

N° 453458

SELARL Pharmacie de Bracieux

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 1^{er} septembre 2021

Lecture du 8 septembre 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Voici une affaire qui fera les délices des experts de la connexion fiscal-comptable, à moins que votre décision ne les jette dans un abîme de perplexité ou de grief.

2.- La société requérante, qui compte deux associés, exploite une officine de pharmacie à Bracieux, dans le département de Loir-et-Cher. L'entreprise est issue de la fusion, réalisée en 2014, de deux officines de la commune. Elle a porté à l'actif de son bilan, au compte 207 « Fonds commercial », une somme d'1 155 000 € correspondant à la valeur des deux fonds commerciaux acquis lors de la fusion.

Nous ouvrons aussitôt une parenthèse pour indiquer que le « fonds commercial » dont il est question ici ne doit pas être confondu avec le « fonds de commerce ».

Le fonds de commerce est une notion du droit commercial, qui n'est pas définie par la loi mais qui a été inventée par la pratique, pour le céder ou le nantir. Même si cette présentation est contestée par une partie de la doctrine¹, il est souvent défini comme une « universalité de fait », c'est-à-dire la réunion de l'ensemble des éléments dont une personne physique ou une personne morale réalise la conjonction en vue d'exercer une activité commerciale et qui sont aussi bien corporels (stocks, outillages) qu'incorporels (brevets, marques, enseigne commerciale, droit au bail, licences et autorisations administratives). C'est l'union de ces éléments entre les mains du commerçant qui permet de retenir la clientèle, laquelle constitue l'essence du fonds de commerce (Cass., ch. req., 23 oct. 1934, *Synd. de faillite des établissements Saderne*, S. 1934 1^{ère} partie p. 392) et la condition de son identification (Cass., Com., 31 mai 1988, *Epx Inffroit c/ SARL Vernier et Cie et a.*, n° 86-13.486, Bull. IV n° 180).

Le fonds commercial est une notion du droit comptable qui constitue en quelque sorte un sous-ensemble du fonds de commerce puisqu'il correspond à ceux de ses éléments incorporels qui ne font pas l'objet d'une comptabilisation séparée au bilan et concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entreprise, selon la définition qu'en

¹ Cf. L. Vogel, *Traité de droit des affaires, Du droit commercial au droit économique*, LGDJ, oct. 2020, n° 447. F. Dekeuwer-Defosse et E. Blary-Clément, *Droit commercial*, LGDJ, Domat Droit privé, sept. 2019, n° 421.

donne l'article 942-20 du plan comptable général². Ainsi, un brevet, tout en constituant un élément du fonds de commerce, ne fait pas partie du fonds commercial, puisqu'il est comptabilisé au compte 205.

Le fonds commercial revêt donc un caractère résiduel, d'où la dénomination anglo-saxonne de *goodwill* (écart d'acquisition), désignant la différence positive entre la valeur d'entrée à l'actif du fonds de commerce et la valeur des actifs identifiés qui le composent et ont été affectés aux postes comptables qui leur correspondent. Il comprend principalement, en pratique, la clientèle, l'achalandage, l'enseigne, le nom commercial et les parts de marché.

On observe donc que le droit comptable, à rebours de la conception commerciale d'un fonds de commerce comme une universalité, éclate ce fonds de commerce en dispersant les éléments entre divers postes : stocks, droit au bail, brevets, frais d'établissement, matériels et installations, fonds commercial. Cette solution s'explique par le fait que la comptabilité cherche à évaluer le plus précisément possible chaque actif de l'entreprise, eu égard à sa nature particulière, et selon les règles qui lui sont propres.

Nous refermons la parenthèse pour indiquer que, comptablement, la SELARL Pharmacie de Bracieux, qui remplissait les conditions prévues à l'article L. 123-16 du code de commerce pour être regardée comme une petite entreprise³, a pris la décision d'amortir ses fonds commerciaux sur une durée de dix ans, conformément à la faculté qui venait de lui être offerte par l'article 214-3 du plan comptable général, dans sa version applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016. Elle a ainsi passé des amortissements annuels d'un dixième de la valeur des deux fonds, dans le cadre d'un amortissement linéaire sur dix ans, soit 115 500 € au titre de l'exercice de douze mois clos le 31 mars 2017 et 77 000 € au titre de l'exercice de 8 mois clos le 30 novembre 2017 (la double clôture en 2017 s'expliquant par un changement de date de clôture décidé au cours de cette année).

