N° 351852
Société Sogetra

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 9 septembre 2013
Lecture du 1^{er} octobre 2013

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

La création du fonds national de l'emploi (FNE) résulte d'une loi du 18 décembre 1963¹. Sous cette appellation sont regroupés différents crédits budgétaires destinés à appuyer l'adaptation des travailleurs aux transformations économiques. Parmi les formes d'aides prévues dès l'origine figure la possibilité, pour les entreprises qui envisagent un licenciement pour motif économique, de conclure avec l'Etat une convention d'allocation spéciale du FNE (AS-FNE)². Celle-ci permet aux salariés âgés affectés par ce licenciement et qui ne sont pas aptes à bénéficier de mesures de reclassement de percevoir un revenu de remplacement. Les allocations spéciales du FNE sont financées conjointement par l'Etat, l'assurance-chômage, l'entreprise et les salariés concernés.

La société Sogetra, qui exerce une activité de travaux publics, a signé avec l'Etat en 1992 et 1997 des conventions d'allocation spéciale du FNE. Ces conventions prévoyaient notamment les modalités de calcul de la participation de la société au financement des allocations. Il semble que l'Etat ait tardé à réclamer à la société les sommes dues en exécution de ces conventions. Celle-ci a tout de même jugé plus prudent, dans ses comptes de l'exercice clos en 1999, de provisionner des montants équivalents pour faire face au risque de mise en paiement, provisions qu'elle a déduites de son résultat déclaré pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés. L'administration fiscale, à la suite d'une vérification de comptabilité, a remis en cause ces déductions. Les suppléments d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur l'impôt sur les sociétés mis en recouvrement en conséquence ont été contestés sans succès devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise puis la cour administrative d'appel de Versailles. La société se pourvoit en cassation.

Les termes du débat contentieux ont été quelque peu modifiés par la cour administrative d'appel : alors que l'administration et le tribunal avaient refusé la déduction des provisions litigieuses au motif qu'elles n'étaient pas suffisamment justifiées par le contribuable, la cour a jugé, plus radicalement, que les dispositions du 5^o du 1 de l'article 39 du code général des impôts faisaient obstacle à la déduction de ces provisions en raison de leur objet. Les dispositions en question posent le principe général de la déductibilité des provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou à des charges probables. « Toutefois, » dit ensuite le texte, « ne sont pas déductibles les provisions que constitue une entreprise en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou

¹ Loi n° 63-1240 du 18 décembre 1963 relative au fonds national de l'emploi.

² Possibilité prévue, avant la recodification de 2008, au 2 de l'article L. 322-4 du code du travail et depuis lors à l'article R. 5123-12 de ce code.

préretaire des membres ou anciens membres de son personnel, ou de ses mandataires sociaux ».

La cour administrative d'appel a donc assimilé les provisions litigieuses, constituées par l'entreprise pour parer au risque de mise en paiement de contributions dues au titre de conventions d'allocation spéciale du FNE, à des provisions passées en vue de faire face au versement d'allocations de préretaire. L'un des moyens soulevés par le pourvoi voit dans cette assimilation une erreur de droit.

L'assimilation à laquelle a procédé la cour paraît tentante au regard de la nature des allocations spéciales du FNE. Vous avez déjà pris position sur ce point à l'occasion d'un litige non fiscal, portant sur le bénéfice de l'allocation compensatrice pour emploi d'une tierce personne. Vous avez jugé que la garantie de ressources versée dans le cadre d'une convention d'allocation spéciale du FNE n'est pas au nombre des ressources provenant du travail d'une personne handicapée dès lors qu'elle a le caractère d'une indemnité de préretaire (CE 17 décembre 1999, M. de N..., n° 198476, aux tables du Recueil). Cette nature des allocations spéciales du FNE versées aux salariés ne fait pas de doute et elle n'est d'ailleurs pas contestée. Ainsi, les contributions que doivent les entreprises en exécution des engagements pris dans une convention d'allocation spéciale du FNE sont bien destinées, ultimement, à assurer le versement à leur personnel d'allocations de préretaire.

