

N° 421024 – Société Groupe Courtois Automobiles

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 24 février 2020

Lecture du 13 mars 2020

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

Après les décisions de Plénière *min. c/ Société Foncière du Rond-Point* et *Société Orange*, respectivement du 23 décembre 2013 (n° 346018, p. 337, RJF 2014 n° 218 avec chronique E. Bokdam-Tognetti p. 195, concl. E. Crépey BDCF 3/14 n° 28) et du 5 décembre 2016 (n° 398859, p. 536, RJF 2017 n° 155, concl. V. Daumas C155), l'on pouvait penser que l'épineux – voire migraineux – écheveau des corrections symétriques et de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit appliquées aux provisions était désormais entièrement démêlé. Le présent litige montre qu'il est encore besoin de précisions.

Dans les affaires de Plénière des 23 décembre 2013 et 5 décembre 2016, vous étiez saisis du cas de sociétés s'étant abstenues, au titre de l'exercice de constitution comptable d'une provision, de déduire fiscalement celle-ci, et qui n'avaient ensuite, par voie de conséquence, pas compris dans leur bénéfice imposable la reprise comptable de cette provision devenue sans objet, au moment où elles avaient constaté effectivement une perte.

Vous avez jugé qu'en pareille configuration, l'administration fiscale est en principe en droit de corriger la surestimation de l'actif net du bilan (fiscal) d'ouverture de l'exercice, soumis à vérification, au cours duquel la perte a été constatée et la provision a été reprise dans les comptes, en inscrivant cette provision à ce bilan afin de pouvoir, ensuite, tirer les conséquences de sa reprise pour la détermination du résultat fiscal de cet exercice. Mais la même omission se retrouvant dans les écritures de bilan des exercices antérieurs telles que retenues pour la détermination du résultat fiscal, elle doit alors y être symétriquement corrigée – sous réserve, lorsque le contribuable demande une telle correction, que l'omission n'ait pas revêtu pour lui un caractère délibéré.

Dans la décision *Foncière du Rond-Point*, rendue postérieurement à votre jurisprudence *min. c/ SARL Ghesquière Equipement* (CE, Assemblée, 7 juillet 2004, n° 230169, p. 310, RJF 2004 n° 1019 avec chronique L. Olléon p. 719, concl. P. Collin BDCF 10/04 n° 124) mais portant sur une période antérieure au rétablissement de cette règle par la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004, ces corrections successives permettaient au service de remonter jusqu'à l'exercice au cours duquel la provision avait été initialement comptabilisée mais non prise en compte pour la détermination du résultat fiscal : lorsque cet exercice était prescrit, il ne pouvait donc être tiré, au grand dam du contribuable, aucune conséquence de la diminution de l'actif net sur le bénéfice imposable de cet exercice. Dans le régime issu du 4 bis de l'article

38 du CGI, en revanche, la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit s'applique au bénéfice du contribuable, y compris dans l'hypothèse où l'exercice de reprise de la provision est le premier exercice non prescrit.

Dans la décision *Société Orange*, vous avez précisé qu'une fois le mécanisme des corrections symétriques enclenché, l'intangibilité étant une règle objective, elle s'applique alors même que l'omission de déduction fiscale des provisions procéderait d'une initiative délibérément irrégulière du contribuable. Elle ne s'efface que dans les seules hypothèses expressément prévues aux deuxième (« droit à l'oubli » des omissions ou erreurs intervenues plus de sept ans avant le premier exercice non prescrit) et troisième (dotations aux amortissements excessives et déduction de charges qui auraient dû être activées) alinéas du 4 bis de l'article 38.

Il résulte ainsi de ces deux décisions que, lorsque l'administration entend imposer la reprise d'une provision qui n'avait pas été déduite, alors qu'elle aurait dû l'être, elle ne peut se borner à corriger le traitement fiscal de la reprise de provision et à la réintégrer au résultat fiscal, mais doit s'engager dans la voie des corrections symétriques pour faire apparaître au bilan fiscal d'ouverture de l'exercice de la reprise, et aux bilans d'ouverture et de clôture des exercices suivants jusqu'au butoir de l'intangibilité, la provision déductible litigieuse.

