

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique

Le sort fiscal et comptable des carrières, et plus particulièrement, des frais de découverte, correspondant aux travaux de décapage et d'extraction des couches superficielles dites stériles engagés pour préparer le site et permettre d'accéder aux couches de matériaux à exploiter, illustre à merveille la philosophie d'Héraclite selon laquelle « rien n'est permanent, sauf le changement ».

Depuis 50 ans, fiscalité et comptabilité n'ont en effet eu de cesse de remettre régulièrement sur le métier la nature des gisements et le traitement de ces frais.

Il faut dire, à la décharge de ces deux augustes disciplines, que s'il ne fait aucun doute que le gisement d'une carrière – constitué de l'ensemble des matériaux à extraire contenus dans la carrière, et se distinguant du tréfonds, terrain résiduel restant après épuisement de celle-ci – présente le caractère d'un élément d'actif, sa nature – stock ou immobilisation – apparaît duale et ambiguë. D'aucuns verront dans le gisement d'une carrière un moyen ou support d'exploitation destiné à être utilisé de manière durable par l'entreprise et à générer des revenus, dont les avantages économiques attendus prendront un jour fin et dont la valeur se déprécie. Ils qualifieront alors le gisement d'actif immobilisé amortissable – mais un amortissement particulier, fonction non de l'écoulement du temps, mais de l'ampleur de l'extraction des matériaux. D'autres, au contraire, n'y verront pas un moyen d'exploitation, mais une réserve, un stock de produits non ou peu ouverts encore à extraire, dont la matière constitue ainsi l'objet même du négoce de l'exploitant de la carrière.

Fiscalement, la doctrine administrative¹ et plusieurs de vos décisions² avaient d'abord considéré dans les années 1950 et 1960 que le gisement d'une carrière ne présente pas, à la différence du tréfonds, le caractère d'une immobilisation corporelle mais celui d'un stock, soumis à dépréciation. Cette approche majoritaire, de laquelle s'écartaient déjà quelques autres décisions contemporaines (CE, 10 juin 1963, n° 54882, p. 349), reposait sur l'appréhension du gisement comme d'une réserve de matériaux destinés à être vendus ou

¹ Note du 28 février 1968, BOCD 1968-11-4054.

² CE, 20 septembre 1955, n° 32930, Dr. fisc. 1955 n° 25 comm. 940 et Dupont p. 392 ; CE, 17 février 1958, n° 34959, Dr. fisc. 1958 n° 15-16 comm. 363 et Dupont p. 160 ; CE, 25 octobre 1961, n° 34008, Dr. fisc. 1961 n° 48 comm. 1052 et Dupont p. 688 ; CE, 30 octobre 1964, n° 56438 et 62320, Dr. fisc. 1964 n° 49 comm. 1242.

transformés. Corrélativement, les frais de découverte ne pouvaient recevoir la qualification d'immobilisation.

Par une décision du 8 janvier 1975, *min. c/ Sieur X* (n° 93348, p. 14, Dr. fisc. 1975 n° 9 comm. 323, concl. Fabre), vous avez toutefois modifié votre analyse. Tranchant d'un même mouvement et la nature des gisements de carrières et celle des frais de découverte, vous avez ainsi jugé que les dépenses d'enlèvement des couches stériles constituaient un aménagement apporté au gisement lui-même, qu'elles trouvaient leur contrepartie dans la création d'une valeur d'actif immobilisée, amortissable dans les mêmes conditions que le gisement lui-même, et que par suite, ces dépenses ne constituaient pas une charge d'exploitation déductible.³

Puis trente ans plus tard, nouveau rebondissement : par votre décision *Sté Pigeon Entreprises* du 30 décembre 2003 (n° 236173, p. 533 ; RJF 3/04 n° 231 ; Dr. fisc. 2004 n° 21 comm. 493, concl. contraires de M-H. Mitjavile ; note ADJI 2004 p. 897 J-P. Maublanc), afférente à des impositions de l'exercice 1991, si vous n'êtes pas revenus sur la qualification du gisement de carrière comme immobilisation, vous avez en revanche revu la nature des frais d'extraction des couches stériles, au motif qu'ils ne remplissaient pas les conditions d'activation des charges. Vous avez ainsi jugé que les frais d'extraction des couches stériles, qui interviennent pour maintenir le gisement dans un état tel que l'exploitation normale de la carrière puisse continuer, sans augmenter sa durée d'utilisation ou sa valeur, constituent des charges d'exploitation. Vous avez relevé, mais sans en faire le motif de votre décision fondée sur une analyse des effets propres des frais en cause, que cette qualification de charges avait « d'ailleurs » été retenue par le plan comptable professionnel des industries de carrière et matériaux de construction, dont la conformité au plan comptable général, avez-vous encore souligné, avait fait l'objet en 1983 d'un avis favorable sur ce point du conseil national de la comptabilité.

