

## 3 Contrats à long terme : la méthode comptable à l'avancement produit en pratique ses effets en fiscalité

S'écartant d'une précédente décision de la même cour, la CAA de Versailles juge que la méthode comptable à l'avancement est incompatible avec la loi fiscale, mais l'administration ne peut en pratique contester son application que sur le fondement de la règle à l'achèvement.

CAA Versailles 20-7-2017 n° 15VEO1900

### Les contrats à long terme sont comptabilisés soit à l'avancement, soit à l'achèvement

Les contrats à long terme sont comptablement définis par l'article 622-1 du PCG comme des contrats :

- d'une durée généralement longue,
- spécifiquement négociés dans le cadre d'un projet unique portant sur la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou de services fréquemment complexes,
- dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices.

L'avis CNC n° 99-10 du 23 septembre 1999 précise notamment la notion de complexité (elle recouvre la mise en œuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif) ainsi que la nature des biens et services visés (ils s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet).

L'article 622-2 du PCG laisse le choix entre la comptabilisation de ces contrats selon la méthode à l'avancement ou celle à l'achèvement. Toutefois, l'article 622-7 du PCG indique que la méthode à

l'avancement est la **méthode préférentielle**, car conduisant à une meilleure information.

La **méthode à l'avancement** consiste à comptabiliser le résultat et le chiffre d'affaires à l'avancement (PCG art. 622-2, al. 3), c'est-à-dire en appliquant au résultat à terminaison un pourcentage d'avancement et en régularisant le chiffre d'affaires en conséquence. Cette méthode suit les règles données par le PCG et l'avis CNC n° 99-10 précité, notamment en ce qui concerne :

- la fiabilité du résultat à terminaison,
- le pourcentage d'avancement,
- la provision pour perte à terminaison.

Pour plus de détails, voir MC 543-1.

### Les juges de la CAA de Versailles divergent sur la compatibilité de la méthode à l'avancement avec la loi fiscale

La notion de contrat à long terme, telle que définie par les règles comptables, n'a pas d'équivalent dans le CGI (art. 38, 2 bis), celui-ci ne prévoyant que le cas :

- des prestations uniques, pour lesquelles les produits sont pris en compte à l'achèvement ;

- des prestations continues et des prestations discontinues à échéances successives, pour lesquelles les produits sont pris en compte au fur et à mesure de l'exécution ;
- des travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle, pour lesquels les produits sont pris en compte à la date de cette réception.

Face au choix comptable d'utiliser la méthode à l'avancement pour comptabiliser les contrats à long terme, la cour administrative d'appel de Versailles a adopté des approches totalement divergentes dans deux décisions rendues cette année.

**Pour l'une, l'entreprise peut retenir fiscalement la méthode à l'avancement appliquée dans ses comptes...**

Le premier arrêt portait sur un contrat de maîtrise d'œuvre pour les phases de définition et de développement d'un réacteur nucléaire de recherche expérimental. La cour a considéré le contrat comme portant sur une **prestation unique**, en écartant par là même la notion de prestation discontinuée à échéances successives (CAA Versailles 17-11-2016 n° 14VE02672).

Pour le rattachement des produits aux résultats imposables, la cour a jugé que l'entreprise était en droit d'appliquer la méthode à l'avancement mise en œuvre dans ses comptes.

Pour plus de détails, voir FRC 3/17 inf. 2.

**... alors que, pour l'autre, la méthode à l'avancement n'est pas compatible avec les dispositions du CGI**

Dans une seconde décision portant sur deux contrats d'ingénierie visant à la réalisation d'îlots nucléaires EPR de deux centrales nucléaires, la cour juge également que chacune de ces opérations constitue une **prestation unique** (CAA Versailles 20-7-2017 n° 15VE01900).