La société a considéré qu'elle était fondée à en tirer des conséquences au plan fiscal et a par suite déduit ces mêmes montants de son résultat imposable des deux exercices litigieux, non sans insérer dans ses liasses fiscales une mention expresse attirant l'attention de l'administration sur l'option pour l'amortissement de ses fonds commerciaux sur dix ans. A l'issue de contrôles fiscaux diligentés dès l'année 2018, la société a été assujettie à des suppléments d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 2017, l'administration ayant considéré qu'elle n'aurait pas dû déduire ces amortissements, en lui signifiant que la

² Version au 1^{er} janvier 2019.

³ Aux termes du troisième alinéa de l'article L. 123-6 du code de commerce : « *Sont des petites entreprises au sens du présent article les commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants, dont le niveau et les modalités de calcul sont fixés par décret, ne sont pas dépassés : le total du bilan, le montant net du chiffre d'affaires ou le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice* ». L'article D 120-200 du même code disposait, dans sa version en vigueur en 2017 : « *Pour l'application des articles L. 123-16 et L. 123-16-1 : / (...) 2° En ce qui concerne les petites entreprises, le total du bilan est fixé à 4 000 000 euros, le montant net du chiffre d'affaires à 8 000 000 euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 50. / (...)* ».

seule possibilité qui s'ouvrirait le cas échéant à elle était de constituer des provisions pour dépréciation de ses fonds, à supposer une telle dépréciation établie.

Tout l'enjeu du contentieux porté devant le tribunal administratif d'Orléans est de décider si l'entreprise était fondée à déduire ces amortissements de son résultat fiscal ou si, au contraire, elle était tenue de procéder à leur réintégration extra-comptable.

C'est sur cette question de droit qui, sans conteste, est nouvelle, présente une difficulté sérieuse et est susceptible de se poser dans de nombreux litiges, que ce tribunal vous a demandé votre avis, en application de l'article L. 113-1 du CJA, par un jugement avant-dire droit du 25 mai 2021.

3.- Poursuivant un (premier) objectif d'harmonisation à des fins de comparabilité, comme l'indique son considérant 21, la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises a entendu définir, non des règles uniformes, mais un cadre européen commun pour la comptabilisation et l'évaluation du « fonds de commerce ».

Précisons d'emblée que le fonds de commerce dont il est question dans la directive n'est autre chose que notre « fonds commercial » national, ainsi qu'en témoignent la version anglaise de la directive qui utilise le terme « *goodwill* » et les modèles de bilans qui y sont annexés, qui distinguent, comme le fait le droit comptable français, le fonds commercial, désigné comme le « *fonds de commerce acquis à titre onéreux* », d'autres composantes du fonds de commerce comptabilisées dans d'autres postes du bilan.

Au premier alinéa du paragraphe 11 de son article 12, la directive énonce que les immobilisations incorporelles (notamment, par conséquent, les fonds commerciaux) « *sont amorties sur leur durée d'utilisation* », étant observé qu'au paragraphe 5 du même article 12, elle ne prescrit d'amortissement sur le prix d'acquisition que pour les seuls éléments de l'actif immobilisé « *dont la durée d'utilisation est limitée* ». Il en résulte qu'une immobilisation incorporelle dont la durée d'utilisation serait non limitée n'a pas à faire l'objet d'amortissement.

Le deuxième alinéa du paragraphe 11 de l'article 12 prévoit par ailleurs que, « *Dans des cas exceptionnels, lorsque la durée d'utilisation du fonds de commerce et les frais de développement ne peuvent être estimés de manière fiable, ces actifs sont amortis sur une période maximale fixée par l'État membre* », comprise entre cinq ans et dix ans.

On le voit, ces dispositions ne font aucune mention des petites entreprises.