Soulignons que, si ces décisions ont été rendues dans des litiges en matière d'IR et d'IS, dans lesquels il s'agissait de savoir si les frais de découverte étaient ou non des charges déductibles des BIC, les positions adoptées successivement sur la nature du gisement (stock, puis immobilisation) et sur celle de ces frais (dépenses activables correspondant à une immobilisation, puis charges déductibles) avaient vocation à s'appliquer pareillement en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, pour la détermination de la valeur locative des carrières faisant l'objet d'une exploitation industrielle et relevant de la méthode dite « comptable » de l'article 1499 du CGI. En effet, pour l'application de ces dispositions, prévoyant que la valeur locative des immobilisations industrielles passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties est déterminée en appliquant au prix de revient de leurs différents éléments des taux d'intérêt, l'article 324 AE de l'annexe III dispose que le prix de revient s'entend de la valeur d'origine pour laquelle les immobilisations doivent être inscrites au bilan en conformité de l'article 38 quinquies de la présente annexe. Or l'article 38 quinquies se rapporte aux règles d'évaluation des immobilisations pour la tenue des bilans servant notamment au calcul du bénéfice imposable de l'article 38 du code, c'est-à-dire pour les BIC.

³ Cette décision a reçu plusieurs applications (v. notamment, en déduisant la qualification de plus-value d'un élément de l'actif immobilisé du gain net issu de la cession d'un gisement, CE, 18 mars 1983, *min. du budget c/ M. X*, n° 31702 RJF 5/83 n° 601).

Depuis 2003, vous n'avez pas eu de nouvelles occasions de vous prononcer sur les frais de découverte.

De son côté, la comptabilité, à laquelle votre décision du 30 décembre 2003 avait fait référence, a elle aussi connu plusieurs évolutions.

Si nous ignorons quel était le traitement comptable exact avant 1983 (il semblerait que la pratique était l'immobilisation des frais de découverte), en revanche, à compter de cette date, le plan comptable professionnel des industries de carrière et matériaux de construction, déclaré conforme au PCG du 27 avril 1982 par l'avis n° 18 du conseil national de la comptabilité du 21 décembre 1983, prévoyait la faculté d'inscrire les frais de découverte en charges différées, c'est-à-dire en charges qui, bien qu'enregistrées au cours de l'exercice, se rapportent à des productions déterminées à venir. Ces frais étaient ainsi inscrits dans un compte d'actif de régularisation et devaient ensuite être répartis sur la période d'extraction, en fonction des quantités de matériaux extraits, par le biais d'un amortissement.

Ce plan comptable professionnel est resté applicable après l'adoption du PCG de 1999, lequel a refondu à droit constant le plan révisé de 1982. En revanche, n'ayant pas été mis à jour au gré des modifications successives apportées à ce plan par les règlements du CNC puis de l'ANC, ses dispositions n'ont pu demeurer valides que pour autant qu'elles n'étaient pas contredites par les évolutions du PCG. En effet, les PCP ne constituent que des adaptations professionnelles, limitées à de simples précisions des dispositions générales du plan, ne pouvant déroger à celui-ci.

Or le règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 du comité de la réglementation comptable relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, homologué par arrêté du 24 décembre 2004, a supprimé à compter du 1^{er} janvier 2005 le sous-compte « charges différées » du plan de comptes général. Le PCG ainsi modifié disposait désormais, à son article 311-4, que *« les dépenses qui ne répondent pas aux conditions cumulées de définition et de comptabilisation des actifs et qui ne sont pas attribuables au coût d'acquisition ou de production tels que définis aux articles 211-1, 311-1 et suivants, doivent être comptabilisées en charges sous réserve des dispositions prévues aux articles 361-1 à 361-3 »*, c'est-à-dire des dispositions relatives aux frais d'établissement, aux primes de remboursement d'emprunt et aux frais d'émission d'emprunt.