Les critères retenus pour qualifier la prestation confirment ceux mis en œuvre dans la précédente décision :

- les prestations d'ingénierie font l'objet d'une réception unique à l'issue du contrat ;
- l'exécution du contrat n'est pas organisée selon des phases distinctes et ne donne pas lieu à des prestations individualisables dont l'exécution effective pourrait être constatée.

Mais, contrairement à la position adoptée dans la précédente décision, la cour juge que l'option comptable pour la méthode à l'avancement n'est pas compatible avec les dispositions de l'article 38, 2 bis du CGI, qui prévoient que les produits perçus en exécution d'une prestation unique sont **rattachés à l'exercice de leur achèvement**.

Ces deux arrêts n'ont pas fait l'objet d'un pourvoi en cassation. Cette divergence d'analyse interne à la cour administrative d'ap-

pel de Versailles ne sera donc pas tranchée dans l'immédiat par le Conseil d'Etat.

**A noter**

La première décision rendue par la cour de Versailles a le mérite de tirer les conséquences du principe de connexion fiscalité-comptabilité posé à l'article 38 quater de l'annexe III au CGI en l'absence de mention expresse des contrats à long terme à l'article 38-2 bis du CGI.

Il est dommage qu'aucun de ces deux arrêts n'ait donné lieu à un pourvoi, ce qui aurait permis au Conseil d'Etat de trancher définitivement cette question.

**En pratique, les voies de contestation du rattachement fiscal des produits par l'administration sont toutefois limitées**

Dans sa première décision rendue en novembre 2016, la cour administrative d'appel de Versailles a estimé que la détermination de l'avancement d'une prestation unique devait être fixée conformément aux principes posés par la jurisprudence rendue par le Conseil d'Etat à propos des prestations discontinues à échéances successives, distinctes des modalités fixées en comptabilité pour l'appréciation de l'avancement (CE 10-1-2005 n° 253490 et CE 28-12-2012 n° 339927).

Nous avons eu l'occasion de critiquer cette position en considérant que, dans la mesure où le bien-fondé fiscal de la méthode à l'avancement est reconnu, **rien ne justifie, à notre avis, d'écarter ses modalités d'application mises en œuvre en comptabilité** pour la reconnaissance des produits (voir FRC 3/17 inf. 2).

D'ailleurs, dans sa dernière décision rejetant la méthode à l'avancement, la cour administrative d'appel de Versailles a clairement jugé que la seule voie ouverte à l'administration pour contester le rattachement aux résultats imposables des produits d'un contrat à long terme constitutif d'une prestation unique consiste à appliquer la **méthode à l'achèvement** prévue à l'article 38, 2 bis du CGI. Dans la même perspective, la cour administrative d'appel de Lyon a jugé, à propos des entreprises du BTP et des chantiers navals qui sont autorisés à appliquer la méthode à l'avancement par la doctrine administrative (BOI-BIC-PDSTK-10-10-10 n° 170 et BOI-BIC-PDSTK-20-10 n° 30), que l'administration **ne peut pas remettre en cause le calcul de l'avancement pratiqué par l'entreprise** en imposant les conditions posées par sa doctrine.

Elle peut seulement lui dénier le bénéfice de celle-ci en lui appliquant la règle légale de l'achèvement (CAA Lyon 27-4-2017 n° 15LY02950).

Cette dernière décision s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence suivant laquelle, lorsqu'une entreprise fait une application inexacte d'une doctrine administrative s'écartant de la loi ou ne respecte pas les conditions posées par la doctrine pour la mise en œuvre d'une solution dérogeant à la règle légale, l'administration ne peut rectifier ses résultats qu'en s'appuyant sur le texte législatif (CAA Lyon 29-5-2007 n° 03-1541 ; CE 25-2-2004 n° 222904).

**A notre avis**

La seule voie ouverte à l'administration qui entendrait critiquer le rattachement fiscal des produits des contrats à long terme consisterait à s'appuyer sur l'article 38-2 bis du CGI pour imposer la méthode à l'achèvement.



Mémento

Comptable n°s 517, 541 et 550