En revanche, la directive, parce qu'elle poursuivait parallèlement un (autre) objectif consistant à alléger les obligations imposées aux plus petites entreprises (les considérants introductifs mentionnent les mots d'ordre « *think small first* » et « *priorité aux PME* »), comporte plusieurs mesures de simplifications à destination de ces dernières :

- l'article 14 dispose que les Etats membres peuvent autoriser les petites entreprises à établir un bilan et un compte de résultat abrégés ;
- l'article 19, paragraphe 3, permet aux Etats membres de les exempter de l'obligation de fournir des rapports de gestion ;
- l'article 31, paragraphe 1, leur permet aussi de les exempter de l'obligation de publier leurs comptes de résultat et leurs rapports de gestion ;
- et si l'article 4, paragraphe 6, permet aux Etats membres d'exiger des petites entreprises, à des fins fiscales, qu'elles préparent, communiquent et publient dans les états financiers des informations allant au-delà des exigences de la directive, c'est à la condition que ces informations soient collectées via un guichet unique.

La transposition en droit interne de chaque ensemble de règles (règles d'évaluation des actifs / présentation simplifiée des comptes des petites entreprises) a emprunté deux chemins, l'un réglementaire, l'autre législatif, chacun renvoyant à un règlement de l'ANC.

D'une part, un décret en Conseil d'Etat pris le 23 juillet 2015, trois jours après l'expiration du délai de transposition⁴, a modifié l'article R. 123-187 du code de commerce pour prévoir, au premier alinéa de cet article, qu'un règlement de l'ANC fixe les conditions de détermination de la durée d'utilisation, limitée ou non, des actifs incorporels et, au troisième alinéa, que « *Dans des cas exceptionnels, lorsque la durée d'utilisation des éléments du fonds de commerce inscrits au poste "fonds commercial" ne peut être déterminée de façon fiable, ces éléments sont amortis sur une période de 10 ans* » (soit le haut de la fourchette définie par la directive)⁵.

D'autre part, les dispositions de simplification ont été transposées à l'article L. 123-16 du code de commerce dont la rédaction a été modifiée pour prévoir que « *Les petites entreprises peuvent, dans des conditions fixées par un règlement de l'ANC, adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels* ».

C'est dans ce contexte que cette autorité, par un règlement n° 2015-6 du 23 novembre 2015⁶, a modifié plusieurs articles du plan comptable général relatifs à l'« *évaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée* »⁷.

L'architecture retenue est la suivante. Elle tient en sept règles :

⁴ Fixé par l'article 53, paragraphe 1, de la directive.

⁵ Le même décret a modifié l'article R. 123-79 du même code en vue de prévoir que les éléments de l'actif immobilisé font l'objet d'une dépréciation, que leur durée d'utilisation soit limitée ou non, lorsque leur valeur d'inventaire est inférieure à la valeur comptable et s'il est prévisible que la perte de valeur sera durable.

⁶ Homologué par un arrêté du 4 décembre 2015 du ministre chargé de l'économie, du garde des sceaux, ministre de la justice, et du ministre chargé du budget

⁷ Section 4 du chapitre Ier (« *Actifs non financiers* ») du titre II (« *L'actif* ») du livre I (« *Principes généraux applicables aux différents postes des documents de synthèse* »).

i) le caractère limité ou non limité de la durée d'utilisation d'un actif est déterminé à l'origine au regard des critères physiques, techniques, juridiques ou économiques inhérents à l'utilisation par l'entité de l'actif considéré (art. 214-1, al. 2 et art. 214-2, al. 2 du PCG) ;

ii) un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée fait l'objet d'un amortissement (art. 214-1, al. 1) et, inversement, un actif dont la durée d'utilisation n'est pas limitée ne fait pas l'objet d'amortissement (art. 214-2, al. 1) ;

iii) un actif immobilisé, que sa durée d'utilisation soit limitée ou non, fait l'objet d'une dépréciation si sa valeur actuelle devient inférieure à sa valeur nette comptable (art. 214-1, al. 1 et art. 214-2, al. 1, combinés à art. 214-17) ; ceci implique que l'entité concernée procède, à chaque clôture de l'exercice, à un test de dépréciation, s'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de sa valeur ;