Dans un avis n° 2004-15 du 23 juin 2004, le CNC en tirait comme conséquence que les dépenses qui pouvaient antérieurement être comptabilisées en charges différées et charges à étaler devaient à l'avenir, soit être comptabilisées à l'actif si elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation des actifs, soit être constatées immédiatement en charges. La note de présentation de cet avis précisait qu'il en découlait l'impossibilité de continuer à appliquer les dispositions des anciens plans comptables professionnels prévoyant l'inscription de certaines charges en charges à répartir. Dans le cas particulier du PCP des industries de carrière, s'agissant des frais de préparation du terrain en vue de l'exploitation d'un gisement, engagés pour mettre à découvert le gisement, cette note préconisait, à titre de « traitement proposé », la comptabilisation à l'actif des coûts de préparation du site directement attribuables au coût d'acquisition ou de production de l'immobilisation que constitue la carrière.

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.

En revanche, en ce qui concerne la nature, non des frais de découverte, mais des carrières et des gisements, l'intitulé-même des rubriques du PCG depuis 1982 impliquait toujours, sans que la réforme de 2005 n'y changeât rien, la comptabilisation de la carrière, incluant le gisement, comme une immobilisation corporelle, amortissable.

Enfin, par un règlement n° 2014-05 du 2 octobre 2014 relatif à la comptabilisation des terrains de carrière et des redevances de forage, homologué par arrêté du 26 décembre 2014 et qui a rapporté l'ensemble des dispositions du plan comptable professionnel de 1983, les règles de comptabilisation des carrières au sein du PCG ont été entièrement refondues. En vertu de l'article 3 du règlement, celui-ci s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2015 mais peut être appliqué par anticipation aux exercices en cours à la date de sa publication, et sa première application du règlement à la comptabilisation des terrains de carrières constitue un changement de méthode comptable ⁴. Désormais, les terrains de carrières sont regardés comme composés de deux éléments distincts, donnant lieu à comptabilisations séparées : d'une part, les matériaux à extraire (ou gisement), qui répondent à la définition d'un stock de la catégorie « matières premières », et d'autre part, le terrain de carrières résiduel (ou tréfonds), qui constitue une immobilisation corporelle et relève du compte 2114 renommé « Terrains de carrière (Tréfonds) ». L'article 617-6 du règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au PCG, dans sa rédaction issue de ce règlement, dispose que le coût de production des matériaux extraits est calculé conformément aux dispositions de l'article 213-32, relatives au coût de production des stocks. La note de présentation du règlement précise la portée de cet article, en indiquant que les coûts encourus pour mettre à découvert le gisement et accéder aux matériaux à extraire sont un élément du coût de production des matériaux extraits.

La mise en regard de votre jurisprudence et de la comptabilité révèle, d'une part, que, sous l'empire du PCG de 1982 et du PCP de 1983, il existait une divergence entre l'analyse fiscale et l'analyse comptable des frais de découverte jusqu'à la décision *Pigeon Entreprises*, qui a, opportunément pour les entreprises, remis d'aplomb traitement fiscal et comptable, et d'autre part, que si vous mainteniez la solution adoptée dans cette dernière affaire, vous recréeriez, à compter de 2005, un nouveau décalage avec le traitement comptable préconisé par le CNC en ce qui concerne les frais de découverte et, à compter du 1er janvier 2015, une divergence tant sur la nature des frais de découverte (bien qu'il ne s'agirait plus d'immobilisations) que sur la nature du gisement (désormais regardé comme un stock) déterminées par le nouveau PCG.

