

N° 381427
Société Sogetra

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies
Séance du 24 février 2016
Lecture du 17 mars 2016

CONCLUSIONS

M. 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 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 et réintégré les montants correspondants au résultat de l'exercice clos en 1999. En conséquence, elle a mis à la charge de la société, au titre de la même année, des suppléments d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur l'impôt sur les sociétés qui ont été contestés devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise puis la cour administrative d'appel de Versailles.

Les termes du litige ont considérablement évolué depuis la notification de redressements que l'administration a adressée à la société. Alors que l'administration et le tribunal avaient refusé la déduction des provisions litigieuses au motif qu'elles n'étaient pas suffisamment justifiées par la société, la cour avait jugé, plus radicalement, que les dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts (CGI) faisaient obstacle à la déduction de ces provisions en raison de leur objet. Mais vous avez censuré cette position, en jugeant que les contributions mises à la charge d'une entreprise au titre d'une convention d'AS-FNE n'étaient pas assimilables à des allocations versées en raison du départ en retraite

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.

ou préretraite des membres ou anciens membres de son personnel ou de ses mandataires sociaux, seules visées par ce texte (CE 1^{er} octobre 2013, Société Sogetra, n° 351852, aux tables du Recueil, RJF 12/2013 n° 1121).

Vous avez renvoyé l'affaire à la cour administrative d'appel, qui a de nouveau rejeté les conclusions en décharge de la société, sur un troisième terrain. La cour a jugé, cette fois, que les sommes en cause, qui auraient dû être versées à l'Etat, par appel de fonds, avant la clôture de l'exercice 1999, étaient à cette date liquides et exigibles pour les montants fixés par les conventions. La cour en a déduit qu'elles constituaient ainsi des dettes certaines qui ne pouvaient faire l'objet de provisions. Elle a jugé que, dans ces conditions, l'administration était fondée à réintégrer le montant des provisions au résultat de l'exercice clos en 1999.

1. La société se pourvoit de nouveau en cassation.

Selon le premier moyen qu'elle soulève, la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'elle ne justifiait pas du principe de la déductibilité des sommes litigieuses. Selon le deuxième moyen du pourvoi, la cour aurait commis une autre erreur de droit en jugeant que ces sommes ne pouvaient faire l'objet de provisions déductibles au seul motif qu'elles constituaient des dettes certaines. Au prix d'une lecture constructive de ses écritures, on tire de ces deux moyens une critique d'erreur de droit qui nous paraît fondée.

Vous mesurez sans peine ce que la solution retenue par l'arrêt attaqué a de paradoxal : dès lors que la cour admettait que les sommes litigieuses constituaient des dettes de la société, à la fois certaines dans leur principe et dans leur montant, elles pouvaient à bon droit figurer au passif du bilan de l'exercice et ne pouvaient donner lieu à une quelconque réintégration dans le résultat imposable.

La solution de ce paradoxe nous paraît devoir être recherchée du côté – ou, peut-être, à côté – de ce que la doctrine désigne comme la théorie jurisprudentielle des erreurs et des décisions de gestion, dont on trouve une présentation à la fois approfondie et stimulante dans une étude publiée par Gilles Dedeurwaerder en 2014 à la revue *Droit fiscal*³. On peut la résumer, synthétiquement, en trois propositions :

- les erreurs dites « comptables », procédant de la méconnaissance involontaire d'une prescription fiscale obligatoire, peuvent être réparées à l'initiative tant du contribuable que de l'administration ;
- en revanche, lorsqu'il exerce un choix permis par la loi fiscale, le contribuable prend une « décision de gestion » qui est opposable à l'administration comme elle l'est à son propre égard ;
- enfin, à mi-chemin entre l'erreur et la décision de gestion, lorsque le contribuable procède sciemment à une application erronée de la loi fiscale, on est en présence d'une « décision de gestion irrégulière » ou d'une « erreur comptable délibérée »⁴ ; celle-ci est soumise à un régime asymétrique, puisqu'elle est rectifiable par l'administration alors que le contribuable n'est pas fondé à en demander la correction.

Le dernier état du litige paraît correspondre, à première vue, à l'hypothèse couverte par la première de ces propositions : en inscrivant les sommes litigieuses en comptabilité à

³ « La distinction des erreurs et des décisions de gestion - Essai de présentation renouvelée d'une théorie générale », *in* *Droit fiscal* n° 28, 10 juillet 2014, étude 427.

