

N° 354228

Société civile Groupe Valois

3^e et 8^e sous-sections réunies

Séance du 13 novembre 2013

Lecture du 4 décembre 2013

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

La société civile Groupe Valois, qui exerce une activité de gestion financière, a comptabilisé, au titre de l'exercice clos en 1999, une provision de 600 millions de francs à raison du risque qui aurait découlé d'un litige l'opposant à un autre financier, un certain M. B.... Ce dernier était le signataire d'une convention intitulée « promesse de vente » conclue le 5 juillet 1993 avec la société anonyme Groupe Valois, aux droits de laquelle vient la SC Groupe Valois. Cette convention portait sur la cession d'un paquet de titres d'une autre société, la société Valfond, pour un montant de 150 millions de francs.

Les conditions dans lesquelles ce litige est né ne sont pas absolument claires. La promesse de vente prévoyait sa caducité de plein droit, « sans qu'il soit besoin d'une décision de justice pour constater cette caducité », à défaut de paiement du prix convenu au plus tard le 31 décembre 1993, « à moins que le vendeur ne préfère poursuivre le paiement du prix ». M. B... a fait savoir qu'il ne pourrait régler la totalité du prix à l'échéance prévue et il a demandé un délai supplémentaire pour réunir les fonds nécessaires. Il semble que la société Groupe Valois ait refusé et considéré que la promesse de vente était caduque. Elle a apporté les titres convoités à une autre société en avril 1994. Les rapports avec M. B..., qui avait une autre interprétation de la convention du 5 juillet 1993, de très cordiaux sont devenus conflictuels. Des tractations ont eu lieu. Mais le temps passé n'a rien arrangé. Finalement, par une lettre du 1er décembre 1999, M. B... a informé la SC Groupe Valois de sa volonté de recourir à la procédure d'arbitrage prévue par la promesse de vente du 5 juillet 1993.

C'est dans ces circonstances que la SC Groupe Valois a constitué la provision pour litige que nous mentionnions à l'instant, une provision que l'administration a réintégrée dans son résultat de l'exercice clos en 1999 à l'issue d'une vérification de comptabilité. Les suppléments d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur cet impôt qui en ont résulté ont été contestés sans succès devant le tribunal administratif de Paris puis la cour administrative d'appel du même lieu.

La cour administrative d'appel a estimé que la promesse de vente conclue le 5 juillet 1993 était caduque de plein droit à défaut de paiement du prix de vente à l'échéance du 31 décembre 1993, « sans qu'il soit besoin d'une décision de justice pour constater cette caducité ». Et elle a jugé que dans ces conditions, « la demande qu'il [M. B...] a présentée le 1er décembre 1999 aux fins d'obtenir l'indemnisation du préjudice subi en raison de la cession à des tiers des titres de la société Valfond avait un caractère manifestement infondé et dilatoire ». Ce dont elle a déduit que la provision litigieuse n'était pas fondée dans son principe.

Le pourvoi soulève sur ce point un moyen d'erreur de droit qui consiste à reprocher à la cour d'avoir apprécié la déductibilité de la provision pour litige au regard des chances de succès de l'action de M. B.... Nous le croyons fondé.

Votre jurisprudence sur le principe de la déductibilité des provisions pour risque contentieux se résume en une phrase : la seule existence d'un procès suffit à justifier la constitution d'une telle provision, sans qu'il y ait lieu d'apprécier l'issue de ce procès (par exemple CE 24 mai 2000, caisse régionale de crédit agricole mutuel (CRCAM) du Midi, n° 185647, aux tables du Recueil et à la RJF 7-8/00 n° 901, concl. L. Touvet à Dr. fisc. 2000 n° 48, comm. 943 et au BDCF 7-8/00 n° 84).

Cette jurisprudence d'apparence très libérale s'explique bien : vous refusez d'ouvrir un « procès dans le procès » en conduisant le juge de l'impôt, pour trancher un litige sur la déductibilité de la provision pour risque contentieux, à se mettre à la place du juge qui devra trancher le litige ayant justifié la constitution de cette provision. Pour reprendre les termes de votre commissaire du gouvernement Guillaume Goulard, « très sagement, votre jurisprudence estime que l'issue d'un procès est toujours aléatoire et qu'une partie ne peut jamais être certaine de gagner, même si elle a juridiquement raison » (conclusions, parues à la RJF 2/03 p. 111, sur CE 20 novembre 2002, SA « Etablissements Soulès et Cie », n° 230530, au Recueil et à la RJF 2/03 n° 153).