iv) le fonds commercial⁸ est présumé avoir une durée d'utilisation non limitée (art. 214-3, al. 2) ; c'est une présomption simple que pose ici l'ANC ;

v) pour les fonds commerciaux dont la durée d'utilisation est non limitée (et qui sont donc non amortissables), le test de dépréciation est réalisé au moins une fois par exercice, y compris en l'absence de tout indice de perte de valeur, par dérogation aux règles posées pour la généralité des actifs immobilisés (art. 214-15, al. 2)⁹ ;

mais vi) lorsque la durée d'utilisation apparaît néanmoins limitée, alors la présomption selon laquelle le fonds commercial a une durée non limitée est réfutée (c'est un peu circulaire mais on comprend) et, dans ce cas, le fonds commercial est amorti sur la durée d'utilisation ou, si cette durée ne peut être déterminée de manière fiable, sur dix ans (art. 214-3, al. 3 et 4) ;

enfin vii) dans leurs comptes individuels, les petites entreprises « *peuvent* » amortir sur dix ans tous leurs fonds commerciaux (art. 214-3, al. 5).

En résumé, il en résulte que, de manière générale, l'amortissement d'un actif ne revêt aucun caractère systématique, puisqu'il dépend d'une appréciation au cas par cas, sur la base de faits pertinents, qui conduit à rechercher si la durée d'utilisation de cet actif est limitée dans le temps. S'agissant plus spécifiquement de l'élément d'actif « fonds commercial », l'ANC présume qu'il n'a pas le caractère d'un actif amortissable, tout en ménageant la possibilité d'apporter une preuve contraire (cela peut être le cas, par exemple, d'une entreprise titulaire d'un contrat de concession dont la durée est limitée) et tout en offrant aux petites

⁸ Tel qu'il est défini par l'alinéa 2 de l'article 212-3 (« *Sont comptabilisés dans le poste fonds commercial les éléments incorporels du fonds de commerce acquis qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien et au développement du potentiel d'activité de l'entité* »).

⁹ Un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée fait également l'objet d'une dépréciation, le cas échéant. Toutefois, d'une part, le test de dépréciation n'est pas systématique. Il n'y est procédé que s'il existe un indice de perte de valeur. D'autre part, s'agissant d'un actif amortissable, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable.

entreprises, pour leur simplifier la vie, la faculté d'opter pour un amortissement sur dix ans, car c'est bien une option comptable qui leur est ainsi ouverte. Et lorsqu'elles exercent l'option¹⁰, les petites entreprises concernées sont dispensées de fournir toute justification, c'est-à-dire qu'elles ne sont pas contraintes de réfuter par l'invocation de faits précis la présomption selon laquelle le fonds commercial a une durée non limitée.

Comptablement, une entreprise répondant à la définition des petites entreprises peut donc régulièrement amortir ses fonds commerciaux alors même que les durées d'utilisation de ces fonds ne seraient pas limitées dans le temps.

4.- Ceci appelle deux questions :

- la première, qui est celle sur laquelle vous êtes interrogés, consiste à déterminer si le principe de connexion fiscal-comptable implique de reconnaître à une petite entreprise ayant exercé l'option le droit de déduire de son résultat passible de l'impôt sur les bénéfices le montant des amortissements ;
- la seconde consiste à déterminer si l'Autorité des normes comptables pouvait légalement autoriser les petites entreprises à amortir des fonds commerciaux dont la durée d'utilisation n'est pas limitée.

4.1.- Nous commençons par la seconde.

Nous l'avons indiqué à l'instant : la directive 2013/34/UE a posé deux types de règles :

- d'une part, des règles de simplification de la présentation des comptes des petites entreprises (bilans et comptes de résultats abrégés, dispense possible d'élaboration du rapport de gestion et de publication du compte de résultat et du rapport de gestion) ;
- d'autre part, des règles harmonisées d'évaluation des actifs immobilisés, avec :
 - a. un embranchement de départ tenant à la durée d'utilisation prévisible de l'élément d'actif considéré : si cette durée est limitée, il doit y avoir amortissement ; si la durée n'est pas limitée, il ne peut y avoir amortissement ;
 - b. s'agissant des immobilisations incorporelles, un principe (amortissement sur leur durée d'utilisation) et une exception pour les fonds commerciaux¹¹ (amortissement sur une durée arbitrairement fixée par l'Etat membre, comprise entre cinq et dix ans) lorsque la durée d'utilisation de cet élément d'actif ne peut être estimée de manière fiable.

