

N° 391770
Société SPIE Batignolles

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 31 mai 2017
Lecture du 19 juin 2017

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

Votre décision dans cette affaire fournira un nouvel exemple de la distinction entre décision de gestion et erreur comptable, à propos cette fois-ci de l'inscription dans les comptes de la société bénéficiaire d'un apport d'une provision dotée par la société apporteuse avant la transmission de l'actif correspondant.

Le litige a pour origine l'apport partiel d'actif consenti par la société CSP 100 au bénéfice de sa filiale dont elle détenait l'intégralité du capital, la société CSP 18, devenue SA Spie Batignolles. L'opération, menée dans le cadre de la restructuration du groupe éponyme de bâtiment et travaux publics, a été décidée le 27 décembre 2002, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2002.

Il est constant que cet apport partiel d'actif a été réalisé sous le régime de droit commun, et non sous le régime spécial de neutralité des fusions et des apports prévu aux articles 210 A et B du code général des impôts. Toutefois, la société Spie Batignolles a cru que l'opération était placée sous ce régime dérogatoire et l'a traitée comptablement comme telle. Au lieu d'inscrire à son bilan les actifs apportés pour leur valeur nette comptable, déduction faite des provisions dotées par la société apporteuse se rapportant à ces actifs, comme le commandait le régime de droit commun, la société Spie Batignolles a d'un côté enregistré ces nouveaux éléments de son patrimoine à leur valeur brute, et de l'autre réinscrit à l'identique les provisions correspondantes dans ses comptes, comme si elle bénéficiait du régime de faveur.

A la clôture des exercices 2003 et 2004, la société Spie Batignolles a repris certaines de ces provisions, que la société apporteuse n'avait pas déduites fiscalement lors de leur constitution. A l'occasion d'une vérification de comptabilité dont elle a fait l'objet, la société Spie Batignolles a engagé une discussion avec l'administration sur le traitement fiscal de ces reprises de provisions. La société a estimé pouvoir les déduire extra-comptablement de ses résultats imposables des exercices 2003 et 2004 et a sollicité le dégrèvement d'impôt sur les sociétés correspondant. Sa demande ayant été rejetée, la société a soumis le litige successivement au tribunal administratif de Montreuil puis à la cour administrative d'appel de Versailles, sans obtenir gain de cause. Elle se pourvoit régulièrement en cassation contre l'arrêt rendu par cette cour le 12 mai 2015.

Pour confirmer le caractère imposable des reprises de provisions litigieuses, la cour a posé en principe que la décision prise par un contribuable de constituer une provision est une décision de gestion qui lui est opposable. Puis elle a considéré en l'espèce que l'inscription par la société Spie Batignolles des provisions en litige dans ses comptes était une décision de gestion, et elle en a déduit que la requérante était tenue de rapporter les provisions en litige aux résultats des exercices au cours desquels elle les avait reprises, quand bien même cette décision d'enregistrer les provisions aurait procédé d'une erreur comptable, due à la méprise de la société sur le régime fiscal applicable à l'opération d'apport.

La société requérante reproche à la cour d'avoir commis une erreur de droit en jugeant que la dotation d'une provision constituait une décision de gestion opposable au contribuable, et inexactement qualifié les faits en rangeant dans cette catégorie l'inscription comptable des provisions litigieuses. La société relève aussi la contradiction qu'il y a à qualifier une écriture de décision de gestion tout en reconnaissant qu'elle est le produit d'une erreur comptable, alors que la décision de gestion et l'erreur comptable sont deux notions exclusives l'une de l'autre.

Votre jurisprudence oppose en effet l'erreur comptable et la décision de gestion, comme le rappelait Nathalie Escaut dans ses conclusions sur la décision *Société Merlett France* du 25 mars 2013 (n° 355035, RJF 6/13 n° 589).

L'erreur comptable peut être une erreur factuelle sur l'existence, la nature, la consistance ou la valeur des éléments du patrimoine et des opérations que la comptabilité doit retracer, comme une erreur sur le titulaire d'une créance (11 janvier 1985, n° 37020). Il peut aussi d'agir d'une erreur dite « de droit » dans la mise en œuvre de la réglementation comptable ou de la loi de manière plus générale, par exemple la comptabilisation de charges sous un poste erroné (Plén., *Min. c. Ets Leonelli Frères*, 3 février 1984, n° 27227, au Rec.), la dotation d'une provision alors qu'il convenait de constater une perte définitive (Plén., 14 avril 1970, n° 78614, au Rec. ; 4 novembre 1970, n° 75564), la passation prématurée par le propriétaire d'une écriture comptable pour procéder à la compensation entre le dépôt de garantie et les loyers impayés par son locataire avant la décision du juge-commissaire l'y autorisant, en contrariété avec la législation sur les procédures collectives (27 janvier 2010, C..., n° 299250, RJF 4/10 n° 358, aux ccl de Laurent Olléon). De fait ou de droit, l'erreur comptable est rectifiable par le contribuable comme par l'administration fiscale, à condition toutefois qu'elle soit involontaire. Si elle est délibérée, l'écriture comptable incorrecte est en effet opposable au contribuable et ne peut être corrigée que par l'administration (pour une minoration délibérée des charges afin de présenter à la banque un résultat bénéficiaire, voyez 12 mai 1997, *Min. du budget c. SARL Intraco*, n° 160777, aux T., RJF 6/97 n° 535).

