

**327077**  
**Sté Secre Asteel Electronics**

**3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections réunies**  
**Séance du 7 décembre 2011**  
**Lecture du 23 décembre 2011**

## **CONCLUSIONS**

**Vincent Daumas,**  
**Rapporteur public**

La société Secre Asteel Electronics exerce une activité industrielle qui requiert l'utilisation d'importants équipements techniques. Afin de mettre ses installations en conformité avec les normes de sécurité édictées par le décret (n° 93-40) du 11 janvier 1993, la société a engagé d'importantes dépenses, qu'elle a déduites des résultats des exercices clos en 1996 et 1997. Ces déductions ont toutefois été remises en cause par l'administration fiscale. Celle-ci a estimé que les dépenses en question ne constituaient pas des charges de l'exercice, immédiatement déductibles, mais devaient au contraire être immobilisées et ne pouvaient donner lieu qu'à la constatation d'amortissements. Le tribunal administratif d'Amiens a prononcé la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur l'impôt sur les sociétés correspondant à ces redressements. Mais, sur appel du ministre, la cour administrative d'appel de Douai a rétabli ces impositions en confirmant la qualification d'immobilisations retenue par l'administration. Le pourvoi critique le raisonnement tenu par la cour pour aboutir à cette conclusion, sous l'angle de l'erreur de droit.

\*

Quelques mots, tout d'abord, sur le traitement comptable et fiscal des dépenses de mise aux normes.

Leur traitement comptable a été précisé par l'art. 5-2 du règlement du Comité de la réglementation comptable (n° 2004-06) du 23 novembre 2004. Les nouvelles dispositions du 2 de l'art. 321-10 du plan comptable général issues de ce règlement prévoient que les dépenses d'acquisition, de production, de transformation ou d'aménagement d'immobilisations corporelles réalisées dans le cadre de la mise en conformité de ces immobilisations avec des normes de sécurité ou environnementales doivent être elles-mêmes immobilisées lorsque, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, « elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs ». Ces dispositions sont interprétées comme signifiant que ces dépenses de mise aux normes des équipements doivent être activées lorsque le défaut de réalisation des travaux correspondants entraînerait leur arrêt immédiat ou différé. L'administration fiscale a aligné le régime fiscal de ces dépenses sur leur régime comptable par une instruction du 30 décembre 2005 (4 A-13-05, point n° 40).

Avant ces précisions apportées par le Comité de la réglementation comptable, il n'existait pas de régime comptable spécifique aux dépenses de mise aux normes. Etant précisé qu'il n'existe pas de dispositions fiscales particulières relatives à ces dépenses, nous pensons donc que, pour les dépenses antérieures à 2005, l'appréciation du caractère fiscalement déductible ou

uniquement amortissable de telles dépenses dépend, comme pour n'importe quelle autre dépense, du point de savoir si elles remplissent au moins l'un des critères permettant de les regarder comme des dépenses immobilisables, conformément à votre jurisprudence dégagée pour l'application des articles 38 et 39 du code général des impôts.

En vertu de cette jurisprudence (voir par ex. CE 29 janv. 1975, n° 92198, RJF 4/75, n° 172 ou CE 19 juin 1959, n° 40282, Dupont 10/1959, p. 493), ne peuvent être portées en charges et doivent être immobilisées les dépenses relevant de trois catégories :

- celles qui ont, en fait, pour résultat l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé de l'entreprise ;
- celles qui entraînent normalement une augmentation de la valeur pour laquelle un élément de l'actif immobilisé figure au bilan ;
- ou encore celles qui ont pour effet de prolonger de manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément de l'actif immobilisé.

Constituent en revanche des charges de l'exercice, selon les différentes formules retenues par la jurisprudence, « les travaux de réparation et d'entretien qui concourent à maintenir en état d'usage ou de fonctionnement les différents éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise » (CE 30 mars 1994, n° 119361 : RJF 6/94 n° 678) ou encore « les dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période qui sert de base de calcul aux annuités d'amortissement » (CE 29 janv. 1975, n° 92198, RJF 4/75, n° 172).