Pour autant, nous pensons qu'il faut résister à cette tentation de l'assimilation et accueillir le moyen d'erreur de droit soulevé par le pourvoi.

L'examen des travaux préparatoires de l'article 86 de la loi de finances pour 1985³, dont la phrase du 5° du 1 de l'article 39 du CGI qu'il vous faut appliquer est issue, n'est pas superflu.

Cette disposition résulte d'un amendement gouvernemental présenté en réaction à l'une de vos décisions (CE 2 février 1983, société X..., n° 29069, au Recueil et à la RJF p. 220 avec les conclusions de P. Bissara). Votre jurisprudence, jusqu'à cette décision, était défavorable à la déduction des provisions pour charges de retraite. En l'adoptant, vous avez évolué. Vous avez jugé qu'au regard des principes généraux gouvernant la déductibilité des provisions et moyennant l'usage de méthodes statistiques permettant d'estimer avec suffisamment de précision la durée de vie des retraités, donc le montant des charges de retraite à venir, les provisions pour compléments de retraite à verser aux salariés de l'entreprise étaient déductibles de ses bénéfices imposables. Comme l'expliquait le secrétaire d'Etat chargé du budget de l'époque, l'amendement du Gouvernement avait pour objet d'inscrire dans la loi, contre la solution retenue par le Conseil d'Etat, l'interprétation administrative de la loi fiscale selon laquelle les provisions pour charges de retraite ou de préretaire ne sont pas fiscalement déductibles. Le Gouvernement n'entendait pas « permettre aux entreprises de se constituer sur longue période des réserves en franchise d'impôt », d'autant, ajoutait le secrétaire d'Etat, que les entreprises les plus avantagées par la possibilité de déduire ces provisions seraient en pratique « les très grandes entreprises bénéficiaires qui consentent déjà les avantages les plus importants à leurs personnels »⁴. L'amendement, adopté par l'Assemblée nationale, a été combattu au Sénat, dont certains membres n'ont pas

³ Loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984.

⁴ JO AN Débats, 3^e séance du 15 novembre 1984, p. 6133.

manqué de relever qu'il introduisait une nouvelle divergence en matière de déductibilité des provisions entre règles comptables et règles fiscales⁵. Toutefois, après le rejet du projet de loi de finances par le Sénat, l'Assemblée nationale a finalement confirmé l'adoption de cette disposition.

Celle-ci a donc pour objet, sans remettre en cause, évidemment, la déduction des charges que constituent les versements par les entreprises à leurs salariés d'allocations de préretraite ou de retraite, notamment dans le cadre de régimes « surcomplémentaires » de retraite, de faire obstacle à la déduction de ces sommes par anticipation sous forme de provisions.

Vous avez adopté une interprétation relativement stricte de cette disposition. Si vous avez jugé qu'elle empêche de déduire les provisions constituées en vue de faire face au versement des charges sociales afférentes aux allocations de départ à la retraite dues aux salariés, c'est en relevant expressément que ces charges sociales, « compte tenu de leur nature et du fait que leur exigibilité est liée au versement effectif d'une allocation de départ à la retraite, (...) présentent, du point de vue fiscal, le même caractère que celle-ci et ne peuvent suivre un régime différent de celui de l'allocation de départ à la retraite proprement dite » (CE 24 mars 2006, société Martell & Co, n° 257330, au Recueil et à la RJF 6/06 n° 667, concl. L. Vallée au BDCF 6/06 n° 71). Comme l'expliquait Laurent Vallée dans ses conclusions, les charges sociales afférentes aux allocations de retraite constituaient l'accessoire de ces dernières. A l'inverse, vous avez jugé que la disposition de l'article 39, 1, 5° qui nous occupe ne fait pas obstacle à la possibilité pour les entreprises de déduire de leurs résultats les primes d'assurance payées en vue de faire face au risque de versement d'indemnités de départ en retraite (CE 6 novembre 1991, société « Groupement professionnel de collecte, achats et ventes d'issues et sous-produits d'abattoirs » (« CAVISPA »), n° 68654, au Recueil et à la RJF 1/92 n° 17). Alors que l'administration défendait un raisonnement fondé sur l'analogie existant entre prime d'assurance et provision, toutes deux étant destinées à couvrir l'entreprise d'un même risque, celui de supporter le versement d'allocations de retraite, vous avez refusé de la suivre. Pour reprendre les termes du président Arrighi de Casanova dans ses conclusions, la disposition en cause constitue « un texte dérogatoire (...) à la logique juridique du régime des provisions (...) / Il est évident qu'une telle disposition ne saurait faire l'objet d'une interprétation extensive à la faveur de raisonnements par analogie ».