Votre décision *Sté Pigeon Entreprises* n'ayant pas expressément fondé la solution adoptée sur le traitement prévu en droit comptable et ayant déduit l'exclusion des frais de découverte des immobilisations et leur qualification de charges d'exploitation du constat que ces frais

⁴ Cet article précise aussi que l'effet après impôt de ce changement est comptabilisé conformément aux dispositions de l'article 122-2 du règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014. L'application de ce changement de méthode est rétrospective – autrement dit, le premier bilan d'ouverture établi postérieurement à l'entrée en vigueur du règlement doit l'être selon les nouvelles règles, suivant la fiction selon laquelle cette méthode aurait toujours été appliquée par l'entreprise et nonobstant le principe d'intangibilité. Toutefois, par souci de simplification, le règlement autorise, par dérogation, les entités à évaluer le stock de gisements à l'ouverture de l'exercice de première application, à partir de la valeur nette comptable des terrains de gisements figurant dans le compte d'immobilisations corporelles à la clôture de l'exercice précédent.

n'avaient pas pour effet d'augmenter la valeur ou la durée d'utilisation du gisement mais intervenaient seulement pour le maintenir en état tel que l'exploitation normale de la carrière puisse continuer, vous pourriez en déduire qu'il n'y a pas lieu de tirer de conséquences des évolutions ultérieures du droit comptable, quand bien même il en résulterait une divergence avec ce dernier.

Est-ce bien raisonnable et surtout, serait-ce vraiment justifié ?

Aux termes de l'article 38 quater de l'annexe III au CGI, que l'on ne présente plus, « *les entreprises doivent 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.* » Ces dispositions, de valeur réglementaire, figurant dans un chapitre consacré aux BIC et évoquant les seules « définitions », expriment et reflètent un principe plus large d'interprétation de la loi fiscale à l'aune des règles comptables, souvent dit de connexion fiscalo-comptable et en vertu duquel, sauf si la lettre de la loi fiscale ou son économie s'y opposent et conduisent à regarder la règle comptable comme incompatible avec la règle fiscale, il y a lieu de retenir un traitement fiscal identique au mode de comptabilisation imposé, pour l'établissement des comptes et bilans, par le droit comptable.

Or si elle énonce, à l'article 38 ter de l'annexe III, une définition des stocks – identique en substance, mis à part le critère de propriété qui ne figure plus dans le droit comptable alors qu'il demeure à l'annexe III, à la définition comptable -, la loi fiscale ne comporte aucune définition de l'immobilisation. Par suite, il y a lieu, pour autant qu'elles ne soient incompatibles avec les règles fiscales édictées pour l'établissement de l'impôt, d'appliquer les mêmes définitions des immobilisations que celles édictées par le plan comptable général. Vous vous référez ainsi parfois expressément à ce dernier (par exemple, CE, 6 mai 2015, *SAS Sabella*, n° 376989, RJF 7/15 n° 558 ; CE, 3 décembre 2018, *min. c/ sté d'exploitation des aéroports de Rennes et Dinard*, n° 402037, aux Tables, RJF 2/19 n° 167 ; CE, 28 avril 2006, *min. c/ Sté SÉEEEE*, n° 277572, RJF 7/06 n° 836 ; ou encore, sur les frais de premier établissement, CE, 14 mars 1984, *SA Compagnie française de radioguidage*, n° 46770, RJF 5/84 n° 588 ; v. aussi, pour un renvoi au PCG en matière d'amortissement, CE, 10 août 2007, *Société Deleplanque*, n° 288271, aux Tables, RJF 12/07 n° 1377 ; et en matière de charges de sous-activité, CE, 27 juin 1994, *Sté Villeroy et Boch*, n° 121748, RJF 8-9/94 n° 888).

A cet égard, les critères retenus dans la décision *Sté Pigeon Entreprises* pour écarter la qualification d'immobilisation et retenir celle de charge ne sont pas des critères propres au droit fiscal. Quant à la retenue avec laquelle vous avez mentionné le traitement prévu par le PCP, elle nous paraît tenir à l'incertitude sur la valeur de ce plan, plutôt qu'à une volonté d'affirmer l'autonomie du droit fiscal. Dans les motifs ayant conduit à ce revirement par rapport à votre jurisprudence de 1975, la préoccupation d'assurer une homogénéité des traitement fiscal et comptable a certainement joué un rôle essentiel.

Que faut-il en déduire ?