¹⁰ Sans doute d'ailleurs pour l'ensemble de leurs fonds commerciaux.

¹¹ et les frais de développement.

Or, s'agissant de l'évaluation des actifs, il ne résulte ni de la directive, ni des textes de transposition (article R. 123-187 du code de commerce), qu'un fonds commercial dont la durée d'utilisation serait non limitée pourrait faire l'objet d'amortissement, lorsque ce fonds est la propriété d'une petite entreprise. En particulier, l'amortissement sur une durée maximale de dix ans prévu par le deuxième alinéa du paragraphe 11 de l'article 12 de la directive « *dans des cas exceptionnels* » ne saurait s'appliquer qu'à des actifs amortissables, donc à des actifs dont la durée d'utilisation est limitée.

Et si, par un règlement n° 2018-1 du 20 avril 2018, l'ANC a qualifié elle-même de « *mesure de simplification* » l'option d'une petite entreprise pour l'amortissement sur dix ans de ses fonds commerciaux, cette qualification paraît impropre, car elle introduit une confusion entre les deux corps de règles que nous avons distingués (évaluation des actifs *vs* présentation des comptes) et il n'est pas difficile de constater que l'Autorité a, en réalité, créé une dérogation à la règle, de rang pourtant supérieur, selon laquelle ne peut être amorti un actif dont la durée d'utilisation n'est pas limitée, méconnaissant de ce fait les objectifs de la directive.

Il est certes possible que l'option comptable ait, dans une certaine mesure, le caractère d'une mesure simplifiant la vie des petites entreprises¹², en ce qu'elle peut conduire, en fait, mais non en droit, à ne pas exiger d'elles qu'elles réalisent à la clôture de chaque exercice un test de dépréciation de leurs fonds commerciaux, alors que ce test doit être réalisé, même en l'absence d'indice de perte de valeur, lorsque le fonds commercial a une durée d'utilisation non limitée, comme le prévoit le deuxième alinéa de l'article 214-15 du plan comptable général. Mais, à supposer qu'il y ait simplification, il s'agit ici d'une mesure de simplification dans l'élaboration des comptes et non d'une mesure de simplification dans la présentation des comptes, qui sont les seules simplifications dont traite la directive.

Si cette analyse est la bonne, alors il est à craindre que cette option comptable créée par l'ANC, exerçant le pouvoir réglementaire délégué ou subdélégué qui lui était confié par les dispositions législatives et réglementaires du code de commerce, soit tout bonnement illégale.

Mais ce constat ne commande pas, par lui-même, la réponse à apporter à la demande d'avis car la régularité de l'option comptable exercées par les petites entreprises pour l'amortissement sur dix ans de tous leurs fonds commerciaux sur le fondement de l'article 214-3 du plan comptable général est elle-même régulière, et pourrait produire des effets fiscaux.

4.2.- Nous en terminons par la question première.

On ne présente plus le principe général de connexion entre comptabilité et fiscalité, que rappelle l'article 38 *quater* de l'annexe III au CGI, lequel qui impose aux entreprises de « *respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* ».

¹² V. en ce sens, *Mémento comptable* Francis Lefebvre, éd. 2021, n° 31990, § c.

Les justifications de cette règle sont non moins connues : d'une part, et comme l'indiquait Emmanuelle Cortot-Boucher¹³, « *les écritures comptables sont le substrat auquel s'applique la loi fiscale* » ; d'autre part, pour des raisons de commodité administrative et de sécurité juridique, les entreprises ne sauraient être contraintes par le droit fiscal à de multiples retraitements pour assurer le passage des comptes sociaux à la liasse fiscale. Votre jurisprudence s'efforce par conséquent de limiter les divergences inutiles.