Bien sûr, l'analogie proposée par l'administration dans cette précédente affaire était beaucoup plus audacieuse que celle à laquelle a cédé la cour administrative d'appel dans la présente, puisqu'ici, les sommes dont la déductibilité est en litige sont bien des provisions et non des charges. Nous pensons cependant que la cour administrative d'appel a donné une interprétation trop large du texte qu'elle a appliqué, compte tenu de la différence de nature qui existe entre la contribution due par une entreprise au titre d'une convention d'allocation spéciale du FNE et une allocation de préretraite.

La contribution due au titre de la convention est une somme que l'entreprise verse à l'Etat, et non aux salariés, en guise de participation au financement des allocations spéciales de préretraite du FNE. Elle ne peut être assimilée ni à l'allocation de préretraite elle-même qui est versée aux salariés, ni à l'un de ses accessoires. Par ailleurs, l'exigibilité de la contribution

⁵ Rapport général de M. Maurice Blain fait au nom de la commission des finances du Sénat, doc. n° 69 (1984-1985), p. 55.

n'est pas liée au versement effectif de l'allocation de préretraite à chacun des salariés concernés par la convention. Ce versement est en effet subordonné au respect de certaines conditions par les salariés, notamment l'absence d'exercice d'une activité professionnelle⁶. L'exigibilité de la contribution due par l'entreprise découle seulement de la convention signée par celle-ci avec l'Etat.

Pour le dire autrement, il n'y a pas d'identité de nature entre la contribution due au titre de la convention FNE par l'entreprise et l'allocation de préretraite versée aux anciens salariés. Et s'il existe bien sûr un lien entre les deux, il n'est qu'indirect. Pour ces raisons, comme l'exception au droit à déduction des provisions régulièrement constituées doit être entendue strictement, nous pensons qu'elle ne s'applique pas à une provision ayant pour objet de faire face au paiement de la contribution due au titre de la convention FNE. Une autre lecture de la loi nous semblerait tout à la fois s'éloigner de sa lettre même, rompre avec l'interprétation stricte que vous en avez donnée jusqu'alors et aller très au-delà de ce qu'était l'intention du législateur en l'adoptant. Relevons en effet que la provision passée pour faire face au risque de paiement de la contribution due au titre d'une convention d'allocation spéciale du FNE paraît quelque peu anecdotique au regard de ce qu'étaient les préoccupations du législateur lorsqu'il a adopté la loi de finances pour 1985, à savoir faire barrage à la possibilité, ouverte aux entreprises par l'évolution de votre jurisprudence, de se constituer des réserves à long terme en franchise d'impôt.

Nous croyons donc que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du CGI faisaient obstacle à la déduction de provisions constituées pour faire face au risque de paiement de contributions dues au titre de conventions d'allocation spéciale du FNE. Si vous nous suivez vous annulerez son arrêt et lui renverrez l'affaire – il y a encore matière à débat puisque l'administration sollicite, dans l'hypothèse d'une cassation, une substitution de base légale.

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 ;
- à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au profit de la société Sogetra au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

⁶ Cf. ancien article R. 322-7 du code du travail.