⁴ La terminologie employée par vos décisions a pu varier.

titre de provisions, alors qu'aucune incertitude n'affectait ni leur principe ni leur montant, la société s'est trompée, puisqu'elle aurait dû constater l'existence de dettes ; elle aurait ainsi commis ce que votre jurisprudence désigne comme une « erreur comptable », dont elle pouvait demander la rectification. Vous l'avez déjà admis dans des décisions relativement anciennes, à l'occasion de litiges portant sur la réintégration par l'administration de provisions constituées irrégulièrement, en méconnaissance des obligations formelles qui s'imposent à la passation de provisions : voyez CE 14 avril 1970, Société X..., n° 78614, au Recueil p. 248, Dupont 1970 p. 304 ; CE plénière, 4 novembre 1970, Société X..., n° 75564, au Recueil p. 636 ; CE 13 décembre 1972, Société X..., n° 78584, au Recueil p. 798. Le considérant de principe de la décision de plénière de 1970 mérite d'être lu *in extenso*⁵. Après avoir cité notamment le 2 de l'article 38 du CGI, c'est-à-dire le fondement, déjà, de la théorie du bilan, vous poursuivez ainsi : « lorsque, tout en ayant pris en temps utile la décision d'enregistrer dans sa comptabilité une dette ou une charge, l'exploitant a retracé ladite décision sous une rubrique autre que celle sous laquelle il était tenu de l'inscrire en application des règles comptables, il lui appartient de substituer, après clôture du bilan, une écriture exacte à celle qui avait été passée à tort ; qu'à la condition d'introduire sa réclamation dans le délai prévu par le code général des impôts, et d'apporter la preuve de l'erreur comptable alléguée, il peut obtenir que son droit à déduction, qui ne trouvait pas de fondement dans l'ancienne écriture, soit reconnu et que le dégrèvement d'impôt correspondant lui soit accordé ».

Au regard de ce mode d'emploi, il n'est toutefois pas évident du tout de saisir une erreur de droit de la cour, pour une raison très simple : c'est que la société n'a jamais demandé, devant les juges du fond, la correction d'une erreur de comptabilisation. Il faut dire que la cour a fait droit à une argumentation du ministre qui avait de quoi déstabiliser la société. A l'origine, l'administration défendait l'idée que l'obligation de payer les sommes litigieuses n'était nullement établie, au motif que les échéances de paiement prévues par les conventions d'AS-FNE étaient révolues ; ce n'est que par un mémoire enregistré à une semaine de la clôture de l'instruction devant la cour que le ministre a fait valoir, prenant la société à contre-pied, qu'en réalité les sommes mises à sa charge par ces conventions étaient certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant, à tel point qu'elles devaient être déduites en charges – ce qui ressemble beaucoup, soit dit en passant, à une substitution de motifs. La société, dans l'ultime mémoire qu'elle a présenté en réponse à cette argumentation nouvelle, en a contesté le bien-fondé ; mais elle n'a pas eu la présence d'esprit de demander, le cas échéant à titre subsidiaire, la correction de l'erreur de comptabilisation mise en avant par l'administration. Or une telle correction ne nous paraît devoir relever ni de l'office du juge, ni d'une question d'ordre public qu'il devrait relever d'office, le cas échéant⁶.

⁵ Et d'autant plus que la version publiée au Recueil de cette décision est malheureusement tronquée et ne le fait pas apparaître.

⁶ Nous n'avons pas trouvé de précédent tranchant expressément cette question mais il nous semble que ce serait pousser très loin l'office du juge et que, dans certains cas tout au moins, ce serait aventureux. Au demeurant, une telle solution cadrerait assez mal avec les rédactions que vous employez habituellement pour décrire les conséquences à tirer d'une éventuelle « erreur comptable » : si vous jugez que le contribuable peut, à tout moment de la procédure, demander la rectification d'une « erreur comptable » qui lui est préjudiciable, c'est certainement qu'il n'appartient pas au juge d'y procéder de lui-même. Nous notons en ce sens que Laurent Vallée indiquait, dans une configuration d'ailleurs proche de notre affaire, qu'il était trop tard pour réclamer, en cassation, la rectification d'une erreur comptable (voir ses conclusions communes, parues au BDCF 2/2005 n° 15, sur les décisions CE 10 décembre 2014, Société Roissy Films, n° 236706, aux tables du Recueil, RJF 2/2005 n° 118, et du même jour, Mme F..., n° 236707, inédite au Recueil ; la décision ne tranche pas la question).