A la différence de l'erreur comptable, la décision de gestion, création prétorienne de votre décision du 23 janvier 1961, n° 47543, au Rec. p. 50, correspond à un choix délibéré du contribuable entre plusieurs possibilités ouvertes par la loi fiscale. Elle suppose l'existence d'une faculté juridique d'option, comme le rappelle votre décision *Sté Merlett France* précitée. Relève par exemple de la décision de gestion le choix entre l'imposition au taux réduit d'une plus-value à long terme et sa compensation avec un déficit (11 février 1994, *SA Ets Dupeux*, n° 117302, au Rec., RJF 4/94 n° 388) ou le choix de comptabiliser des parts sociales comme titres d'investissement ne pouvant faire l'objet de provisions pour dépréciation et non comme titres de placement pouvant, eux, donner lieu à la dotation de

telles provisions (*SA Banque BIA* du 17 juin 2015, n° 369076, aux T., RJF 2015 n° 767). La décision de gestion est opposable tant à l'administration qu'au contribuable.

Une même écriture ne peut être à la fois une erreur comptable et une décision de gestion. L'arrêt attaqué qui déduit une décision de gestion d'une erreur comptable, dont le caractère involontaire n'est au demeurant pas contesté, frise donc la contradiction de motifs. Il faut choisir entre l'une ou l'autre de ces deux qualifications juridiques antinomiques, que vous contrôlez bien en cassation (décisions *Sté Merlett France* et *SA Banque BIA* précitées).

Pour affirmer que la constitution d'une provision est une décision de gestion du contribuable qui ne peut être rectifiée à sa demande, la cour s'est visiblement inspirée d'une série de décisions anciennes, laissant entendre que porter une somme en provision est une faculté que l'entreprise peut ne pas exercer du tout, ou n'exercer que partiellement en choisissant de doter une provision d'un montant insuffisant pour couvrir le risque de perte ou de charge correspondant, quitte à en augmenter le montant au cours des exercices suivants. L'idée d'une marge de manœuvre temporelle et quantitative en matière de provisionnement, en germe dans une décision du 18 décembre 1963 (n° 56852), apparaît nettement dans votre décision *Société Compagnie Centrale* du 5 mars 1975 (n° 89781, RJF 1975 n° 233), puis a été réitérée à plusieurs reprises (24 octobre 1980, n° 17148, au Rec., RJF 1980 n° 940 ; 27 mai 1983, n° 27413, RJF 1981 n° 861 ; 6 mars 1985, n° 37218, RJF 1985 n° 724 ; 10 décembre 2004, *Sté Roissy Films*, n° 236706, aux T., RJF 2/05 n° 118 et, de manière plus allusive, 24 juin 2013, *Sté Caron*, n° 350451, RJF 10/2013, n° 905¹).

La société Spie Batignolles estime que cette jurisprudence n'a plus cours depuis votre décision de Plénière *Min. c. SAS Foncière du Rond-Point* du 23 décembre 2013, au Rec. (n° 346018, RJF 3/14 n° 218, aux ccl d'Edouard Crépey, BDCF 2014 n° 28).

Tout en procédant d'un esprit renouvelé, cette décision n'abjure pas, du moins formellement, ces précédents, car elle portait sur un cas de figure différent, comme l'ont souligné Edouard Crépey et les commentateurs avisés. Dans toutes les affaires de la veine jurisprudentielle *Société Compagnie Centrale*, il y avait concordance entre les écritures comptables et leur traitement fiscal. La décision *Foncière du Rond-Point* porte sur l'hypothèse distincte dans laquelle une provision a été dotée comptablement sans être déduite du résultat fiscal et sa reprise comptable également neutralisée fiscalement.

Elle refuse aux entreprises la faculté d'organiser une telle déconnexion entre comptabilité et fiscalité, en jugeant que lorsqu'une provision qui remplit les conditions pour être déduite fiscalement a été constituée dans les comptes de l'exercice, elle doit obligatoirement être déduite du résultat fiscal de cet exercice, et que la reprise de cette provision doit corrélativement être taxée au titre de l'exercice au cours duquel elle intervient. Vous avez décidé que, dans cette hypothèse, le fiscal suit le comptable, sans option possible, mais vous n'avez pas été jusqu'à affirmer qu'en amont, il ne peut exister de décision de gestion dans l'inscription d'une provision au bilan, contrairement à ce que soutient la requérante. La décision *Foncière du Rond-Point* ne tranche pas ce point. Même si nous sommes convaincue, comme Edouard Crépey, que, de manière générale, il n'y a pas plus de liberté comptable de provisionner qu'il n'y a de liberté fiscale de tenir compte ou non de cette obligation comptable, et que l'affirmation contraire posée de manière péremptoire par l'arrêt

¹ Cf chronique d'Emilie Bokdam sous la décision SAS Foncière du Rond-Point, à la RJF 2014 p..

attaqué est erronée, nous hésiterions à retenir l'erreur de droit qui la cible, faute d'être absolument certaine que le droit comptable n'offre jamais, par exception, d'option aux entreprises en matière de provisionnement.