C'est bien ce cadre d'analyse dont vous avez fait application par le passé pour déterminer si des dépenses de mise aux normes devaient être immobilisées. Ainsi, vous avez jugé que des travaux de réparation et de réaménagement d'un immeuble pour l'adapter aux normes de sécurité afin d'en permettre l'exploitation comme salle de cinéma avaient eu pour effet d'augmenter la valeur de l'actif immobilisé et par conséquent qu'elles ne pouvaient être déduites du résultat (CE 5 oct. 1977, n° 99687, RJF 11/77, n° 589). Vous avez jugé, dans une autre espèce, que des dépenses de mise en conformité d'une chaufferie avec les normes de sécurité, qui ont eu pour effet de prolonger la durée de vie de cette chaufferie et de réduire les risques de non fonctionnement, ont entraîné une augmentation de la valeur de l'actif immobilisé et constituent par suite des dépenses amortissables (CE 9 juil. 1980, n° 17194, RJF 10/80 n° 764). Et plus récemment, vous avez réaffirmé la pertinence de ce cadre d'analyse dans une affaire jugée par votre 9<sup>ème</sup> sous-section dans laquelle était également en cause la déductibilité de dépenses faites en vue de mettre des équipements en conformité avec les normes du même décret du 11 janvier 1993 dont la société a fait application dans notre affaire (CE 7 mai 2009 Ministre c/ SA Eurotungstène Poudres, n° 312058 : RJF 12/09 n° 1056).

C'est dans ce cadre que la cour s'est inscrite en l'espèce pour déterminer si les dépenses correspondant aux travaux réalisés par la société constituaient des charges de l'exercice ou devaient être immobilisées – mais elle l'a fait d'une manière qui nous semble contestable.

\*

La cour a jugé à propos de ces travaux : « que leur réalisation a (...) permis à l'entreprise de continuer à utiliser des équipements qui seraient devenus légalement inutilisables en l'absence de mise aux normes, et de poursuivre son exploitation dans de meilleures conditions de

sécurité ; que, dans ces conditions, et alors même que ces travaux n'entraînent pas une hausse de la valeur desdits matériels sur le marché de l'occasion et n'ont pas d'effet direct sur la production, ils ont eu nécessairement pour effet d'augmenter la valeur d'actif des équipements et de prolonger de manière notable leur durée d'utilisation ».

Il est possible de lire dans le pourvoi de la société deux critiques d'erreur de droit :

- l'une reproche à la cour le caractère trop général du raisonnement qu'elle a tenu pour juger que les dépenses correspondant aux travaux litigieux avaient « nécessairement » eu pour effet une augmentation de la valeur des équipements ;
- l'autre lui reproche de s'être placée à la date d'engagement de ces dépenses pour en conclure qu'elles avaient permis un allongement de la durée effective d'utilisation des équipements, alors qu'elle aurait dû examiner les effets sur leur durée probable d'utilisation, appréciée objectivement à la date de leur entrée à l'actif.

Nous croyons que ces deux critiques sont fondées.

Le raisonnement de la cour consiste en effet à dire que des dépenses de mise en conformité avec de nouvelles normes de sécurité permettent, d'une part, de poursuivre l'exploitation – car à défaut de mise aux normes, celle-ci deviendrait illégale, d'autre part, de poursuivre cette exploitation dans de « meilleures conditions de sécurité ». De ces deux constats, la cour déduit une augmentation de valeur de l'actif immobilisé et une prolongation de la durée d'utilisation de l'équipement.

