la valeur ajoutée prévue par l'article 1647 B *sexies* du CGI pour que ces sommes doivent être incluses dans son calcul (CE, 16 mars 2016, *SA Guyenne et Gascogne*, n° 383536, T. p. 722, RJF 6/16 n° 532, Dr. fisc. 2016 n° 22 comm. 350, concl. F. Aladjidi).

En revanche, lorsque le PCG prévoit une alternative, et non un cumul, entre plusieurs inscriptions comptables également possibles, vous considérez qu'il y a lieu, pour l'application de la loi fiscale, de retenir la plus conforme à la logique de l'impôt et à la nature réelle de la charge ou du produit en cause. Lorsque la catégorie concernée est au nombre de celles figurant à l'article 1647 B *sexies* du CGI, c'est-à-dire de celles dont le législateur fiscal a entendu tenir compte pour le calcul de la valeur ajoutée prévue à cet article, vous en déduisez que les sommes en cause doivent entrer dans le calcul de cette valeur, quand bien même l'entreprise aurait retenu, en fait, l'autre comptabilisation et que celle-ci était tout aussi régulière d'un point de vue comptable (v. CE, 30 décembre 2002, *Sté Hyper Média*, n° 238030, p. 502, RJF 3/03 n° 311 avec chronique L. Olléon p. 395, concl. G. Goulard BDCF 3/03 n° 37 ; CE, 4 août 2006, *SA Colas Sud-ouest*, n° 270961, T. p. 830, RJF 11/06 n° 1371, avec chronique Y. Bénard p. 962, concl. S. Verclytte BDCF 11/06 n° 135 ; ou plus récemment, CE, 28 novembre 2018, *SNC Lancôme Parfums et Beauté et Cie*, n° 413121, T. pp. 646- 649- 839, RJF 2/19 n° 164, concl. K. Ciavaldini).

Si l'articulation, pour l'application des dispositions de l'article 1647 B *sexies* du CGI, entre normes comptables générales et normes comptables spécifiques propres à certains secteurs d'activité est donc aujourd'hui bien définie, de même que l'appréciation du rattachement catégoriel d'une charge en présence de dispositions concurrentes au sein-même du PCG, la présente affaire soulève une question distincte : celle de l'articulation entre normes comptables générales applicables aux comptes sociaux et normes applicables aux comptes consolidés.

En effet, en recourant à la notion de « contrat de location-financement » et en jugeant que les versements opérés dans le cadre d'un tel contrat constituent « en vertu des normes comptables en vigueur » des charges financières, la cour a selon nous nécessairement fait application, ainsi que l'y invitait le ministre dans ses écritures, des normes IAS/IFRS ou des normes issues du règlement du CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales, et non des normes du plan comptable général, qui ne prévoient pas la qualification de ce type de loyers comme charges financières et leur rattachement au compte 66 et n'envisagent de comptabilisation particulière en matière de loyers que pour les redevances de crédit-bail – et toujours dans les comptes de charges 61 « services extérieurs », et non les comptes de charges financières.

Le présent pourvoi soulève ainsi la question de savoir s'il est possible de recourir aux normes applicables aux comptes consolidés et notamment aux normes IFRS pour apprécier le rattachement catégoriel de charges ou de produits pour le calcul de la valeur ajoutée au sens de l'article 1647 B *sexies* du CGI.

Dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, les sociétés commerciales sont tenues, en vertu de l'article L. 233-16 du code de

commerce, d'établir et de publier chaque année des comptes consolidés, selon des normes et modalités établies dans les conditions prévues par l'article L. 233-20 du même code.

Pour l'élaboration de ces comptes consolidés, c'est-à-dire des comptes retraçant la situation financière et patrimoniale d'un groupe en intégrant dans les comptes d'une société mère consolidante l'ensemble des comptes des filiales et participations contrôlées par elle, directement ou indirectement, à titre exclusif ou conjoint ainsi que celles sur lesquelles elle exerce une influence notable, les normes comptables françaises ont toutefois été remplacées, de manière obligatoire pour les sociétés cotées, et de manière optionnelle pour les sociétés non cotées, par les « normes comptables internationales » au sens du règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 (dit « règlement IAS »).

Ces normes internationales, désignées sous le terme générique « IFRS » et élaborées par l'*International Accounting Standards Board* (IASB), comprennent les « normes comptables internationales » proprement dites (*International Accounting Standards* ou IAS) et les « normes internationales d'information financière » (*International Financial Reporting Standards* ou IFRS).

En revanche, les comptes sociaux annuels demeurent obligatoirement régis par les seules normes énoncées par le code de commerce, le PCG et les plans comptables particuliers.

