

N° 334154
Ministre du budget
c/ société TSM

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 11 janvier 2012
Lecture du 9 février 2012

CONCLUSIONS

Vincent Daumas,
Rapporteur public

A la suite d'une vérification de comptabilité portant sur les années 1998 et 1999, l'administration fiscale a réintégré aux résultats de la société Fanor une provision pour grosses réparations d'un montant global de 1 800 000 F. Devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, la société a soutenu que ce montant devait se décomposer en une provision d'un montant de 1 300 000 F pour dépollution de sites industriels et une provision d'un montant de 500 000 F pour travaux nécessités par les dommages causés à son site de production de Nancy par la tempête du 26 décembre 1999. Relevons d'emblée, pour ne plus y revenir, que l'administration n'a jamais soutenu que les travaux envisagés auraient eu pour effet un accroissement de l'actif immobilisé de la société ; ce motif n'a jamais été invoqué pour justifier le refus de déduction.

L'administration a mis en recouvrement les suppléments d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur l'impôt sur les sociétés correspondant à ce redressement. Après rejet de sa réclamation préalable, la société a porté le litige devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise, qui a rejeté sa requête. La société TSM, venant aux droits de la société Fanor, a fait appel. Un dégrèvement est intervenu au cours de l'instance devant la cour administrative d'appel de Versailles, correspondant à l'abandon du chef de redressement relatif à la provision d'un montant de 1 300 000 F. La cour, après avoir constaté que le litige avait perdu son objet dans cette mesure, a déchargé la société des suppléments d'impôt restant en litige. Le ministre chargé du budget se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour en tant qu'il a prononcé cette décharge.

Il soulève deux moyens à l'appui de son pourvoi. D'une part, il reproche à la cour d'avoir commis une erreur de droit en jugeant que, pour évaluer le montant des provisions pour grosses réparations passées au titre des frais probables de remise en état de son site de Nancy, le contribuable n'avait pas à tenir compte du montant des indemnités d'assurance qui lui étaient dues. D'autre part, le ministre soutient que la cour a dénaturé les faits qui lui étaient soumis en jugeant que l'augmentation des dotations aux provisions pour grosses réparations de 500 000 F comptabilisée au cours de l'exercice clos le 31 décembre 1999 avait pour objet de faire face aux travaux à effectuer sur le site de Nancy à la suite de cette tempête.

L'examen de ces moyens nécessite un rappel de votre jurisprudence sur les conditions de déductibilité des provisions. Cette jurisprudence procède de l'interprétation de l'article 39, 1, 5° du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés, qui dispose : « 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...),

notamment : (...) 5° Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice (...) ».

Selon le dernier état de votre jurisprudence (voir par exemple CE 13 juillet 2007 n° 289233 et 289261, Sté Volkswagen France, au Recueil et à la RJF 11/07 n° 1217, concl. S. Verclytte au BDCF 11/07 n° 119), il résulte de ces dispositions qu'une entreprise peut valablement porter en provision et déduire des bénéfices imposables d'un exercice des sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle, à la condition que ces pertes ou charges soient nettement précisées quant à leur nature et susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante, qu'elles apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice et qu'elles se rattachent par un lien direct aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date par l'entreprise. En outre, en ce qui concerne les provisions pour charges, elles ne peuvent être déduites au titre d'un exercice que si se trouvent comptabilisés, au titre du même exercice, les produits afférents à ces charges. En ce qui concerne les provisions pour perte, elles ne peuvent être déduites que si la perspective de cette perte se trouve établie par la comparaison, pour une opération ou un ensemble d'opérations suffisamment homogène, entre les coûts à supporter et les recettes escomptées. Enfin, indépendamment de cette distinction entre provisions pour charges probables et provision pour pertes probables, si les provisions sont passées en vue de réaliser des travaux d'entretien ou de réparation, ceux-ci doivent excéder, par leur nature et par leur importance, mais sans pour autant procurer à l'entreprise une augmentation de ses valeurs d'actif, les travaux d'entretien ou de réparation dont le coût entre dans les charges annuelles et normales de l'entreprise (par exemple CE 27 juillet 2005 n° 259009 et 259678, Min. c/ Sté Michel Guérard Conseil : aux tables du Recueil et à la RJF 11/05 n° 1157).

C'est depuis une décision *Société Générale* rendue en 1991 par votre assemblée du contentieux (CE assemblée 28 juin 1991 n° 77921, Recueil p. 261 et RJF 8-9/91 n° 1052 avec concl. N. Chahid-Nourai p. 604, chronique J. Turot RJF 6/92 p. 471), que votre jurisprudence distingue très nettement le régime des provisions pour charges probables et celui des provisions pour pertes probables. La particularité des secondes tient en ceci que leur montant est un solde. En effet, ainsi que la définissait Noël Chahid-Nourai dans ses conclusions sur l'affaire *Société générale*, la perte « est un solde négatif résultant de la comparaison plus que décevante entre des produits et des charges déterminés. A la différence de la provision pour charges - et eu égard au principe de prudence - elle n'implique pas nécessairement la comptabilisation immédiate de tous les profits afférents. Mais, d'une part, la perte doit naturellement résulter d'un engagement irrévocable à la clôture de l'exercice, d'autre part, elle suppose l'établissement, au niveau d'un ensemble suffisamment homogène et individualisé, d'un bilan provisionnel produits/charges mettant en évidence un solde négatif ». Vous avez suivi cette analyse en jugeant « qu'une provision pour perte ne peut être déduite que si la perspective de cette perte se trouve établie par la comparaison, pour une opération ou un ensemble d'opérations suffisamment homogène, entre les coûts à supporter et les recettes escomptées », et ce considérant de principe est resté constant dans votre jurisprudence.