Commençons par examiner les conséquences du règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 du CRC. S'il supprime la notion de charges différées, rendant obsolète les articles du PCP qui autorisaient la comptabilisation des frais de découverte en charges à répartir lorsqu'ils

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.

produisent leurs effets sur plus d'un exercice, cette suppression des charges différées ne constitue pas, en tant que telle, une évolution qui bousculerait la qualification de charges d'exploitation retenue par votre décision *Sté Pigeon Entreprises*. D'une part, la loi fiscale n'autorisant pas la répartition de telles charges, votre décision impliquait déjà l'absence d'étalement de celles-ci et leur déduction immédiate. D'autre part, si la note de présentation accompagnant l'avis n° 2004-15 du 23 juin 2004 du CNC sur cette réforme « propose » que les coûts de préparation du terrain en vue de l'exploitation d'un gisement directement attribuables au coût d'acquisition du gisement soient comptabilisés à l'actifs, et si les entreprises du secteur ont massivement suivi cet avis en immobilisant à compter de 2005 les frais de découverte, cette simple préconisation exprimant l'avis du CNC n'a aucune valeur impérative. Le règlement modifiant le PCG se borne, quant à lui, à poser l'alternative suivante : les dépenses répondant aux conditions de définition des actifs ou attribuables au coût d'acquisition de ces actifs doivent être comptabilisées au bilan, les autres dépenses doivent être comptabilisées en charges. Vous pourriez donc estimer qu'entre 2005 et 2015, en l'absence de bouleversement dans la définition comptable de l'immobilisation, il n'y a pas lieu de se réinterroger sur la solution de votre décision *Sté Pigeon Entreprises* et que les frais de découverte devaient, conformément à cette jurisprudence et faute de répondre à la définition d'un actif immobilisé, toujours être regardés comme des charges d'exploitation.

Mais d'une part, nous ne sommes pas certaine que la solution dégagée par votre décision de 2003 doive nécessairement être lue comme s'appliquant à tous les frais d'extraction des couches stériles. En effet, la description faite par votre décision *Sté Pigeon Entreprises*, selon laquelle les frais d'extraction des couches stériles « *maintiennent le gisement dans un état tel que l'exploitation normale de la carrière puisse continuer* », ne vaut que pour des frais engagés après que la carrière a commencé à être exploitée et les conclusions de votre commissaire du gouvernement révèlent qu'étaient en cause, dans cette affaire, des frais d'extraction réalisés après le début de l'exploitation, correspondant à des travaux opérés année après année.

D'autre part, si le constat que les frais d'extraction des couches stériles n'ont pas pour contrepartie la création d'un nouvel élément autonome de l'actif immobilisé ou un accroissement de valeur d'un actif existant, suffit à justifier la conclusion qu'ils ne sauraient dès lors être que des charges d'exploitation, lorsqu'il s'agit de frais d'extraction exposés en cours d'exploitation de la carrière, ce constat est en revanche insuffisant pour les frais de préparation du site préalables à sa mise en exploitation. Pour ceux-ci, il nous semble nécessaire de rechercher en outre s'ils doivent être regardés comme des frais nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien au sens de l'article 38 quinquies de l'annexe III du CGI, devant être inclus, en vertu de ce même article, dans le coût d'acquisition de l'immobilisation. A titre d'illustration, vous jugez que des frais de transport et de montage d'une immobilisation constituent des frais de mise en état faisant partie du coût de l'immobilisation (CE, 2 avril 1990, *Vins de France*, n° 88285-88763, RJF 5/90 n° 519-520), de même que les frais destinés à rendre des immobilisations conformes à leur destination avant leur mise en service (CE, 10 décembre 1990, n° 68459, RJF 2/91 n° 153 ; CE, 25 mars 1983, n° 18298 et 29365, 18299 et 29364, 18300 et 29366, RJF 6/83 n° 767). Or l'avis du CNC du 23 novembre 2004, en évoquant l'inscription à l'actif immobilisé des frais de préparation de la carrière directement attribuables au coût d'acquisition de celle-ci, exposés pendant la période précédant le début de l'exploitation, nous paraît non seulement préconiser l'exact traitement résultant de

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.

l'application de la règle comptable énoncée par le PCG dans sa rédaction issue du règlement du 23 novembre 2004, mais en outre, ne nous paraît pas dire autre chose que ce qui résulterait d'une application de la notion fiscale de coût d'acquisition au sens de l'article 38 quinquies.

