

N° 280934
Société GPV

8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies
Séance du 13 décembre 2006
Lecture du 22 janvier 2007

CONCLUSIONS

M. Laurent OLLEON, Commissaire du Gouvernement

La société GPV vient aux droits et obligations de la société Papeteries Naverre de Roanne (PNR), dont l'activité était la fabrication de pâtes à papier et de cartons. Créée le 1^{er} juin 1985, cette société a repris le fonds de commerce de la société Papeterie Navarre de Transformation, qui avait été placée en règlement judiciaire par un jugement du 13 février 1985 du tribunal de commerce de Roanne. Elle s'est placée d'emblée sous le bénéfice du régime d'exonération des entreprises nouvelles prévu par les articles 44 bis et 44 quater du code général des impôts.

La décision ministérielle d'agrément prévoyait que la société bénéficierait de l'exonération d'impôt sur les sociétés pour la totalité des bénéfices réalisés à compter de sa création jusqu'au terme du trente-cinquième mois suivant celui au cours duquel cette création est intervenue, et pour moitié des bénéfices réalisés au titre des vingt-quatre mois suivant cette période.

La société PNR a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 1988, 1989 et 1990. A cette occasion, le service a constaté que sur chaque exercice au cours duquel était intervenu le terme d'une des périodes légales d'exonération prévues à l'article 44 quater du code général des impôts, à savoir 1988 et 1990, la société n'avait pas procédé à une répartition *pro rata temporis* du bénéfice à exonérer, mais avait établi un arrêté provisoire des comptes au 31 mai et un bilan définitif au 31 décembre. Cette méthode conduisait donc à déterminer deux résultats fiscaux pour chaque exercice.

L'administration a remis en cause cette façon de procéder, en la jugeant à la fois contraire aux modalités de calcul d'exonération de l'article 44 quater du code général des impôts et aux principes régissant la détermination du résultat fiscal. Des redressements importants ont été notifiés, conduisant à un supplément d'impôt sur les sociétés de 2,15 MF au titre de l'exercice 1990.

La société a réclamé en vain contre cette imposition, avant de saisir le tribunal administratif de Lyon qui, par un jugement en date du 23 février 1999, a fait droit à ses conclusions s'agissant des modalités d'application du régime d'exonération des entreprises

1

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.

nouvelles. Mais l'administration a interjeté appel devant la cour administrative d'appel de Lyon qui, par un arrêt en date du 24 mars 2005, a renversé la solution retenue par les premiers juges. C'est cet arrêt que la société GPV, venant donc aux droits de la société PNR, vous demande de censurer.

Elle soutient tout d'abord que la minute de l'arrêt attaqué n'est pas revêtue des signatures du président de la formation de jugement, du rapporteur et du greffier d'audience, contrairement aux prescriptions de l'article R. 741-7 du code de justice administrative. Mais ce moyen manque en fait.

La société soutient ensuite que c'est au prix d'une insuffisante motivation de son arrêt et d'une erreur de droit que la cour a jugé que l'exonération partielle ou totale du bénéfice prévue au profit des entreprises nouvelles ne pouvait s'appliquer à un bénéfice calculé au moyen d'un arrêté des comptes établi à la date marquant le terme de la période d'exonération totale ou partielle, pour la période précédant cette date.

La cour administrative d'appel de Lyon a appliqué un précédent : il s'agit de votre décision du 20 mai 1998, n° 171915, V...t (RJF 7/98 n° 789). Vous y avez jugé que dans le cas où le terme des périodes de 35 et 24 mois durant lesquelles l'entreprise nouvelle peut respectivement bénéficier d'une exonération totale puis d'une exonération partielle d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés ne coïncide pas avec la date de clôture d'un exercice, les résultats de l'exercice au cours duquel l'une ou l'autre de ces périodes vient à expirer doivent être soumis au prorata du nombre de mois écoulés avant et après la date de cette expiration à chacun des régimes, d'exonération totale et partielle ou d'exonération partielle et d'imposition selon le droit commun, successivement applicables pendant la durée de cet exercice. Le commissaire du gouvernement Jacques Arrighi de Casanova notait dans ses conclusions que dans la mesure où l'article 44 ter prévoit une durée d'exonération en mois, l'absence de toute précision législative ou de tout éclairage dans les travaux parlementaires incitait à « proratiser » le bénéfice.

Mais l'on voudrait vous convaincre aujourd'hui que cette règle, dont le bien-fondé n'est pas remis en cause, n'est que supplétive, et ne trouve à s'appliquer que lorsque le contribuable n'a pas réalisé un arrêté des comptes permettant d'identifier le bénéfice réalisé sur chaque période d'exonération. Les arguments développés au soutien de cette thèse sont fournis. La société considère ainsi que l'article 37 du code général des impôts, que la cour cite dans son arrêt et qui détermine l'année de rattachement des exercices, n'interdit pas de faire des arrêtés de comptes intermédiaires. Elle affirme que l'article 38, lui aussi cité, qui définit le bénéfice comme la différence entre l'actif et le passif sur un exercice, n'a pas plus pour effet d'interdire des arrêtés de comptes intermédiaires. Enfin, la société fait observer que dans la mesure où l'article 44 quater prévoit expressément des périodes d'exonération de 35 et 24 mois, retenir la proratisation risque de faire échapper à l'exonération des bénéfices qui, dans le cadre d'un arrêté de comptes intermédiaire, en auraient profité. Elle ajoute qu'il est assez facile de contourner les effets de la proratisation, en faisant coïncider les dates de clôture et celles de fin d'exonération.

De fait, les arrêtés de comptes intermédiaires reflètent une réalité économique, et vous êtes toujours sensibles à cette considération en contentieux fiscal. Mais il nous semble

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.

qu'il n'existe pas plusieurs définitions du bénéfice dans le code général des impôts, et que les articles 44 et suivants du code ne reposent pas sur une définition autonome du bénéfice. Ce bénéfice est celui que définit l'article 38, et cette définition vaut pour tous les usages que peut en faire l'administration. L'impôt vient ensuite taxer ce bénéfice, selon les modalités prévues par l'article 37, qui envisage trois hypothèses :

- lorsque l'exercice clos au cours de l'année d'imposition s'étend sur une période de plus ou de moins de douze mois ;
- lorsque aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque ;
- enfin, lorsqu'il est dressé des bilans successifs au cours d'une même année.

Ces dispositions n'évoquent pas de clôture intermédiaire ou provisoire des comptes, mais seulement des clôtures d'exercice. Il nous semblerait pour le moins fâcheux que, pour l'application des périodes d'exonération du régime des entreprises nouvelles, vous admettiez la possibilité de dégager un bénéfice intermédiaire, qui prendrait le pas sur la règle de proratisation que vous avez énoncée en 1998. Il en serait allé autrement si le législateur était intervenu pour préciser que, lorsque le terme des périodes de 35 et 24 mois ne coïncide pas avec la clôture de l'exercice, le bénéfice à retenir pour l'exonération totale puis partielle est déterminé à partir d'un arrêté des comptes intermédiaire. Comme il ne l'a pas fait, nous vous voyons mal dégager aujourd'hui une définition autonome du bénéfice pour la seule application des articles 44 et suivants du code général des impôts. Nous vous invitons donc à juger que la cour n'a pas commis d'erreur de droit en statuant comme elle l'a fait dans son arrêt, qui est par ailleurs suffisamment motivé.

Rejetant les conclusions de cassation, vous ne pourrez faire droit aux conclusions par lesquelles la société vous demande de mettre à la charge de l'Etat une somme de 5.000 euros au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.