C'est ainsi que, même si un contribuable a eu gain de cause en première instance, vous admettez que l'appel de la partie adverse justifie la constitution d'une provision (CE 17 octobre 1973, Sieur X..., n° 86009, au Recueil p. 571, concl. D. Mandelkern à Dr. fisc. 1974 n° 21, comm. 626 ; CE 6 novembre 1974, SA X..., n° 93547, au Recueil p. 537 et à la RJF 1/75 n° 6, concl. G. Schmeltz à Dr. fisc. 1975 n° 24, comm. 828 ; CE 31 mai 1978, société X..., n° 05107, au Recueil p. 228 et à la RJF 9/78 n° 341, concl. D. Fabre à Dr. fisc. 1979 n° 13, comm. 618 ; CE 22 octobre 1980, M. X..., n° 13474, aux tables du Recueil et à la RJF 12/80 n° 945, ainsi que quatre autres décisions du même jour, n° 13475 à 13478).

Et c'est suivant la même logique qu'en dépit de la voie de recours extraordinaire qu'est le pourvoi en cassation, vous avez jugé qu'une société qui s'était vue reconnaître le bénéfice d'une créance tant en première instance qu'en appel était en droit de maintenir les provisions pour créances douteuses précédemment constituées « compte tenu du caractère non définitif [de l']arrêt et du risque d'un pourvoi en cassation » (CE 12 octobre 1992, SARL Garage Saint-Barthélemy, n° 76635, au Recueil et à la RJF 12/92 n° 1628, avec concl. J. Arrighi de Casanova p. 962).

Certes, la cour administrative d'appel, en refusant la déduction de la provision litigieuse au motif que la demande d'arbitrage introduite par M. B... lui paraissait « manifestement infondée et dilatoire » s'est peut-être inspirée d'un précédent. Votre décision du 22 octobre 1980 précitée a été rendue à propos d'une provision constituée en vue de faire face aux conséquences que pourrait avoir pour un contribuable l'appel introduit par son adversaire d'un jugement condamnant ce dernier à lui verser une indemnité. Et si elle admet le caractère probable de la charge, c'est en indiquant par une incise que « rien ne permetta[i]t de regarder l'appel (...) comme purement dilatoire ». Il est possible que la cour ait entendu faire jouer, en l'espèce, cette apparente réserve.

Mais nous ne croyons pas que vous ayez jamais entendu subordonner la déductibilité d'une provision pour risque contentieux à la vérification de l'absence de caractère « purement dilatoire » de l'action en justice. Les conclusions du commissaire du gouvernement Lobry sur votre décision du 22 octobre 1980 ne sont nullement en ce sens et son analyse aux tables du Recueil ne fait pas de l'absence de caractère dilatoire de l'action une condition de la déductibilité de la provision. De plus, cette référence au caractère dilatoire ou non de l'action ne se retrouve dans aucune autre de vos décisions statuant sur la déductibilité de provisions pour risque contentieux. Et, surtout, faire de cette référence une réserve nous semblerait en contradiction avec la logique même de votre jurisprudence : nous voyons mal en effet comment prendre parti sur le caractère « dilatoire » d'un recours sans se prononcer sur son bien-fondé. Bref, vous l'aurez compris, nous pensons que l'incise figurant dans votre décision du 22 octobre 1980 est une coquetterie de rédaction ou peut-être, plus vraisemblablement, la réponse à un argument de l'administration. En tout cas, qu'il n'y a pas lieu de lui conférer une portée jurisprudentielle.

Cette précision apportée, reste encore à savoir si vous transposez telle quelle votre jurisprudence sur la déductibilité des provisions pour risque contentieux à l'hypothèse dans laquelle c'est un tribunal arbitral qui est saisi. Tous les précédents que nous avons cités sont relatifs à des provisions constituées à la suite de recours introduits devant des tribunaux étatiques. Notre affaire est, d'après nos recherches, la première dans laquelle vous vous prononcerez sur une provision constituée à raison d'une demande d'arbitrage, formulée en l'occurrence en application d'une clause compromissoire.