Le traitement résultant des règles comptables en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2005 nous semble ainsi compatible avec la loi fiscale en ce qui concerne les frais initiaux de découverte du gisement, constituant un préalable indispensable à la mise en état d'utilisation primaire du site. Par suite, tant que le gisement lui-même est demeuré une immobilisation, ces frais doivent être immobilisés fiscalement conformément à leur traitement comptable, votre jurisprudence *Sté Pigeon Entreprises* ne devant selon nous être maintenue que pour les frais ultérieurs d'extraction de couches stériles en cours d'exploitation, présentant seuls le caractère de charges déductibles.

Qu'en est-il maintenant du changement complet de prisme opéré par le PCG à compter du 1^{er} janvier 2015 sur la nature même des gisements ?

Faute d'identifier dans la loi fiscale une cause d'incompatibilité avec les définitions retenues par le PCG ainsi révisé sur le point qui nous occupe ici, nous vous invitons à faire vôtres ces définitions et ces qualifications, de façon à assurer et assumer une évolution du traitement fiscal parallèle, en cette matière, au traitement comptable.

Nous avons d'autant moins de scrupule à vous inviter à suivre la réforme de la comptabilisation des carrières opérée par le règlement n° 2014-05 du 2 octobre 2014, d'une part, que la comptabilisation du gisement dans les stocks nous semble, somme toute, la plus intellectuellement satisfaisante et la plus conforme à la nature même du gisement, qui n'est pas tant le support et le moyen de l'exploitation que l'objet de l'exploitation, dont le contenu une fois débité et traité est destiné à la vente, et nous paraît bel et bien pouvoir être regardé comme « l'objet même du négoce » de la carrière, et d'autre part, que dans le silence de la loi fiscale conduisant à adopter en principe les définitions comptables, la convergence entre la qualification comptable et la qualification fiscale nous semble particulièrement opportune en présence de qualifications pouvant donner lieu à hésitation. Ainsi que le relevait J. Turot dans un article « Activation des charges : la poule pondeuse et le poulet » paru à la RJF 1994, *« si la qualification d'une opération, d'un produit ou d'une charge, ne ressort pas clairement de la loi fiscale, si l'interprétation de la loi fiscale prête à hésitation, il n'y a pas lieu, ni pour l'entreprise, ni pour l'administration, ni pour le juge d'écarter la définition comptable »*.

Par suite, depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle règle comptable, l'interprétation de la loi fiscale doit revenir à celle qui prévalait avant 1975 et qualifier le seul tréfonds d'immobilisation corporelle, le gisement étant quant à lui regardé comme un stock. Il n'y a en effet nul effort à considérer que le gisement, en tant que réserve de matériaux à extraire, répond bien à la définition du stock posée par l'article 38 ter de l'annexe III au CGI⁵. Quant aux frais de découverte du gisement, ils s'incorporent au prix de revient du stock.

⁵ Nous laissons de côté, car point n'est besoin aujourd'hui de la trancher, la question des carrières exploitées par contrat de forage, mais il ne nous semble pas que la condition de propriété posée à l'article 38 ter créerait des divergences, dans la mesure où le règlement comptable prévoit que les matériaux extraits ne deviennent des éléments identifiables du patrimoine de l'exploitant, titulaire d'un contrat de forage et non propriétaire du gisement, que lorsqu'ils sont extraits du sol.

En ce qui concerne l'IS, cette nouvelle définition a trouvé à s'appliquer aux exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur du règlement.

En ce qui concerne la taxe foncière, la question est plus délicate.

En effet, le fait générateur de cette taxe est fixé au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et la taxe est mise à la charge de la personne qui est, à cette date, propriétaire des biens. Or le règlement s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2015, et tous les bilans d'ouverture établis à compter de cette date ont dû suivre la nouvelle méthode comptable. Toutefois, le bilan d'ouverture appliquant la nouvelle méthode n'a été formellement validé qu'au moment de l'approbation des comptes annuels, après la clôture de l'exercice 2015. Lors de l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties, le dernier bilan effectivement disponible était donc le bilan de clôture de l'exercice précédent – établi avant l'entrée en vigueur du règlement et l'application rétrospective du changement de méthode.