En premier lieu, il nous paraît difficile d'affirmer que mettre en conformité un équipement immobilisé, fût-ce avec des normes de sécurité, c'est nécessairement en augmenter la valeur. Cette valeur d'actif peut être appréciée en considération des flux de produits futurs ou en termes de valeur vénale de l'élément d'actif. Or, comme nous l'avons indiqué, la cour a elle-même relevé que les dépenses en cause « n'ont pas d'effet direct sur la production » et « n'entraînent pas une hausse de la valeur des matériels concernés sur le marché de l'occasion ». De fait, nous ne voyons pas en quoi une mise aux normes serait toujours à l'origine de produits futurs. S'agissant de normes de sécurité, il pourrait être soutenu qu'une amélioration des conditions de sécurité des travailleurs peut contribuer, à terme, à la réalisation de gains de productivité. Mais cela nous semble beaucoup trop indirect pour qu'on puisse regarder les dépenses de mise aux normes correspondantes comme contribuant à l'acquisition d'un élément d'actif, qui doit constituer une source de profits suffisamment certains. Et nous ne croyons pas non plus qu'une mise aux normes puisse être regardée comme ayant forcément un effet positif sur la valeur vénale des équipements concernés. Certes, il pourrait être soutenu que cette valeur se trouve systématiquement minorée si l'équipement n'est pas mis aux normes, mais, d'une part, ce raisonnement nous semble excessivement général et abstrait et, d'autre part, il revient en réalité à dire que le seul effet de la mise aux normes est de maintenir la valeur vénale des équipements, et non de l'accroître. Nous croyons donc que la cour, sous l'apparence de respecter le cadre d'analyse découlant de votre jurisprudence, s'en est en réalité écartée en prenant une position de principe consistant à affirmer, de manière générale, que des dépenses de mise aux normes de sécurité ont pour effet d'accroître la valeur d'actif des équipements sur lesquelles elles portent. En s'abstenant de rechercher concrètement quels étaient les effets des dépenses litigieuses, la cour nous paraît bien avoir commis l'erreur de droit qui lui est reprochée.

En second lieu, pour apprécier si une dépense a pour effet d'allonger la durée d'utilisation d'un bien, vous examinez la durée prévisible de fonctionnement de ce bien, à la date à laquelle il entre à l'actif de la société. Certes, les rédactions employées par vos décisions ne sont pas parfaitement homogènes. Vos décisions plus anciennes font référence à la prolongation de la « durée d'utilisation » ou de la « durée probable d'utilisation » au-delà de « la période normale d'amortissement » ou au-delà de « l'achèvement de la période d'amortissement restant à courir » (CE 29 janv. 1975, n° 92198, précitée ; CE 19 nov. 1976, n° 99290, RJF 1/77 n° 9 ; CE 31 octobre 1984, n° 23117 et 35965 : RJF 1/85 n° 16 ; CE 6 mai 1985, n° 43391, RJF 7/85 n° 1002). Toutefois, une application rigoureuse du critère de la durée d'amortissement aurait conduit à qualifier automatiquement d'immobilisation toute dépense, même d'entretien courant, effectuée sur un bien totalement amorti, puisqu'une telle dépense permet d'utiliser le bien au-delà de sa période d'amortissement. C'est pourquoi votre jurisprudence a précisé, dans le cas de dépenses de réparation effectuées sur des éléments d'actif totalement amortis ou sur le point de l'être, que de telles dépenses peuvent néanmoins être qualifiées de charges déductibles dès lors qu'elles n'ont pas pour effet de prolonger de manière notable leur durée probable d'utilisation (CE 26 juin 1992, n° 78850 : RJF 10/92 n° 1307, concl. O. Fouquet LPA 1992, n° 127 p. 6 ; CE 30 mars 1994 n° 119361 : RJF 6/94 n° 678 avec concl. G. Bachelier p. 387 ; solutions annoncées par CE 21 févr. 1990, n° 58482, Transports Béjot, RJF 4/90 n° 45). Par la suite, vos décisions se réfèrent logiquement, non plus à la période normale d'amortissement du bien mais à sa durée « normale » ou « probable » ou « prévisible » d'utilisation, c'est-à-dire sa durée de vie physique plutôt que comptable. Une constante dans votre jurisprudence reste toutefois que cette durée s'apprécie objectivement et à la date à laquelle le bien est entré à l'actif de la société. Vous ne l'avez jamais jugé tout à fait expressément, mais cela se comprend très bien : ce qui doit être amorti, ce sont seulement les dépenses qui permettent d'utiliser un élément d'actif plus longtemps que ce qui était normalement prévisible lorsque cet élément a été acquis ou créé ; si des dépenses, à la date à laquelle elles interviennent, ont pour effet d'accroître la durée pendant laquelle le bien peut encore être utilisé, mais sans étendre sa durée probable d'utilisation, telle qu'elle pouvait initialement être évaluée, alors il s'agit en réalité de simples dépenses d'entretien ou de réparation qui sont déductibles, car elles n'ont d'autre effet que de permettre l'utilisation de ce bien sur la durée prévue à l'origine et ne correspondent en aucune façon à un accroissement de l'actif. Or, la cour a jugé, dans l'affaire qui nous occupe, que les dépenses en litige avaient permis à l'entreprise « de continuer à utiliser des équipements qui seraient devenus légalement inutilisables » en leur absence, pour en déduire qu'elles avaient eu « nécessairement pour effet (...) de prolonger de manière notable leur durée d'utilisation ». La cour s'est donc placée, implicitement mais nécessairement, à la date à laquelle ces dépenses ont été exposées, pour apprécier leur effet sur la durée d'utilisation des équipements restant à courir à cette date. Ce faisant, la cour a bien commis l'erreur de droit qui lui est reprochée par le pourvoi.

