



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Mars 2023

JURISPRUDENCE

Les prestations de services et les charges constatées d'avance

Arrêt du Conseil d'Etat du 5 décembre 2022, n° 462577

Source : Légifrance [Arrêt CE du 5 décembre 2022, n° 462577](#)

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

Introduction :

Le Conseil d'Etat juge que ne sont **pas déductibles** au titre d'un exercice les charges correspondant à des achats de prestations de services continues ou discontinues à échéances successives pour la partie de ces **prestations** fournies au cours d'exercices **ultérieurs**.

LES FAITS

M. A... exploite sous forme individuelle une activité d'installation de systèmes thermiques et climatiques.

Dans le cadre de la vérification de sa comptabilité, l'administration a notamment relevé, parmi les charges déduites des bénéfices commerciaux de l'année 2011, des dépenses pour un montant total de 298 091 €, correspondant à des factures de sous-traitance.

Elle a **remis en cause** la déduction de ces **charges** au motif que les **prestations** correspondantes n'avaient **pas** été **réalisées** au cours de l'année d'imposition.

Sa réclamation contre les impositions supplémentaires correspondantes ayant été rejetée, M A... a introduit une instance devant le Tribunal Administratif de Versailles, qui a confirmé la position de l'administration.

Sa requête en appel ayant également été rejetée par la Cour Administrative d'Appel de Versailles ([arrêt n° 19VE03048 du 25 janvier 2022](#)), M. A... se pourvoit en cassation devant le Conseil d'Etat, et demande la décharge des impositions supplémentaires d'impôt sur le revenu découlant de cette rectification.

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, le Conseil d'Etat cite les dispositions des articles 38-2 bis et 39-1 du Code général des Impôts.

[Article 38-2 bis](#)

« Pour [le calcul du bénéfice net imposable], les **produits** correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services.

Toutefois, ces produits doivent être pris en compte :

a. Pour les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers et pour les prestations **discontinues** mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, au fur et à mesure de **l'exécution** ; ... ".

[Article 39-1](#)

" Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges ... ".

Le Conseil d'Etat précise que les dispositions du 1 de l'article 39 s'entendent, eu égard au principe de **l'indépendance des exercices**, comme autorisant la déduction des charges exposées par l'entreprise au cours de l'exercice dont les résultats doivent servir de base à l'impôt.

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

Le Conseil d'Etat considère que les charges correspondant à des achats de prestations de services continues ou discontinues mais à échéances successives, au sens des dispositions du 2 bis de l'article 38 du CGI, constituent des charges « **constatées d'avance** » pour la partie de ces prestations fournies au cours d'un **exercice ultérieur** (sur les résultats duquel ces dépenses seront imputées).

Or, la Haute Assemblée constate, comme l'avait également fait la CAA auparavant, que le contribuable n'est pas en mesure d'établir l'exécution effective au cours de l'exercice 2011 de prestations **individualisables** correspondant aux factures passées en charges.

Ce dernier se borne en effet à faire valoir que les activités de construction s'organisent nécessairement en phases successives et distinctes, et que les factures litigieuses constituent des **acomptes** versés pour la réalisation de ces prestations.

Il avait également défendu devant la CAA que ces acomptes étaient destinés à ce que les entreprises sous-traitantes bloquent les personnels nécessaires à l'exécution du marché et réservent le matériel et les matériaux nécessaires.

Toutefois, ces arguments ne permettent pas d'établir **l'existence** de prestations individualisables et **effectivement exécutées** au cours de l'exercice clos en 2011.

Par conséquent, le Conseil d'Etat juge que la Cour Administrative d'Appel n'a ni commis d'erreur de droit, ni inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis.

LA DECISION

Le Conseil d'Etat **rejette** le pourvoi de M. A... sur ce point (*).

(*) Un second point était en litige, sur lequel le Conseil d'Etat a annulé la décision de la CAA.

COMMENTAIRES

Cet arrêt permet de rappeler les règles bien établies de la comptabilité commerciale, en focalisant toutefois l'attention sur les prestations de services dites « *discontinues à échéances successives* ».

On observera que le Conseil d'Etat s'appuie sur les dispositions du 2 bis de l'article 38 du CGI, alors que ce paragraphe est en réalité consacré à l'enregistrement des **produits** (« créances acquises »).

En effet, l'article 39 consacré aux charges déductibles ne contient pas de disposition spécifique pour déterminer l'événement qui conduira à considérer qu'une dette est « certaine » au regard de la comptabilité d'engagement.

La **dette chez le client** prend nécessairement naissance au **même moment** que la **créance chez le fournisseur**, ce qui a conduit le Conseil d'Etat de déterminer, par « effet miroir », que la naissance de la dette, et donc la comptabilisation de la **charge**, en matière de prestations discontinues à échéances successives, est fixée en fonction de **l'exécution des prestations**.

Il est vrai que le terme utilisé par l'article 38-2 bis, « *échéances successives* », peut sembler ambigu : il ne s'agit pas d'échéances financières comme le défendait le contribuable en estimant que les acomptes devaient être comptabilisés en charges, mais d'« échéances » de réalisation ou d'exécution des prestations.

Dans le type de contrat repris sous ce terme de « *prestations discontinues* », l'exécution de ce dernier comporte **plusieurs phases** de prestations individualisables dont la valeur n'est pas nécessairement identique.

Ainsi, le Conseil d'État a jugé qu'une société qui, exerçant une activité de bureau d'études pour le secteur du bâtiment, exécute, dans le cadre de projets déterminés, des études subdivisées en phases successives donnant lieu à des facturations et des règlements distincts, doit être regardée comme réalisant des prestations discontinues, mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices.

Les acomptes sur honoraires perçus à ce titre doivent, en conséquence, conformément aux dispositions du 2 bis de l'article 38 du CGI, être pris en compte au fur et à mesure de **l'achèvement** et de la facturation des prestations et être ainsi **rattachés à chaque exercice** y correspondant ([CE du 19 juin 1989, n° 58 246 et 59 828](#)).

S'agissant de la comptabilisation en **charges** par le client, les mêmes principes seront appliqués : il convient de s'attacher à la **réalisation matérielle des prestations**, et non aux échanges financiers résultant du contrat de prestations.

CONCLUSION

Le principe de l'indépendance des exercices, conduisant à la comptabilisation en fin d'exercice des « charges constatées d'avance » est appliqué de manière assez systématique en matière de régularisation de charges sociales, ainsi que pour les dépenses liées à des abonnements.

Dans ces derniers cas, le principe est assez simple à mettre en œuvre, et il est en général facile de déterminer les montants à prendre en compte pour l'exercice en cours et le ou les suivant(s).

S'agissant des prestations discontinues, et sauf à ce que le montant des factures d'acomptes corresponde aux tranches de prestations réalisées, il peut être parfois plus délicat d'évaluer les prestations à rattacher à l'exercice en cours.

La variété de ce type de contrat ne permet évidemment pas de proposer une solution « passe partout ».

A tout le moins, il semble utile de prévoir avec l'entreprise prestataire, si elle n'établit pas une facture individualisée pour chaque phase de prestations, qu'elle fournisse à tout le moins le montant de chiffre d'affaires ou la part qu'elles représentent au sein du marché global.