Les TA saisis de litiges portant sur la taxe foncière des exploitants de carrières ont massivement jugé que ce n'est pas le bilan d'ouverture de l'exercice N, lorsque celui-ci est calé sur l'année civile et commence au 1^{er} janvier N, dont la consistance et les évaluations sont prises en compte en application de l'article 324 AF de l'annexe III pour calculer la valeur locative d'un établissement industriel, mais le bilan le plus récent disponible au 1^{er} janvier N et que ce bilan est le bilan de clôture de l'exercice N-1. Or si, en règle générale, cela ne fait aucune différence, le bilan d'ouverture de l'exercice N étant en vertu du principe d'intangibilité identique au bilan de clôture de l'exercice N-1, cette utilisation du dernier bilan disponible a en revanche des conséquences en cas de changement de méthode comptable au 1^{er} janvier, comme en l'espèce.

Il nous semble, après des hésitations, difficile d'adopter une telle position, qui revient à refuser de tirer fiscalement les effets d'une réforme comptable pourtant entrée en vigueur le jour du fait générateur de l'impôt et d'application rétrospective à compter de cette date, et à reporter à la taxe foncière de l'année 2016 l'effet fiscal de cette réforme. Certes, nous ne méconnaissions pas la difficulté pratique rencontrée : lorsque l'administration établit la cotisation primitive de taxe foncière, elle ne dispose pas encore d'un bilan certifié établi selon la nouvelle méthode. Mais d'une part, ni le contribuable ni l'administration ne sauraient ignorer qu'un changement de méthode comptable, faisant sortir les gisements et les frais de découverte de l'actif immobilisé, a eu lieu au 1^{er} janvier 2015 et doit s'appliquer à compter de cette date. D'autre part, aucun texte ne prévoit de se fonder sur le dernier bilan disponible adopté en N-1. Or le constat d'un problème pratique ne saurait primer sur le constat d'une application aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2015, concomitamment au fait générateur de l'impôt, des nouvelles définitions comptables. Par suite, pour les années de changement de méthodes comptables, il nous semble qu'à défaut d'avoir d'emblée été en mesure d'établir la cotisation de taxe sur la base du prix de revient des immobilisations tel qu'il figure au bilan d'ouverture au 1^{er} janvier, l'administration doit faire droit à des demandes de dégrèvement par voie de réclamation. A cet égard, à supposer même qu'une société ait inscrit, en méconnaissance des nouvelles règles, les frais de découverte en immobilisations à son bilan d'ouverture de l'exercice au 1^{er} janvier 2015, elle serait fondée à soutenir qu'il s'agirait d'une simple erreur comptable.

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.

Dans la présente affaire, vous êtes saisis par la société Yves Le Pape et Fils, qui exploite des carrières en Bretagne, de pourvois dirigés contre deux jugements du TA de Rennes ayant rejeté ses demandes en réduction de taxe. Cette société, qui avait inscrit à l'actif immobilisé les frais de découverte, avait réclamé contre leur prise en compte parmi les immobilisations dont le prix de revient sert d'assiette à la taxe foncière sur les propriétés bâties due à raison de ses établissements industriels, en soutenant qu'elle avait commis une erreur comptable.

Si les immobilisations industrielles passibles de la taxe foncière doivent être évaluées d'après leur prix de revient, ce prix étant celui inscrit à l'actif du bilan, la circonstance que la société avait elle-même comptabilisé en immobilisation ces frais à son bilan ne fait pas, par principe, obstacle à ce qu'elle établisse que ces frais présentaient, en réalité, le caractère de charges déductibles et devaient être exclues de la base de ses immobilisations (CE, 30 décembre 2011, *SAS Ami*, n° 326026, RJF 4/12 n° 374 ; CE, 24 février 2017, *SCI H2I*, n° 387972, RJF 5/17 n° 439, concl. B. Bohnert C 439). Encore faut-il alors qu'elle le démontre, l'administration pouvant à défaut d'une telle démonstration se fonder sur les énonciations du bilan opposables à la société pour établir, selon la méthode comptable prévue par l'article 1499 du CGI, la valeur locative des immobilisations industrielles (mêmes décisions).

