

N° 422501 – Société Saint Louis Sucre

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 8 janvier 2020

Lecture du 22 janvier 2020

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

La présente affaire vous conduira à trancher une question ayant donné lieu à des prises de position divergentes, ou du moins évolutives, des juges du fond : celle de la déductibilité de provisions passées par des entreprises relevant du régime général de la sécurité sociale pour anticiper la hausse de leur taux brut individuel de cotisation pour accidents du travail. Après avoir, à l'instar de la cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris, 28 septembre 2010, *min. c/ Sté Worms et cie*, n° 09PA01352, RJF 4/11 n° 415, ayant fait l'objet d'une décision de non admission dépourvue de portée jurisprudentielle), statué dans le sens de leur déduction (CAA Versailles, 13 mars 2012, *min. c/ Sté financière Franklin Roosevelt*, n° 10VE03307), la cour administrative d'appel de Versailles a en effet, s'inspirant a contrario d'une décision du 22 novembre 2017 relative au régime des industries électriques et gazières sur laquelle nous reviendrons (CE, 22 novembre 2017, *min. c/ Sté Electricité de Strasbourg*, n° 393619, T. p. 581, et *min. c/ Sté EDF*, n° 400914, RJF 2/18 n° 145 concl. B. Bohnert p. 293), retenu la solution inverse par un arrêt du 22 mai 2018 (RJF 2018 n° 934, concl. A. Skrzyrbak C934). C'est l'arrêt attaqué par le présent pourvoi.

Les cotisations dues au titre des accidents du travail et des maladies professionnelles (AT/MP) sont à la charge exclusive des employeurs et assises sur les revenus d'activité des salariés (article L. 241-5 du CSS). Le taux de la cotisation est déterminé annuellement par établissement, d'après le rapport de la valeur du risque propre à ce dernier à la masse totale des salaires payés au personnel, pour les trois dernières années connues. L'appréhension de ce risque dépend de l'effectif de l'établissement. Au titre de la période en litige, en-dessous de 10 salariés, le taux de cotisation est collectif : il est établi statistiquement au niveau du secteur d'activité de l'établissement en fonction de la sinistralité de ce secteur au cours des trois années précédentes. Entre 10 à 199 salariés, le taux appliqué est dit « mixte » : il dépend de la sinistralité du secteur d'activité dont dépend l'établissement (taux collectif) mais aussi de la sinistralité propre à l'entreprise au cours des trois dernières années (taux réel), le poids relatif de cette dernière croissant avec l'effectif de l'entreprise. A partir de 200 salariés, la tarification est entièrement individuelle.

La caisse régionale d'assurance maladie ayant, avant la clôture de l'exercice 2008, notifié à la société Saint Louis Sucre, qui relève, compte tenu de ses effectifs, d'une tarification individuelle, les décisions d'indemnisation d'accidents du travail survenus dans l'entreprise au cours des exercices antérieurs, la société a passé une provision correspondant à la hausse

des cotisations AT/MP rendue probable par l'augmentation de sinistralité résultant de ces décisions d'indemnisation. L'administration fiscale a, à l'issue d'une vérification de comptabilité, réintégré cette provision au résultat.