Par application du principe, lorsque le droit comptable impose un certain mode de comptabilisation, son traitement fiscal doit être identique, pour autant qu'aucune règle du droit fiscal ne s'y oppose. L'emblématique décision de Plénière *Min. c/ SAS Foncière du Rond-Point* (23 déc. 2013, n° 346018, rec. p. 337, RJF 2014 n° 218, chron. E. Bokdam-Tognetti p. 195, concl. E. Crépey BDCF 2014 n° 28, Dr. Fisc. 2014 n° 14 c. 250 note G. Blanluet) juge ainsi que, lorsqu'une provision a été constituée dans les comptes de l'exercice, et sauf si les règles propres au droit fiscal y font obstacle, le résultat fiscal de ce même exercice doit, en principe, être diminué du montant de cette provision, cette solution ne valant, toutefois, que pour des provisions régulières au plan comptable (9^{ème} et 10^{ème} chr, 19 juin 2017, *Sté Spie Batignolles*, n° 391770, Dr. Fisc. 2017 n° 51-52, c. 589, RJF 2017 n° 912).

Mais nous ne sommes bien évidemment pas dans le cas où la règle comptable serait univoque et impérative, puisque le cinquième alinéa de l'article 214-3 du plan comptable général ouvre une simple faculté aux petites entreprises, de sorte que deux options de comptabilisation leur sont offertes :

- soit un amortissement sur dix ans sans avoir à justifier de la durée limitée ou non limitée d'utilisation des fonds commerciaux,
- soit, à défaut, l'application de la règle comptable « de droit commun », impliquant :
 - un non-amortissement si les fonds commerciaux sont d'une durée d'utilisation non limitée,
 - un amortissement sur la durée d'utilisation prévisible, lorsque celle-ci peut être déterminée de manière fiable
 - ou un amortissement... sur 10 ans si les fonds ont une durée d'utilisation limitée mais ne pouvant être déterminée avec une fiabilité suffisante.

La décision *Min. c/ SA GH Mumm & Cie* retient sur ce point que, lorsqu'une entreprise exerce régulièrement une option entre deux modes de comptabilisation qui lui est offerte par la réglementation comptable, elle est fondée à en tirer les conséquences fiscales en l'absence de disposition législative ou réglementaire propre à la détermination de l'assiette de l'impôt et incompatible avec les règles comptables (10^{ème} et 9^{ème} ssr, 13 juil. 2011, n° 311844, T. p. 898, RJF 2011 n° 1130, concl. J. Boucher BDCF 20101 n° 121).

¹³ Conclusions sous 3^{ème} et 8^{ème} chr, 1^{er} oct. 2018, *Sté Omnium de Participations*, n° 412574.

En l'espèce, il convient de rechercher si l'option exercée par une entreprise placée dans la situation de la SELARL Pharmacie de Bracieux est compatible avec les dispositions d'assiette en cause, qui sont celles du 1 de l'article 39 du CGI aux termes duquel : « *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : / (...) 2° (...) les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation et compte tenu des dispositions de l'article 39 A, sous réserve des dispositions de l'article 39 B. / (...)* ». L'article 38 *sexies* de l'annexe III au code dispose par ailleurs que « *La dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, notamment (...) les fonds de commerce (...), donne lieu à la constitution de provisions (...)* ».

Votre arrêt de Section *Min. c/ Sté Foncia Particimo venant aux droits de la SA Franco-Suisse de gestion* (1^{er} oct. 1999, n° 177809, rec. p. 290, concl. G. Goulard), confirmant la solution d'un arrêt de plénière *Min. c/ Sté Sofilec* (6 déc. 1985, n° 53001, rec. p. 355, RJF 1986 n° 9), en dépit de l'évolution progressive des normes comptables européennes et internationales, a jugé qu'il résulte de ces dispositions qu'un élément d'actif incorporel identifiable, y compris un fonds commercial, ne peut donner lieu à une dotation à un compte d'amortissement que s'il est normalement prévisible, lors de son entrée à l'actif, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée. Vous avez donc subordonné l'amortissement d'un actif incorporel à la durée non limitée d'utilisation de cet actif, en soulignant que, lorsque cette durée est non limitée, l'entreprise peut seulement constituer une provision pour dépréciation à la clôture de chaque exercice.