Fallait-il pour autant que la société présentât une demande tendant à la correction de l'erreur de comptabilisation que lui reprochait l'administration ? Il nous semble que non, sauf à inverser la perspective du litige. Dans le dernier état des écritures du ministre, c'était en effet l'administration qui se prévalait, pour justifier les redressements en litige, d'une erreur de comptabilisation commise par la société. C'était l'administration qui demandait la correction d'une « erreur comptable ». Il appartenait au juge d'examiner le bien-fondé de cette demande de correction émanant de l'administration. Or nous croyons qu'il ne pouvait pas y faire droit, compte tenu de ce que nous avons dit tout à l'heure, à savoir que l'erreur de comptabilisation mise en évidence par l'administration, consistant à avoir inscrit les sommes litigieuses en provisions plutôt que comme dettes, ne pouvait en tout état de cause que rester sans influence sur le montant du résultat imposable. Vous comprenez où nous voulons en venir : l'argumentation présentée par le ministre pour justifier le maintien de l'imposition était en réalité inopérante. En la reprenant à son compte, la cour a commis une erreur de droit. Et si ce n'est sans doute pas exactement celle que lui reproche le pourvoi, nous n'éprouvons guère de réticence à faire l'effort de lecture que nous signalions tout à l'heure, au vu de votre jurisprudence selon laquelle doit être relevée d'office en cassation l'erreur de droit consistant pour les juges du fond à accueillir un moyen inopérant (CE 4 juin 2014, Société Opilo et société EURL Paris Plage, n° 368254 et 368427, aux tables du Recueil ; CE 9 juillet 2014, Commune de Chelles, n° 373295, au Recueil⁷).

Nous repérons, dans votre jurisprudence, deux précédents qui nous paraissent déjà avoir retenu un raisonnement similaire à celui que nous vous proposons d'adopter.

Le premier est une décision de plénière postérieure d'un an à celle que nous citions tout à l'heure, et qui apparaît comme son codicille (CE plénière, 24 novembre 1971, Société X..., n° 75549, au Recueil p. 714). Dans cette affaire l'administration avait reproché à une société l'inscription à son bilan, dans un compte de frais à payer, d'appointements dus à son directeur, en soutenant qu'ils auraient dû faire l'objet de provisions – dont la déductibilité était à l'époque, nous le rappelons, soumise à un formalisme particulier. Vous avez écarté cette argumentation, tout en relevant que, la société s'étant abstenue de payer pendant plusieurs années les sommes litigieuses, elle ne pouvait prétendre les inscrire dans un compte de frais à payer. La société avait donc bien commis une erreur de comptabilisation. Mais vous avez ensuite relevé que les sommes en question « n'en constituaient pas moins des dettes de la société qui devaient figurer à son passif » et que dès lors, l'administration « n'était pas fondée à contester leur inscription au passif du bilan ni par suite à les réintégrer dans les résultats ».

Le second précédent est une décision rendue par vos sous-sections réunies beaucoup plus récemment et dont la motivation est intéressante au regard de la théorie des erreurs dites « comptables » et des décisions de gestion (CE 25 mars 2013, Société Merlett France, n° 355035, aux tables du Recueil, RJF 6/2013 n° 589). Dans cette affaire était en cause l'enregistrement en comptabilité par une société d'une aide consentie par sa mère qui était

⁷ Même si, dans notre affaire, la configuration est un peu différente de ces précédents, puisqu'elle revient, non pas à accueillir un moyen en demande inopérant, mais à adopter une argumentation présentée en défense qui est inopérante. Dans un cas, le juge fait droit à des conclusions, dans l'autre, il les rejette. Mais si ce qui sous-tend votre jurisprudence est l'idée qu'adopter un raisonnement inopérant revient toujours, d'une manière ou d'une autre, à méconnaître le champ d'application de la loi, nous croyons qu'il n'y a pas lieu de traiter différemment ces deux hypothèses.

également son fournisseur. La société avait enregistré l'aide, envisagée sous forme d'avances remboursables, dans un compte d'emprunt, tout en débitant le compte fournisseur de la société mère. Toutefois, l'aide n'était pas certaine à la clôture de l'exercice, les avances envisagées requérant l'approbation de l'assemblée générale de la société mère, laquelle ne s'était pas encore réunie à cette date. Après avoir écarté le terrain de la décision de gestion, vous avez jugé que la société avait commis une erreur comptable : compte tenu du caractère incertain de l'aide, la société avait procédé trop tôt au transfert des sommes litigieuses du compte fournisseur au compte d'emprunt. Mais vous avez aussitôt ajouté qu'une telle erreur, qu'elle soit regardée comme rectifiable ou comme délibérée, ne saurait avoir d'incidence sur le bénéfice net de la société, au regard des dispositions de l'article 38, 2 du CGI, dès lors qu'elle n'a pas eu pour conséquence d'augmenter son actif net mais a seulement affecté par compensation deux comptes de passif enregistrant une même créance d'un même tiers.