En effet, l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004 portant adaptation de dispositions législatives relatives à la comptabilité des entreprises aux dispositions communautaires dans le domaine de la réglementation comptable, notamment aux dispositions du règlement (CE) n° 1606/2002 du 19 juillet 2002, a limité aux seuls comptes consolidés l'application des normes comptables internationales. La France n'a donc pas retenu l'option, ouverte par l'article 5 du règlement du 19 juillet 2002 aux Etats membres, d'étendre et d'autoriser l'usage du référentiel IFRS pour les comptes individuels.

Lorsque le droit français a entendu assurer une convergence entre normes IFRS et normes nationales applicables aux comptes sociaux individuels, il l'a fait, de manière ponctuelle, en modifiant le PCG et les plans particuliers. Ainsi, si en matière d'actifs et de provisions, les concepts IFRS ont été introduits en 2000 et 2005 dans les normes comptables françaises applicables aux comptes sociaux individuels, ces comptes ne sont, même dans ces domaines, pas directement régis par les normes IAS/IFRS, mais toujours et uniquement par le PCG.

Bien que les normes IAS/IFRS ne soient pas applicables aux comptes sociaux individuels, pourriez-vous toutefois considérer, en raison de leur applicabilité aux comptes consolidés, qu'elles font partie des « normes comptables en vigueur » au sens de votre jurisprudence *min. c/ Sté Foncière Ariane* et *Caisse fédérale du Crédit mutuel Océan* ?

En d'autres termes, faudrait-il considérer que face à deux rattachements catégoriels distincts en IFRS/comptes consolidés et en PCG, il y aurait lieu soit, conformément à votre jurisprudence *Sté Hyper Média* et *SA Colas Sud-ouest* sur les comptabilisations alternatives, de rechercher lequel exprime le mieux la réalité économique du flux et apparaît le plus cohérent avec la logique de l'impôt, pour retenir ce rattachement pour l'application de

l'article 1647 B *sexies*, soit encore, en application de la jurisprudence *SA Guyenne et Gascogne* sur les comptabilisations complémentaires, se borner à constater que l'une des comptabilisations prévues par le PCG et par les normes applicables aux comptes consolidés est au nombre des catégories énoncées à l'article 1647 B *sexies* et en déduire la prise en compte de la charge ou du produit correspondant dans le calcul de la valeur ajoutée ?

Nous ne vous inviterons pas à vous lancer dans un tel exercice qui ne serait selon nous, ni fondé ni souhaitable.

En effet, la valeur ajoutée que la loi fiscale cherche à déterminer aux fins d'assurer – que ce soit par un plafonnement ou au contraire par une cotisation minimale – l'absence d'inadéquation entre le montant de la cotisation de taxe professionnelle qui résulterait de l'application des règles du droit commun et les facultés contributives de l'entreprise, est celle du contribuable, pris en tant que société individuelle et non en tant que société mère ou filiale d'un groupe. Les seuls comptes sociaux pouvant servir de référence pour l'établissement de cet impôt sont donc les comptes sociaux individuels, retraçant les seuls produits et charges du contribuable. Or les seules normes comptables applicables à ces comptes sociaux sont celles issues du PCG ou, le cas échéant, des plans comptables particuliers homologués.

A cet égard, il n'existait ni de taxe professionnelle de groupe, ni de plafonnement de cette taxe en fonction de la valeur ajoutée du groupe : la TP ne comportait pas de dispositif similaire à celui ultérieurement introduit au I bis de l'article 1586 quater en matière de CVAE. Il ne vous appartiendra donc aujourd'hui pas de trancher si, motif pris de ce que pour le bénéfice du dégrèvement de CVAE en fonction du chiffre d'affaires, il est tenu compte s'agissant de l'appréciation du taux effectif d'imposition à la CVAE des sociétés membres d'un groupe économique remplissant la condition de détention de 95% posée à l'article 223 A du CGI¹, de la somme des chiffres d'affaires des sociétés du groupe, il y aurait lieu d'importer pour le calcul du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée non consolidée de chaque contribuable les concepts propres à la comptabilité consolidée. Nous tendrions, pour notre part, à répondre par la négative – d'autant que le I bis de l'article 1586 quater n'évoque pas le chiffre d'affaires consolidé, mais la simple somme des chiffres d'affaires des membres du groupe.

Au demeurant, eu égard à leurs causes, nous ne voyons pas pour quel motif les divergences entre les normes sur les comptes consolidés et celles issues du PCG, pouvant s'expliquer soit par la différence d'objet de ces normes et la différence de perspective selon qu'il s'agit d'apprécier la situation financière d'un périmètre consolidé et celle d'une entreprise individuelle, soit encore par une approche et une tradition françaises propres, devraient influencer sur l'application de la loi fiscale ici en cause et permettre de retenir un rattachement différent de celui prescrit pour l'établissement des comptes individuels.