Comme le rappelait le président Goulard dans ses conclusions dans l'affaire *Min. c/ Sté Foncia Particimo*, c'est bien sûr l'article législatif (39, 1 du CGI), tel qu'interprété par votre jurisprudence, et non l'article réglementaire (38 *sexies* de l'annexe III) qui fonde la règle, s'agissant d'une disposition d'assiette. L'article réglementaire ne fait au fond qu'œuvre de pédagogie, en rappelant qu'à défaut d'amortissement, une provision pour dépréciation reste susceptible d'être passée, lorsque les conditions sont réunies.

Tout ce qui précède nous conduit à refuser de faire jouer la connexion entre comptabilité et fiscalité dans le cas qui nous occupe.

L'option comptable exercée par une petite entreprise, sur le fondement du cinquième alinéa de l'article 214-3 du plan comptable général, pour l'amortissement sur dix ans de ses fonds commerciaux, ne peut produire aucun effet fiscal du fait des dispositions de l'article 39, qui a bien la nature d'une disposition « *propre à la détermination de l'impôt* » et qui est incompatible avec la règle comptable, puisque vous avez toujours interprété le texte fiscal comme faisant obstacle à la dotation de compte d'amortissements s'agissant d'actifs dont la durée d'utilisation n'est pas limitée.

La petite entreprise qui a exercé une option comptable incompatible avec la règle fiscale est donc tenue de retraiter extra-comptablement son résultat fiscal et, en l'absence d'un tel retraitement, l'administration est fondée à lui notifier un rehaussement de ce résultat.

Nous sommes d'autant plus à l'aise avec cette solution que le cadre comptable européen défini par la directive de 2013 retient une solution qui n'est pas différente, puisqu'il ne prévoit d'amortissements que pour des éléments de l'actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée (article 12, paragraphe 5).

La solution que nous vous proposons d'adopter est donc, pour ainsi dire, celle d'une connexion entre comptabilité européenne et fiscalité française, ce qui sera une demi-consolation (ou une demi-désolation) pour les défenseurs de la connexion fiscalo-comptable.

On peut bien sûr déplorer cette solution car on aboutit à ce que des petites entreprises telles la pharmacie de Bracieux seront contraintes à des retraitements comptables dans leur liasse fiscale : cela ne va pas dans le sens de la simplification qui leur est promise.

Cependant, aucun « faux espoir fiscal » n'a été suscité – en tout cas par les autorités responsables de la fabrication du droit fiscal.

On ne peut en effet prétendre que le législateur – l'aurait-il pu eu égard aux termes de la directive – qui n'est intervenu que pour habiliter le Gouvernement à légiférer par ordonnance en ce qui concerne la simplification de la présentation des comptes sociaux, aurait implicitement décidé que l'acquisition des fonds commerciaux des petites entreprises serait financée dans une proportion égale au taux de l'impôt sur les bénéfices par le budget de l'Etat.

Et à défaut d'une disposition expresse de la loi fiscale, il aurait fallu des commentaires administratifs admettant, par des énonciations illégales et donc opposables sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, qu'il soit tiré des conséquences fiscales de l'option comptable créée par l'ANC, pour que celle-ci puisse produire les effets escomptés.

Il nous semble donc que nous sommes dans le cas, envisagé par le président Olivier Fouquet et Claude Lopater¹⁴, dans lequel « *une option comptable [qui] se heurte à une règle fiscale unique* » « *ne peut pas être transposée en droit fiscal* ».

PCMNC à ce qu'il soit répondu au tribunal administratif d'Orléans dans le sens des observations qui précèdent, à savoir qu'une petite entreprise au sens de l'article L. 123-16 du code de commerce ayant fait le choix d'amortir sur dix ans et sans justification tous ses fonds commerciaux, sur le fondement des dispositions du cinquième alinéa de l'article 214-3 du plan comptable général, n'est pas fondée à déduire de son résultat fiscal, pour l'application de l'impôt sur les bénéfices, le montant des amortissements qu'elle a déduits de son résultat comptable.

¹⁴ V. leur étude à Dr. Fisc. 2016 n° 6, 153, « *La connexion comptabilité-fiscalité : comment suivre le fil d'Ariane ? Petit inventaire illustré* ».