Si la décision *Foncière du Rond-Point* n'a pas la portée que lui prête la société, il est en revanche exact que l'on retrouve dans notre affaire la double neutralisation fiscale des écritures comptables de provision pour la détermination du résultat imposable qui a donné lieu à cette décision : les sociétés CSP 100 et Spie Batignolles n'ont pas déduit les provisions en question de leur résultat imposable au moment où elles les ont constituées, puis la société Spie Batignolles n'a pas intégré à son résultat imposable la reprise des provisions qu'elle avait pourtant enregistrées dans sa comptabilité. La jurisprudence *Foncière du Rond-Point* invoquée par la société devrait donc, à première vue, s'appliquer.

Ce serait pour la requérante une victoire à la Pyrrhus, car sa mécanique implacable jouerait à l'encontre de ses prétentions. Dès lors que les provisions litigieuses étaient inscrites dans sa comptabilité, et que, comme le souligne le ministre, la société n'allègue même pas que, par exception à la règle générale, ces provisions n'étaient pas fiscalement déductibles, leur reprise devrait être imposée en 2003 et en 2004, même si ni la société CSP 100 ni la société Spie Batignolles n'ont songé à les déduire lors de leur constitution dans leurs comptes respectifs.

Nous pensons toutefois que vous est aujourd'hui soumis un cas de figure qui diffère sur un point essentiel à la fois de la lignée jurisprudentielle issue de la décision *Sté Compagnie Centrale* et de la décision *Foncière du Rond Point*. Tous ces précédents traitent de provisions qui pouvaient - et sans doute même devaient - être constituées en vertu des règles comptables. Vous n'étiez pas confrontés à l'hypothèse d'une provision enregistrée en comptabilité alors que la règle comptable ne le prévoit pas, c'est-à-dire au sort fiscal d'une provision qui n'aurait pas dû exister.

Or, tel est bien le cas en l'espèce. Comme l'explique la requérante, l'apport partiel d'actif, placé sous le régime de droit commun des cessions ou cessations partielles d'activité, a eu pour effet de priver d'objet les provisions se rapportant à l'actif transféré constituées par la société apporteuse. Cette opération entraîne en effet l'imposition immédiate, entre les mains de la société apporteuse, des provisions encore non reprises se rapportant à l'actif transféré. Les provisions litigieuses auraient donc dû être rapportées aux bénéfices réalisés par la société CSP 100 l'année de l'apport, et l'actif correspondant transmis à la société Spie Batignolles net de provisions. Aucune provision ne devait être inscrite au bilan de la société bénéficiaire de l'apport.

Il est exclu de voir dans son enregistrement dans les comptes de la société Spie Batignolles une décision de gestion : la société ne disposait d'aucune option offerte par la loi fiscale, elle a au contraire passé une écriture comptable prohibée. Il s'agit clairement d'une erreur comptable. Puisque son caractère involontaire n'est pas contesté, la société pouvait en demander la rectification, qui consisterait en un retour virtuel à l'orthodoxie comptable pour la détermination du résultat fiscal des années 2002 à 2004, via la suppression de ces provisions de ses comptes et, bien sûr, en contrepartie, la substitution, à la valeur brute de l'actif transmis, de sa valeur nette comptable dans les comptes de la société requérante.

La cour a donc commis une erreur de qualification juridique en regardant l'inscription de ces provisions dans les comptes de la société Spie Batignolles comme une décision de gestion alors qu'il s'agissait d'une erreur comptable et l'arrêt attaqué mérite la censure pour ce motif.

Plus fondamentalement, nous n'adhérons pas à la thèse du ministre, transcrite dans l'arrêt de la cour, selon laquelle la comptabilisation de provisions fiscalement déductibles emporte nécessairement la taxation ultérieure de leur reprise, alors même que la décision d'inscrire les provisions litigieuses aurait procédé d'une erreur comptable. La décision *Foncière du Rond-Point*, guidée par le souci d'un alignement du traitement fiscal des provisions sur la comptabilité, n'a pas été conçue pour imposer automatiquement la reprise d'une provision résultant d'une écriture comptable erronée. Même si l'erreur de droit commise par la cour n'est pas soulevée en ces termes dans le pourvoi, vous pouvez la désamorcer pour l'avenir en précisant le considérant de principe de la décision *Foncière du Rond-Point* afin de réserver le cas de l'erreur comptable involontaire. Ce sera, si vous nous suivez, le principal apport de votre décision.

Après avoir cassé l'arrêt attaqué, vous renverrez l'affaire à la cour et pourrez accorder à la société requérante une somme de 3 500 euros au titre des frais irrépétibles.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles et à ce qu'une somme de 3 500 euros soit versée par l'Etat à la société Spie Batignolles sur le fondement de l'article L. 761-1 du CJA.