Pour juger que la société n'était pas fondée à contester le bien-fondé de cette réintégration, la cour administrative d'appel de Versailles a d'abord relevé que les employeurs affiliés au régime général de sécurité sociale n'assurent pas le service des rentes AT-MP mais sont seulement tenus d'acquitter leurs cotisations annuelles, présentant un caractère libératoire, à la sécurité sociale, laquelle supporte les conséquences pécuniaires des accidents du travail et maladies professionnelles. Elle a constaté que le fait générateur des cotisations sociales est constitué par le versement des sommes dues à l'occasion du travail. La cour en a déduit que la part des cotisations liées à la sinistralité propre de chaque établissement ne vise pas à financer les accidents passés mais à assurer la couverture des salariés employés au cours d'une année donnée en tenant compte du niveau du risque professionnel afférent à cette année et que, si ce niveau de risque s'apprécie au regard d'évènements passés, ces évènements ne sont qu'un élément de liquidation des cotisations dues annuellement par l'employeur mais ne sont pas à l'origine de l'obligation de ce dernier vis-à-vis de l'URSSAF, qui ne naît qu'à la date de paiement des salaires de l'année en cours. La cotisation AT/MP ne pouvant dès lors, selon la cour, être regardée que comme se rapportant à l'année tarifée et non comme se rattachant aux opérations de toute nature déjà effectuées au cours d'exercices antérieurs, la provision passée par une société en vue de faire face à l'évolution de ses cotisations ne satisfait pas aux conditions de déductibilité posées au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

La société Saint Louis Sucre soutient que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant que la provision n'était pas déductible des résultats de l'exercice clos en 2008 au motif qu'elle ne se rattachait pas aux opérations déjà effectuées à la clôture de cet exercice, alors qu'elle anticipait une hausse probable de cotisation trouvant son origine dans des décisions d'indemnisation relatives à des accidents du travail et maladies professionnelles nés de l'activité passée de l'entreprise. Elle estime que la cour a confondu le fait générateur de la provision pour hausse des cotisations AT/MP avec celui de l'exigibilité de ces cotisations elles-mêmes, et qu'elle aurait ressuscité la théorie des charges annuelles et normales de l'exercice, pourtant abandonnée depuis bientôt cinquante ans par votre jurisprudence.

Avant la loi du 30 octobre 1946 et la création de la sécurité sociale, vous aviez admis la déduction de provisions pour couvrir les risques de responsabilité en cas d'accidents du travail passés par des entreprises se constituant leur propre assureur (CE, 23 mars 1933, n° 23784, RO 5982).¹

¹ Votre décision *Société X* du 9 avril 1956, n° 34376, p. 145, concerne quant à elle des provisions passées par l'employeur pour garantir la responsabilité civile qui lui incomberait au cas où des salariés seraient victimes d'accidents du travail, qui ont été jugées non déductibles faute pour les charges éventuelles de pouvoir être évaluées d'une manière précise et d'être rendues probables par des événements survenus à la clôture.

Vous n'avez depuis lors jamais statué par une décision motivée sur la faculté de déduire une provision en matière de cotisations AT/MP dues dans le cadre du régime général de sécurité sociale.

Vous avez, en revanche, par une décision *min. c/ Sté Electricité de Strasbourg* du 22 novembre 2017 (n° 393619, T. p. 581, préc.), eu à connaître du régime spécial des industries électriques et gazières. Après avoir analysé la création, à compter du 1^{er} janvier 2005, de la caisse nationale des industries électriques et gazières (CNIEG) comme n'ayant eu ni pour objet ni pour effet de transférer à cet organisme la responsabilité du financement, incombant aux employeurs, des rentes pour accidents du travail et maladies professionnelles dues aux personnels et anciens personnels des industries électriques et gazières, la caisse intervenant seulement comme collecteur des sommes dues par les entreprises et comme gestionnaire des rentes, vous avez jugé qu'en dépit de son mode de calcul en pourcentage des salaires versés, l'obligation des entreprises du secteur de verser chaque année à la caisse une quote-part du montant total des sommes nécessaires pour assurer, au titre de cette année, le service des rentes dues aux personnels de la branche à l'égard desquels le risque AT/MP s'est réalisé, trouve sa source non dans le versement des salaires futurs mais dans la réalisation passée du risque assuré. Vous avez jugé qu'ainsi, ces charges futures apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de chaque exercice et se rattachent aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date. Vous en avez, dans cette affaire, déduit la déductibilité de la provision constituée pour faire face à ces charges, pour autant qu'elle puisse être évaluée avec une précision suffisante.