A notre avis, cette circonstance ne justifie aucune inflexion de votre jurisprudence. La procédure d'arbitrage est consacrée par le code de procédure civile (articles 1442 et suivants¹). Il n'est pas douteux que la soumission d'un litige à une telle procédure peut conduire à la naissance d'une obligation au paiement de sommes d'argent : en application de l'article 1484 du code de procédure civile, la sentence arbitrale a, dès qu'elle est rendue, l'autorité de la chose jugée et l'article 1487 prévoit qu'elle peut faire l'objet d'une exécution forcée en vertu d'une décision d'*exequatur* du tribunal de grande instance. La saisine d'un tribunal arbitral fait donc naître un risque de condamnation qui n'est pas moindre que celui résultant de la saisine d'un tribunal étatique. Ce risque justifie tout autant la constitution d'une provision, sans qu'il y ait lieu non plus de s'interroger, pour apprécier le caractère probable de la charge qui pourrait en naître, sur les chances de succès de l'action. L'estimation de ces chances serait, à vrai dire, encore plus aventureuse que lorsque c'est un tribunal étatique qui est saisi, dès lors que les parties peuvent prévoir que l'arbitre statue en tant qu'amiable compositeur, c'est-à-dire en prenant en compte l'équité² – ce qui est d'ailleurs le cas en l'espèce.

Pour ces raisons, la transposition de votre jurisprudence relative aux provisions constituées en raison de procès soumis à des tribunaux étatiques à l'hypothèse dans laquelle le tribunal saisi est un tribunal arbitral nous paraît entièrement justifiée. Nous vous proposons donc de juger que la cour administrative d'appel, en refusant la déduction de la provision litigieuse au motif que la demande d'arbitrage à la suite de laquelle elle a été constituée lui

¹ Dans l'état actuel des textes résultant de la réforme opérée par le décret n° 2011-48 du 13 janvier 2011. Les dispositions relatives à l'arbitrage applicables en 1999 existaient sous une numérotation légèrement différente. Le fond du droit a peu changé.

² Voir sur ce point Cass. 1^{re} civ., 1^{er} février 2012, société ETE, n° 11-11.084, Bull. 2012 I n° 14.

apparaissait « manifestement infondée et dilatoire », a apprécié les chances de succès de cette demande et, par suite, a commis l'erreur de droit que lui reproche le pourvoi.

Ce moyen d'erreur de droit fondé doit-il conduire à la cassation de l'arrêt attaqué ? Le ministre soutient que non car son dispositif peut, selon lui, être justifié par un autre motif qu'il vous demande de substituer au motif erroné en droit retenu par la cour administrative d'appel. Le ministre fait valoir en effet que la demande d'arbitrage formulée par M. B... n'avait été suivie d'aucun engagement effectif de la procédure arbitrale avant la clôture de l'exercice le 31 décembre 1999. Et dès lors qu'aucune procédure contentieuse n'était en cours à cette date, il fait valoir que le risque contentieux n'était qu'éventuel (en ce sens, il cite votre décision du 7 août 2008, société Voillet Frères, n° 287712, inédite au Recueil, à la RJF 11/08 n° 1165).

Cette demande de substitution de motifs ne peut qu'être rejetée car les conditions pour que vous puissiez l'accueillir ne sont pas vérifiées : il faut que le motif de substitution ait été présenté devant les juges du fond ou soit d'ordre public et qu'il exclue toute appréciation de fait (CE 13 mars 1998, M. V..., n° 171295, aux tables du Recueil ; pour une illustration en matière fiscale, CE 8 juillet 2002, caisse fédérale du crédit mutuel d'Anjou, n° 212867, aux tables du Recueil et à la RJF 10/02 n° 1086, concl. P. Collin au BDCF 10/02 n° 121). En l'espèce, cette dernière condition n'est clairement pas remplie. Il appartiendra donc aux juges du fond, qui seront ressaisis de l'affaire, de se prononcer sur le bien-fondé de l'argumentation que vous soumet le ministre.

Par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;
- au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Paris ;
- à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat, au profit de la SC Groupe Valois, au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.