Vous annulerez donc l'arrêt de la cour administrative d'appel. Signalons que, ce faisant, vous prendrez une position contraire à celle adoptée par l'administration. Celle-ci estime en effet, pour les dépenses engagées avant 2005, que les dépenses obligatoires de mise aux normes du matériel de production ont pour effet de prolonger la durée d'utilisation du bien et qu'elles doivent toujours être immobilisées (documentation de base 4-C-214 du 30 oct. 1997, réponse ministérielle à M. Roques du 30 déc. 1996, JO AN p. 6875). Votre décision présentera par ailleurs l'intérêt d'éclairer les juges du fond sur cette question sur laquelle ils se sont divisés (voyez dans le sens de la position de l'administration, outre l'arrêt attaqué par le présent pourvoi : CAA Douai 8 juin 2010, n° 08DA01658, SAS Centre médical chirurgical

obstétrical de la Côte d'Opale, RJF 12/10 n° 1142 ; CAA Nantes 8 juin 2006, n° 05NT00885, SAS Travyl ; CAA Marseille 9 janv. 2007, n° 04MA00008, Sté Confiserie Azurée, RJF 10/07 n° 1016 ; CAA Nancy 11 janv. 2007, n° 05NC00474, Sté Soficord ; CAA Lyon 23 déc. 2009, n° 06LY00353, Min. c/ SA Financière Snop Dunois – arrêt cassé sous le n° 325619 par le Conseil d'Etat qui n'a pas eu besoin de prendre position sur la qualification des dépenses en litige ; et dans le sens inverse : CAA Paris 18 juin 2010, n° 08PA04849, Société Krupp – arrêt non publié mais codé R).

\*

Après cassation, nous vous proposons, compte tenu de son ancienneté, de régler l'affaire au fond. Vous constaterez que les travaux correspondant aux dépenses litigieuses consistent seulement en l'ajout aux équipements industriels de la société de dispositifs de sécurité supplémentaires (panneaux de protection, systèmes d'arrêt d'urgence, capteurs), qui ont eu pour seul objet de mettre ces équipements en conformité avec les normes de sécurité des travailleurs prévues par le décret du 11 janvier 1993. Vous relèverez :

- d'une part, que ces dépenses n'ont pas entraîné l'acquisition ou la création d'un nouvel élément d'actif ;
- d'autre part, que l'administration a elle-même reconnu qu'elles n'ont pas eu d'effet sur la durée de vie physique des équipements, telle qu'évaluée lors de leur acquisition ;
- enfin, qu'il n'a jamais été démontré, ni même sérieusement soutenu, que ces dépenses auraient amélioré les performances techniques des équipements de la société, de sorte qu'elles ne peuvent être regardées comme ayant entraîné un accroissement de leur valeur d'actif.

Le ministre soutient certes que le montant des dépenses en cause, par son importance, ferait obstacle à ce qu'elles soient regardées comme des charges. Mais le montant d'une dépense n'est qu'un simple indice sur lequel il est possible de s'appuyer pour déterminer si elle peut être qualifiée de charge ou d'élément d'actif et il ne peut jamais, à lui seul, fonder cette qualification.

Vous rejetterez donc l'appel du ministre et confirmerez ainsi la décharge prononcée par le tribunal administratif d'Amiens.

\*

Enfin, vous pourrez mettre à la charge de l'Etat au profit de la société, au titre des frais qu'elle a exposés devant vous et devant la cour et non compris dans les dépens, le versement d'une somme de 4 500 euros sur les 8 000 qu'elle demande.

Par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;
- au rejet de l'appel du ministre ;
- à ce qu'une somme de 4 500 euros soit mise à la charge de l'Etat au profit de la société au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.