En relevant que, dans le cadre du régime général, les cotisations AT/MP versées par les employeurs présentent, à la différence du régime gazier, un caractère libératoire, que la sécurité sociale n'est pas un simple collecteur ou gestionnaire mais supporte les conséquences pécuniaires des accidents du travail et maladies professionnelles, et que le fait générateur des cotisations versées n'est pas à trouver dans les décisions passées d'indemnisation mais dans le versement de salaires, pour en déduire la non déductibilité de la provision passée, la cour administrative d'appel de Versailles s'est placée dans la ligne de votre précédent du 22 novembre 2017 – et plus précisément, de l'*a contrario* qu'il semble receler.

Si à première vue, la solution retenue paraît découler nécessairement, en négatif, de la formulation de votre décision sur la CNIEG, nous vous proposons de pousser plus avant le raisonnement afin de vérifier son bien-fondé. D'autant que la requérante souligne qu'elle n'a pas ici provisionné la totalité de ses cotisations futures, mais seulement la hausse de ces cotisations découlant de la hausse de la sinistralité dans ses établissements révélée par les décisions de la caisse régionale d'assurance maladie.

Votre décision d'Assemblée du 28 juin 1991, *min. c/ Société générale* (n° 77921, p. 261, RJF 1991 n° 1052, concl. N. Chahid-Nourai p. 604, Dr. Fisc. 1991 n° 39 comm. 1694) subordonne la déduction de provisions pour pertes ou charges à la quadruple condition que ces pertes ou charges, premièrement, soient nettement précisées quant à leur nature, deuxièmement, soient susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante, troisièmement, apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice, et quatrièmement, se rattachent aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date par

l'entreprise. Dans votre décision *Sté Volkswagen* du 13 juillet 2007 (n° 282233 et 289261, RJF 2007 n° 1217, avec chronique J. Burguburu p. 943, concl. S. Verclytte BDCF 11/07 n° 119), vous avez précisé que ce rattachement devait s'opérer par « un lien direct ». S'y ajoute, dans le cas des provisions pour charges, une cinquième condition, tirée de ce que les produits afférents à ces charges soient comptabilisés au titre du même exercice.

Le maniement de la quatrième condition, tenant au rattachement aux opérations de toute nature déjà effectuées par l'entreprise, n'est pas dépourvu de toute ambiguïté : s'agit-il d'une condition visant l'événement en cours rendant probable la charge et renvoyant simplement aux circonstances de fait constatées à la clôture ? d'une condition visant le principe même de la charge et l'obligation à son fondement, devant trouver sa source dans l'activité passée de l'entreprise ? ou ces deux approches reviennent-elles au même ?

Dans ses conclusions sur votre décision d'Assemblée, N. Chahid-Nourai explicitait la condition de rattachement à l'exercice de déduction de la provision comme visant à interdire de déduire une provision au titre d'un exercice antérieur à celui au cours duquel la probabilité apparaît.

Dans ses conclusions sur votre décision *Sté Durand et cie* de Plénière du 29 mai 1970, votre commissaire du gouvernement Dufour distinguait plus nettement entre la condition selon laquelle les charges doivent apparaître au moins probables eu égard aux circonstances de fait à la clôture de l'exercice (citant en exemple la perspective de perdre un procès en cours, ou une créance devenant irrécouvrable du fait de la faillite d'un débiteur) et la condition exigeant que ces charges se rattachent aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date par l'entreprise (pour filer – cette fois sous notre nom propre – le même exemple, serait alors en cause selon nous l'antériorité des opérations à l'origine du procès ou l'activité ayant fait naître la créance devenue irrécouvrable). Cette distinction apparaît nettement à la lecture d'anciennes décisions, telle une décision du 19 mars 1956, *min. c/ Sieur X* (n° 27049, p. 169) sur la déductibilité de provisions passées par un producteur pour remboursement de sachets invendus contenant des graines périmées, qui relève d'une part que l'intéressé pouvait regarder comme probable un tel remboursement eu égard à ses obligations, et d'autre part, les sachets ayant été vendus au cours des exercices précédents, que les remboursements correspondant à ces sachets se rattachent aux opérations de vente de graines de ces exercices « *et non pas à l'exploitation normale de l'entreprise au cours des exercices ultérieurs* ».