Enfin, incorporer les normes applicables aux comptes consolidés aux normes comptables prises en compte pour l'application de l'article 1647 B *sexies* du CGI serait source, non

¹ Même sans être effectivement intégrées pour l'IS, compte tenu de la censure par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 19 mai 2017 n° 2017-629 QPC.

seulement d'insécurité juridique pour les entreprises qui ne sauraient pas, en cas de divergence, quel rattachement faire prévaloir, mais aussi d'une rupture d'égalité devant la loi fiscale entre les entreprises. Cela conduirait en effet à traiter différemment les entreprises selon qu'elles sont indépendantes ou font partie d'un périmètre de consolidation, sans que cette différence de situation ne soit en rapport avec l'objet de la loi fiscale.

Dans un article paru le mois, deux éminents commentateurs soulignaient que « *l'émergence d'un nouveau type de convergence comptable, franco-internationale, due à l'application des IFRS, dans les comptes sociaux comme dans les comptes consolidés, bouscule le fragile équilibre de la connexion française entre fiscalité et comptabilité* » et regrettaient certaines de vos prises de position jurisprudentielles récentes dernier (O. Fouquet et C. Lopater, FR Fiscal Social Lefebvre 13/21, inf. 2 p. 6). Toutefois, dans le présent litige, il ne s'agit pas, en retenant la solution que nous vous avons proposée, de refuser de faire évoluer votre interprétation de la loi fiscale pour tenir compte des évolutions de la norme comptable française sous l'effet des normes comptables internationales – au contraire, vous veillez à interpréter l'article 1647 B *sexies* dans le sens d'une connexion fiscal-comptable sans heurt et appliquez les règles du plan comptable en vigueur lors de l'année d'imposition concernée. Il s'agit seulement de constater que, tant que les règles françaises applicables aux comptes individuels ne sont pas modifiées dans le sens d'une convergence avec les normes IFRS, ces dernières peuvent servir de référence pour l'établissement de la cotisation minimale de TP ou pour le plafonnement de cette taxe.

Par suite, les éléments comptables énumérés à l'article 1647 B *sexies* ne doivent s'entendre que par référence aux normes comptables applicables aux comptes sociaux individuels. Dès lors, en faisant application des normes comptables applicables aux comptes consolidés pour apprécier le rattachement des sommes en cause aux catégories énoncées à l'article 1647 B *sexies* du CGI, la cour a commis une erreur de droit.

Vous lui renverrez l'affaire afin qu'elle réexamine, à l'aune des normes pertinentes du plan comptable général, la qualification comptable des sommes versées par la société Ricoh France aux sociétés de financement, correspondant aux loyers reçus des clients finals et reversés aux sociétés de financement conformément aux conventions de location mandatée. Or ces normes ne nous paraissent pouvoir être, dès lors que le ministre lui-même a renoncé en appel à défendre la qualification de contrat de crédit-bail en l'absence d'option d'achat, que celles de l'article 394-1 devenu 621-11 du plan comptable général en vertu desquelles les opérations traitées par une entité pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers, tandis que les opérations traitées, pour le compte de tiers, au nom de l'entité sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité (pour une application de ces dispositions pour la détermination de la valeur ajoutée servant au calcul de la CMTP d'un commissionnaire, v. CE, 25 septembre 2013, *SA Australe*, n° 350794, RJF 2013 n°196, concl. C. Legras). A titre d'illustration, il résulte de ces normes comptables qu'un commissionnaire à la vente comptabilise comme des ventes les produits reçus des clients à raison des ventes de marchandises faites en son nom mais pour le compte de son commettant, et enregistre simultanément comme des « achats » à son commettant les sommes qu'il reverse à celui-ci, correspondant aux produits de ces ventes (diminués de la commission). Vous pourrez utilement faire mention de ces normes dans votre décision pour

aiguiller l'examen de la cour. Après avoir déterminé en l'espèce la nature des opérations en cause, et par suite la catégorie de charges dont elles relèvent comptablement, il appartiendra ensuite aux juges du fond d'examiner si ces charges sont au nombre de celles admises ou exclues par la loi fiscale pour le calcul de la valeur ajoutée. Rappelons en effet que les loyers afférents à des biens professionnels pris en location pour plus de six mois sont exclus des biens et services en provenance de tiers par l'article 1647 B sexies du CGI.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 2 avril 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles ;
- au renvoi de l'affaire devant cette cour ;
- et au versement par l'Etat d'une somme de 3 000 euros à la société Ricoh France au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.