1. Pour en revenir au pourvoi du ministre, celui-ci soutient, à l'appui de son moyen d'erreur de droit, que « le principe du réalisme fiscal conduit à n'admettre en déduction du résultat imposable que la perte nette devant être finalement supportée par la société ». Il semble ainsi défendre l'application aux provisions pour charges, ou tout au moins à celles d'entre elles

concernant des charges couvertes par un contrat d'assurance, de la logique de calcul d'un solde, caractéristique des provisions pour pertes.

Selon le pourvoi, la jurisprudence serait engagée en ce sens. Le ministre mentionne au soutien de son argumentation deux arrêts de cours et une de vos décisions.

Le premier arrêt qu'il invoque traite d'un cas dans lequel le sinistré avait enregistré en produit le montant d'une indemnité d'assurance qu'il escomptait percevoir, tout en constituant une provision parce qu'une incertitude était apparue sur une fraction du montant auquel il pouvait prétendre (CAA Nancy 10 fév. 1994, n° 92NC00161, B..., RJF 10/94 n° 1068). Ce cas de figure nous semble classique : comme tout créancier, si un assuré victime d'un sinistre a un doute sur une partie de l'indemnité d'assurance qu'il est en droit de percevoir, il peut soit n'enregistrer en produit que la partie dont il est certain, soit enregistrer la totalité de l'indemnité attendue, avec la possibilité de constater une provision pour dépréciation de la créance d'indemnisation. Mais c'est un cas de figure qui n'a pas grand-chose à voir avec celui de l'espèce.

Celle de vos décisions qui est invoquée (CE 5 sept. 2008, SNC Viver Promotion n° 286393 : RJF 12/08 n° 1344, concl. Glaser) nous semble relever de la même problématique. Etait en cause, en effet, ainsi qu'il apparaît dans les motifs de votre décision réglant l'affaire au fond, une provision pour risque de non-récupération d'une garantie prévue par un marché de travaux, couverte par une caution bancaire, dès lors qu'à la clôture de l'exercice la banque avait refusé expressément d'exécuter son engagement. Là aussi, il nous semble s'agir d'une classique provision pour dépréciation d'une créance.

Dans l'autre arrêt de cour mentionné par le ministre, qui n'a pas fait l'objet d'un pourvoi en cassation (CAA Versailles 13 nov. 2007, n° 07VE00125, Min. c/ SA Médicamat, RJF 5/08 n° 540), la cour administrative d'appel de Versailles a jugé qu'il appartient au juge de l'impôt de vérifier que le contribuable qui constitue une provision en vue de se garantir contre un risque de perte ou de charges pour lequel il a souscrit un contrat d'assurance, apporte la preuve que le risque objet de la provision n'est pas couvert par ce contrat, dès lors que seule une exclusion de la garantie d'assurance est de nature à rendre probable la survenance de ce risque et, par suite, à autoriser la constitution d'une provision à la clôture de l'exercice. Nous ne sommes pas sûrs de partager ce raisonnement si la cour a entendu l'appliquer, de manière générale, aux provisions pour charges. Cependant, on peut relever qu'au-delà de cette affirmation de principe de la cour, ses motifs laissent entendre que le contrat d'assurance qui était en cause en l'espèce avait pour objet de transférer entièrement le risque à l'assureur, par substitution de l'assureur à l'assuré dans le paiement des frais occasionnés en cas de réalisation du risque faisant l'objet de la garantie. Or, dans ce type de contrat d'assurance, la prise en charge directe du risque par l'assureur nous paraît effectivement faire obstacle à ce que l'assuré puisse constituer une provision pour charge. A la différence des contrats d'assurance classiques qui se bornent à couvrir un risque par le versement d'indemnités destinées à couvrir les frais exposés par l'assuré lorsque ce risque se réalise, ces contrats ont en effet pour objet de prévenir la naissance même de toute charge pesant sur l'assuré.

Les précédents invoqués par le ministre à l'appui de son pourvoi ne nous convainquent donc pas.