En tout état de cause, quelle que soit la manière d'appréhender la condition de rattachement aux opérations passées de l'entreprise et celle d'événement en cours rendant la charge probable, un point nous paraît certain : si vous avez abandonné la théorie des charges annuelles et normales de l'exercice, qui conduisait à exclure par nature certaines dépenses de la catégorie des charges « provisionnables », et si la nature d'une charge n'exclut plus par elle-même et par principe son anticipation sous la forme d'une provision, votre jurisprudence demeure très vigilante et restrictive sur la déductibilité des provisions liées à des charges de personnel ou des dépenses d'impôt.

Dans une chronique « *Provisions pour pertes et charges : que reste-t-il de la jurisprudence ?* » (RJF 6/92 p. 471), J. Turot relevait qu' « *on conçoit bien que les entreprises*

ne peuvent être autorisées à provisionner une charge future au seul motif qu'elle est déductible par nature, précise et probable (...) au mépris de la spécialité de l'exercice. Il va de soi que la faculté de constituer des provisions n'a pas pour objet de permettre l'anticipation des charges que l'entreprise devra nécessairement exposer pour les besoins de son exploitation ultérieure ».

Ainsi, une entreprise ne saurait provisionner des salaires à verser au titre de périodes de travail non encore accomplies. Quant aux autres charges liées au personnel, vous exigez, pour la passation de provision, la constatation d'une obligation (pouvant résulter notamment de la loi, d'un contrat ou d'un usage) ou encore d'un engagement « ferme » et « irrévocable » (v. par ex. CE, 2 février 1983, n° 29069, RJF 1983 n° 494 ; CE, 25 octobre 1989, *SARL Kamarina II*, n° 66990). Lorsque l'engagement futur de la charge est soumis à la satisfaction préalable d'une condition, vous distinguez par ailleurs entre la faculté de calculer statistiquement la probabilité de la charge, et la constatation d'un événement en cours rendant effectivement la charge probable. Ainsi, une entreprise tenue en vertu d'un accord interprofessionnel d'octroyer à certains personnels ayant acquis une ancienneté d'au moins trois ans une indemnité spéciale lors de la cessation de leur contrat ne peut, alors même qu'elle serait en mesure de calculer statistiquement la proportion des contrats qui se poursuivront au-delà des trois ans et par suite d'évaluer le montant de la charge qu'elle sera probablement amenée à supporter, passer une provision que pour les seuls contrats ayant déjà atteint trois ans d'ancienneté, dès lors que ce n'est qu'à compter de ce terme qu'elle se trouve « irrévocablement engagée » au versement futur de l'indemnité et que la poursuite du contrat prend le caractère d'un événement en cours rendant la charge de l'indemnité probable au sens de l'article 39 du CGI (CE, 31 mai 2000, *Société Total Raffinage Distribution*, n° 179552, T. p. 961, RJF 2000 n° 1058, concl. J. Courtial BDCF 9-10/00, Dr. Fisc. 2000 n° 48 comm. 938; v. aussi, dans le même sens, CE, 12 février 1990, *SA L'Epargne*, n° 88375, RJF 1990 n° 390 ; ou a contrario, en cas d'octroi automatique, le calcul statistique pouvant suffire : CE, 24 mai 2000, *min. c/ CRCAM de la Somme*, n° 201685, T. pp. 961-965, RJF 2000 n° 903).