De ces précédents, nous tirons le même enseignement que celui dégagé par Gilles Dedeurwaerder dans l'étude précitée : la terminologie « d'erreur comptable » employée par vos décisions est trompeuse. La seule question qui se pose en réalité est celle de savoir si le contribuable a commis une erreur au regard du droit fiscal. Une erreur au seul regard du droit comptable, mais qui n'a aucune incidence fiscale, comme celles en cause dans les deux précédents que nous avons cités ou celle que la cour administrative d'appel, dans notre affaire, a cru pouvoir relever à l'encontre du contribuable, ne devrait, à dire vrai, jamais donner lieu à discussion devant le juge de l'impôt. Car il n'appartient pas à l'administration fiscale de les rectifier : elles relèvent d'autres instances de contrôle – notamment de la juridiction pénale, au travers des délits de présentation ou de publication de comptes infidèles⁸. De sorte que, comme le soutient l'auteur précité, la théorie des erreurs et des décisions de gestion est à l'égard de ces pures erreurs de comptabilisation, en réalité, sans objet.

Si vous nous suivez vous ferez droit au pourvoi de la société : la cour, en accueillant la substitution de motifs demandée par le ministre, alors que la requalification des provisions litigieuses en dettes certaines figurant au passif du bilan de l'exercice était sans incidence sur le résultat imposable, a commis une erreur de droit.

2. Vous devrez ensuite régler l'affaire au fond, s'agissant d'une seconde cassation.

Vous constaterez que les conventions d'AS-FNE signées par la société comportaient des stipulations précises quant au calcul des contributions mises à sa charge, qui permettent d'établir le montant exact de ces sommes.

Il est vrai que ces conventions comportaient également un échéancier de paiement et précisaient que le paiement des contributions était subordonné à des appels de fonds des services de l'Etat chargés de leur mise en œuvre. Or ces appels de fonds ne sont pas intervenus, semble-t-il, dans les délais prévus. Cependant c'est insuffisant pour en déduire, comme le prétendait l'administration dans le premier état de ses écritures, que l'Etat devait être regardé comme ayant abandonné les créances détenues sur la société (voyez par exemple CE 8 juillet 1985, SA « Paul Delannoy et cie », n° 31755, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 10/1985 n° 1258 ; CE 2 juillet 1986, Société immobilière toulousaine pour l'extension et l'embellissement de la ville (SITEV), n° 38610, aux tables du Recueil sur un

⁸ Art. L. 242-6, 2° et L. 241-3, 3° du code de commerce.

autre point, RJF 10/1986 n° 924). Pour le reste, comme le ministre le soutient dans le dernier état de ses écritures, les contributions dues par la société étaient, au vu des stipulations précises des conventions, certaines tant dans leur principe que dans leur montant et doivent être regardées comme des dettes de celle-ci. Leur inscription au passif de son bilan était donc justifiée.

Vous rectifierez à la baisse, toutefois, les montants initialement portés dans les comptes de la société : d'une part, la société a admis au cours de la procédure de redressement, et de nouveau en cours d'instance, que sa dette devait être réduite de 57 833 francs au titre de la convention signée en 1992 et de 97 807 francs au titre de celle signée en 1997 ; d'autre part, la société a indiqué que la contribution calculée au titre de la convention signée en 1992 incluait, à hauteur de 173 776 francs, une prise en charge de la participation due au FNE par ses salariés, sans justifier d'aucune contrepartie, ce qui correspond à un acte anormal de gestion. Compte tenu de ces rectifications, la société est seulement fondée à réclamer la réduction de la base imposable qui lui a été assignée au titre de l'exercice clos en 1999 à hauteur de 1 227 360 francs (187 109,80 euros). Vous réformerez en ce sens le jugement.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'arrêt attaqué ;
2. Décharge des impositions litigieuses, à hauteur d'un montant correspondant à une réduction en base de 1 227 360 francs (187 109,80 euros) ;
3. Réformation en ce sens du jugement rendu en première instance ;
4. Rejet du surplus des conclusions en décharge de la société ;
5. Mise à la charge de l'Etat, au profit de la société, d'une somme de 5 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.