A l'appui de ses pourvois, la société soutient que le tribunal a commis une erreur de droit et méconnu la charge de la preuve en jugeant qu'elle ne pouvait se prévaloir des nouvelles règles comptables prévues par le règlement n° 2014-15 dès lors qu'elle ne soutenait ni n'alléguait s'être conformées à ce règlement avant le 2 janvier 2015. Si ce motif justifie de régler le litige afférent à la taxe 2014 sur la base des anciennes règles de comptabilisation, il nous semble en revanche erroné en ce qui concerne la taxe de l'année 2015. En particulier, dans la mesure où la question de savoir si les exercices de la société coïncidaient avec l'année civile n'avait jamais été débattue, il nous semble difficile d'interpréter les jugements comme ayant entendu opposer à la société de n'avoir pas ouvert d'exercice au 1^{er} janvier 2015 : les motifs ne sont pas rédigés ainsi. Ce moyen n'emportera toutefois qu'une cassation partielle des jugements attaqués, en tant qu'ils se sont prononcés sur la prise en compte, dans la valeur locative des immobilisations passibles de la taxe foncière au titre de 2015, des frais de découverte.

La société soutient aussi que le tribunal a commis une erreur de droit en jugeant, pour la période antérieure à celle couverte par le règlement n° 2014-05, que les frais de découverte constituaient un élément du prix de revient des immobilisations industrielles en cause, en méconnaissance de votre jurisprudence *Sté Pigeon Entreprises* et en conférant à l'avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 une portée normative identique au PCG qu'il n'a pas.

Mais d'une part, nous ne sommes pas certaine qu'il faille lire les jugements attaqués comme ayant conféré une telle portée à cet avis et comme étant, par suite, entachés sur ce point d'une erreur de droit : ils ont simplement relevé que les frais de découverte devaient comptablement, « conformément » à cet avis et jusqu'à l'intervention du règlement du 2 octobre 2014, être inscrits à l'actif du bilan de la société en tant qu'élément du coût d'acquisition de l'immobilisation corporelle constituée par le site d'exploitation. Or tel était bien le traitement comptable des frais de préparation des carrières alors applicable.

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.

D'autre part, nous vous avons indiqué pourquoi la jurisprudence *Sté Pigeon Entreprises* nous semble devoir être réservée aux frais d'extraction des couches stériles destinées à maintenir le gisement en état d'utilisation, à l'exclusion des frais de découverte rattachables directement au coût d'acquisition de la carrière. Or la société, à qui il incombait, en vertu de la jurisprudence *Sté Ami*, d'établir que les frais qu'elle avait comptabilisés à l'actif immobilisé de son bilan auraient en réalité dû être passés en charges, avait simplement fait valoir qu'il s'agissait de frais de découverte correspondant à « des travaux consistants à déplacer la terre de surface pour accéder au gisement de la carrière qui sera exploité », sans développer aucune argumentation qui aurait consisté à les décrire comme des frais postérieurs à la mise en exploitation de l'actif et non-attribuables au coût d'acquisition des gisements. Dans ces conditions, le tribunal n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'elle n'était pas fondée à demander leur exclusion du prix de revient des immobilisations passibles de la taxe.

Les autres moyens des pourvois, afférents aux zones engazonnées, aux chaussées en enrobé, au garage de véhicules et au bâtiment affecté au stockage de pièces détachées, qui ne soulèvent pas de difficulté juridique comparable aux précédents, seront écartés. Nous relèverons en particulier, s'agissant des frais d'enrobé, que si la motivation du jugement est imparfaite, la seule circonstance que la société devra en fin de bail les démolir ne saurait suffire, par elle-même, à exclure leur prise en compte dans le prix de revient de ses immobilisations industrielles passibles de la TFPB.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation des jugements attaqués en tant qu'ils ont rejeté les conclusions de la société Yves Le Pape et Fils Travaux publics tendant à la réduction des cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 2015 à raison de son établissement de Penhars à Quimper et de son établissement de Pont Illis à Peumerit en tant que ces cotisations résultent de l'intégration des frais de découverte à la valeur locative de ses immobilisations passibles de cette taxe ;
- au renvoi, dans cette mesure, des affaires devant le TA de Rennes ;
- au rejet du surplus des conclusions des pourvois ;
- et à ce que l'Etat verse, dans chaque affaire, 3 000 euros à la société au titre de l'article L. 761-1 du CJA.