Quant aux charges d'impôt, elles ne peuvent donner lieu à la constatation d'une provision fiscalement déductible qu'à la condition que le fait générateur – même entendu au sens large – de l'imposition soit intervenu avant la clôture de l'exercice – et à la condition, ajoutons-nous, que l'impôt ne devienne pas exigible et ne soit pas mis en recouvrement au cours de ce même exercice, auquel cas il doit alors être passé en charges de l'exercice et non en provisions (CE, Plénière, 18 mai 1983, n° 29524, RJF 1983 n° 862). Ainsi, le fait générateur de la taxe professionnelle n'étant constitué que par l'exercice, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, de l'activité au titre de laquelle le contribuable est assujéti à cette taxe, cette taxe ne peut, eu égard à sa nature, être regardée comme une charge se rattachant à des opérations déjà effectuées par le contribuable à la date de clôture de l'exercice précédant l'année d'imposition ou à des événements en cours qui la rendraient probable à cette date. Vous en déduisez qu'un contribuable ne peut, alors même que tous les éléments qui concourent à la détermination de la base d'imposition correspondante auraient déjà été connus, passer de provision pour faire face à cette charge à la clôture de cet exercice (CE, 30 juin 2004, *Sté Freudenberg*, n° 253513, T. p. 677 sur un autre point, RJF 2004 n° 1001, concl. P. Collin BDCF 10/04 n° 121).

Enfin, en matière de responsabilité décennale, vous jugez qu'un constructeur ne peut passer de provision à ce titre dès l'exercice d'ouverture du chantier, mais doit attendre l'exercice de réception des travaux, sa responsabilité ne pouvant être mise en jeu qu'à compter de cette date et la réception pouvant ainsi seule constituer l'événement de nature à rendre la charge probable (CE, 3 janvier 2006, *Sté Colas Midi Méditerranée*, n° 259824, p. 17, RJF 2006 n° 357) et refusez en tout état de cause la passation de provision pour des charges fixes de l'agence qui, même engagées pour assurer le suivi des contentieux futurs, sont indépendantes de cette mise en jeu (v. CE, 12 octobre 2018, *min. c/ SCAU*, n° 404091, T. p. 665, RJF 2019 n° 18, concl. Mme de Barmon C18).

A la lumière de ces précédents, la solution de la cour administrative d'appel de Versailles nous paraît devoir être confirmée.

Certes, du fait de la constatation par la CRAM d'un nombre donné de sinistres et d'accidents du travail dans l'établissement au cours de l'exercice en cours, la charge provisionnée par la société paraît probable, évaluable, et même quasi certaine sauf baisse de sa masse salariale au cours de l'exercice suivant.

Toutefois, comme on l'a vu, les provisions n'ont pas vocation à anticiper toutes les dépenses des exercices suivants au seul motif qu'elle paraît probable : elles doivent encore se rattacher aux opérations déjà effectuées par l'entreprise.

Or d'une part, le fait générateur du versement des cotisations d'accidents du travail et de maladies professionnelles par les entreprises du régime général réside dans le versement des salaires (Cass. 2^e civ. 25 mai 2004, *SA Elf exploration production*, n° 754 FS-PB, RJS 2004 n° 958). Ces cotisations ont par ailleurs un caractère libératoire, les employeurs ne sont pas, à la différence du régime de la branche électrique et gazière, tenus d'assurer l'équilibre du régime par des cotisations complémentaires en cas de solde déficitaire au titre de l'exercice, et la caisse de sécurité sociale apparaît non seulement comme la gestionnaire des rentes versées mais aussi comme le responsable de l'indemnisation.

Dès lors, quand bien même le calcul de la cotisation tient compte, afin d'encourager la prévention des accidents par les employeurs et l'amélioration de la sécurité au travail, de la sinistralité passée propre à l'entreprise, le versement des cotisations ne saurait trouver sa cause dans les accidents du travail et maladies professionnelles occasionnés par l'activité passée de l'entreprise et celle-ci devrait indemniser, mais uniquement dans le versement de salaires futurs et dans l'emploi de salariés au titre de l'année tarifée.