Il nous semble au contraire que l'introduction d'une logique de solde dans le régime des provisions pour charges probables brouillerait la distinction avec celui des provisions pour pertes. De surcroît, elle rendrait plus difficile la détermination du caractère probable ou non d'une charge, puisqu'il faudrait, pour apprécier sa déductibilité, évaluer non seulement la probabilité de la dépense, et son montant, mais aussi la probabilité qu'une recette vienne en atténuation de cette dépense – notamment une indemnité d'assurance – et pour quel montant. Enfin, elle conduirait à une nouvelle divergence entre droit comptable et droit fiscal, puisque la règle en comptabilité est l'interdiction de toute compensation entre le montant des provisions pour charges qui devront probablement être exposées et le montant des indemnités d'assurance perçues ou à percevoir de l'assureur (voir par exemple l'avis n° 2003-D du 11 juin 2003 du comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité relatif au traitement comptable des indemnités d'assurance reçues suite à la destruction d'une immobilisation, ou encore l'avis CNC n° 2000-01 du 20 avril 2000 sur les passifs).

Tout cela pour un avantage qu'on peine à identifier. L'état actuel de la jurisprudence ne se traduit en effet par aucune perte de matière imposable puisqu'une indemnité d'assurance versée en réparation d'un préjudice est imposable entre les mains du sinistré dès lors qu'elle vient compenser des sommes par nature déductibles (CE plénière 12 mars 1982 n° 17074, Sté X..., au Recueil et à la RJF 4/82 n° 334, avec concl. O. Schrameck). Il y a simplement décalage dans le temps du produit fiscal. Sous réserve de respecter les autres conditions posées par l'article 39, 1, 5° du CGI, l'entreprise peut en effet déduire une provision dès lors qu'il devient probable qu'elle devra exposer une charge – le plus souvent, dès la survenance du sinistre. Lorsque cette charge devient certaine à la fois dans son principe et son montant, la provision est reprise et la charge déduite – opération fiscalement neutre si la provision a été correctement évaluée. Enfin, quand intervient le paiement de l'indemnité d'assurance ayant pour objet de réparer le sinistre, cette indemnité est enregistrée en produit qui vient accroître le résultat imposable.

Afin de répondre complètement à l'argumentation du ministre, nous vous invitons donc à indiquer expressément, dans votre décision, qu'à la différence d'une provision pour perte, la provision pour charge est évaluée en tenant compte des seules charges probables devant être supportées ultérieurement par l'entreprise, sans qu'il doive être procédé à une réduction de ce montant à hauteur des produits auxquels ces charges se rapportent. Ainsi, dans un cas comme celui de l'espèce qui concerne une provision pour charges constituée en vue de faire face à la réalisation probable de travaux de réparation à la suite d'un sinistre, l'entreprise n'est pas tenue de limiter le montant de cette provision pour charges au solde net résultant de la différence entre le montant des charges probables qu'elle estime devoir engager et celui de l'indemnité d'assurance qu'elle escompte percevoir.

Ces précisions apportées vous conduiront à écarter le moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre.

2. Le moyen de dénaturation vous retiendra moins longtemps.

Devant la cour, le ministre avait fait valoir en défense que la provision restant en litige n'avait pas été constatée en tant que telle dans les écritures comptables de l'entreprise. Le moyen était redoutable : en effet, ainsi que le prévoit expressément le 5° du 1 de l'article 39 du CGI, la comptabilisation d'une provision est une condition légale de sa déduction (par exemple CE 23 juin 1982 n° 24469 : RJF 8-9/82 n° 763).

La cour a répondu qu'à la clôture de ses comptes de l'exercice 1999, la société a provisionné une somme totale de 1 800 000 F pour grosses réparations et qu'une provision de même nature d'un montant de 1 300 000 F figurait depuis 1989 dans ses comptes en vue de la dépollution d'un de ses sites industriels. La cour a ajouté que l'imprimé utilisé pour la déclaration des résultats de l'exercice clos en 1999 ne comportait qu'une ligne s'agissant des provisions pour grosses réparations, ne permettant pas à la société de mettre en évidence, dans sa déclaration, l'existence de deux provisions distinctes. Elle a bien relevé que la société avait tardé à expliciter le motif de la provision de 500 000 F au cours de la procédure de redressement. Mais elle a conclu que cette somme avait bien été comptabilisée.

De fait, ce qui est déterminant, c'est que la somme provisionnée ait bien été portée en comptes, ce qui n'était pas contesté par l'administration. Le reproche adressé par cette dernière à la société consistait à n'avoir pas fait apparaître à quoi correspondait l'augmentation de la dotation aux provisions pour grosses réparations constatée dans ses comptes de l'exercice clos en 1999. A cet égard, il est exact que les justifications apportées par la société quant à l'objet de cette provision n'ont pas été d'emblée très claires. Cependant, nous ne voyons pas de dénaturation dans l'appréciation à laquelle s'est livrée la cour en jugeant qu'elle avait pour objet de faire face aux dépenses de travaux à engager pour la remise en état du site de Nancy.

*

Si vous nous suivez vous rejetterez le pourvoi du ministre. Vous pourrez faire droit aux conclusions présentées par la société au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative en mettant à la charge de l'Etat les 3 000 euros qu'elle demande.

Par ces motifs nous concluons :

- au rejet du pourvoi du ministre ;
- à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au profit de la société TSM au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.