D'autre part, vous avez jugé, s'agissant des charges sociales afférentes aux indemnités de congés payés (CE, 27 février 1989, *Cafétérias et hypermarchés de France*, RJF 1989 n° 418) et des allocations de départ en retraite (CE, 24 mars 2006, *SA Martell et Co*, n° 257330, RJF 2006 n° 667, concl. L. Touvet BDCF 2006 n° 71), que celles-ci présentent, du point de vue fiscal, compte tenu de leur nature et du fait que leur exigibilité est liée au versement effectif d'une indemnité ou allocation, le même caractère que cette dernière et ne peuvent suivre, en matière de provisions, un régime différent. Appliqué aux cotisations sociales AT/MP dont l'exigibilité est liée au versement effectif d'un salaire, ce raisonnement devrait conduire à

appliquer à ces cotisations le même régime que les salaires futurs auxquels elles se rattachent. Or une provision passée à raison de ces salaires n'aurait pas été déductible.

Enfin, si la société entend se prévaloir de ce qu'elle n'a provisionné que l'excédent de cotisations attendu au cours de l'exercice 2009 du fait de la hausse de la sinistralité résultant des décisions d'indemnisation de la CRAM connues à la clôture de l'exercice 2008, et soutient que ces décisions constitueraient un événement en cours rendant ce surcroît de charge probable, nous ne sommes pas convaincue par le raisonnement en termes de dépense marginale dans lequel la société tente de vous entraîner.

En effet, il convient de distinguer la probabilité d'une hausse des taux de cotisation, compte tenu des décisions de la CRAM, et les opérations de toute nature de l'entreprise dans lesquelles la charge même que la société entend provisionner (ayant la nature de cotisation sociale) tire son origine et auxquelles elle se rattache. La circonstance que le taux brut de cotisation dépende en partie des accidents passés dans l'entreprise ne constitue qu'une modalité de détermination du taux servant au calcul de la charge. Elle ne change pas la nature de cette charge ni ne modifie ce que cette charge a pour objet de payer ou, s'agissant d'une provision, d'anticiper : une cotisation sociale libératoire pour l'employeur, dont le fait générateur ne réside pas les opérations passées de l'entreprise et dans l'adoption d'engagements fermes et irrévocables à l'égard des employés ou de la caisse, mais dans le versement des salaires dans le cadre de l'exploitation future de l'entreprise. La charge en cause ne trouve donc pas sa source dans la sinistralité passée de l'entreprise.

Ainsi, la fraction de cotisations futures provisionnée par la société ne saurait être regardée comme se rattachant aux opérations de toute nature déjà effectuées par l'entreprise ou comme née d'une obligation et d'un engagement déjà constatés, mais se rapporte selon nous à l'exploitation à venir de la société.

Au surplus, la doctrine comptable adopte une analyse similaire. En effet, le plan comptable général définit la notion de passif comme « *une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'il provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci* ». Or la commission des études comptables de la compagnie nationale des commissaires aux comptes estime qu'il n'existe, à la clôture de l'exercice qui précède l'application d'un taux de cotisation AT/MP majoré par la hausse de la sinistralité résultant des décisions de la CRAM, aucune « obligation » relative à une hausse attendue de ce taux et considère que la dotation d'une provision à la clôture d'un exercice N pour faire face à la hausse des cotisations qui s'appliquera aux salariés existants en N+1 et aux rémunérations correspondant à des services rendus par ces salariés au cours de l'exercice N+1 ne se justifie dès lors pas (EC n° 2012-44, Bull. CNCC 2012 n° 168).

La solution retenue par l'arrêt attaqué assure ainsi la convergence fiscal-comptable, particulièrement précieuse en matière de provision et que vous vous efforcez d'assurer lorsque cela est possible dans le respect de la loi et de la logique fiscales.

Dans ces conditions, vous écarterez le moyen d'erreur de droit et de qualification juridique soulevés par la société.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.