Il va par ailleurs de soi que, lorsqu'une provision n'était fiscalement pas déductible et qu'une entreprise s'est donc, à bon droit, abstenue de la déduire, la reprise comptable de cette provision ne saurait, corrélativement, être prise en compte dans le résultat fiscal de l'exercice de cette reprise et doit par suite faire l'objet d'un retraitement extracomptable.

Mais qu'en est-il lorsque l'administration entend remettre en cause la non prise en compte, pour le calcul du bénéfice imposable de l'exercice de cette reprise comptable, de la reprise d'une provision qui avait à tort été déduite au cours d'un exercice antérieur ? Peut-elle se borner à imposer cette reprise, en rapportant son montant au résultat de l'exercice, ou doit-elle en pareil cas nettoyer tous les « bilans fiscaux » de la société pour constater que, pas plus que la reprise, que l'entreprise n'a pas fait figurer à son « bilan fiscal » de clôture, la provision non déductible *ab initio* n'avait à apparaître au bilan fiscal de l'exercice d'ouverture de cet exercice et des précédents ?

Telle est la question posée par la présente affaire.

Il ressort des énonciations non contestées de l'arrêt attaqué que la société Les Grands Garages de Lannion a comptabilisé et déduit de ses résultats au début des années 2000 une provision pour risques et charges en vue de faire face au paiement de rappels de TVA et de pénalités. Si la société a contesté ces rappels, elle les a acquittés selon un échéancier de paiements s'achevant en 2005. Ayant relevé que la société avait, dans son bilan de clôture de l'exercice 2005, procédé à l'annulation comptable de cette provision, ainsi devenue sans objet compte tenu du paiement des rappels en cause, par des mouvements des comptes de tiers et des comptes de capitaux à son bilan, mais omis de reprendre celle-ci dans ses résultats déclarés au

titre de cet exercice, le vérificateur a réintégré le montant de cette reprise aux résultats de cet exercice, en application des dispositions du seizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

La cour administrative d'appel de Versailles a constaté que, si le vérificateur avait également indiqué dans la proposition de rectification que la provision pour risque n'était « au demeurant », dès l'origine, pas fiscalement déductible, dans la mesure où les rappels de TVA avaient déjà été déduits des résultats via la cascade et où les pénalités ne présentaient, par nature, pas le caractère de charges déductibles, le service n'avait pas rejeté la déduction initiale de cette provision pour en rapporter le montant, après corrections symétriques des bilans, aux résultats du premier exercice non prescrit, mais s'était borné à réintégrer la reprise de cette provision qui était devenue sans objet aux résultats imposables de l'exercice 2005, à la clôture duquel la société avait elle-même constaté en comptabilité cette reprise. La cour en a déduit l'inopérance du moyen tiré de ce que la réintégration de la provision aux résultats du premier exercice non prescrit n'aurait pu être opérée qu'au titre de l'exercice clos en 2004, et non en 2005.

La cour a donc jugé que le vérificateur avait, en présence d'une provision non déductible *ab initio*, ayant ensuite perdu l'objet que lui avait assigné le contribuable et donné lieu à une reprise comptable non traduite dans ses écritures fiscales, le choix des armes et des techniques de rectification : soit donner à cette reprise une traduction fiscale en la rapportant au résultat imposable de l'exercice concerné et imposer le contribuable sur le surcroît de bénéfice en résultant, sans remettre en cause la déduction initiale de la provision intervenue lors d'un exercice antérieur ; soit constater que la provision figurant au « bilan fiscal » d'ouverture et de clôture (la reprise comptable ayant été omise dans ce dernier) de l'exercice en cause n'est pas déductible, remettre par suite en cause sa présence à ces bilans « fiscaux », et remonter jusqu'au bilan de clôture du premier exercice non prescrit. Cette seconde technique conduit à établir un supplément d'IS au titre, non de l'exercice de la reprise comptable et de la perte d'objet de la provision, mais au titre de l'exercice, s'il n'est pas prescrit, de constitution et de déduction initiales de cette provision ou, en cas de constitution lors d'une année prescrite, au titre du premier exercice non prescrit.

La requérante soutient que la cour a, en statuant ainsi et en jugeant que l'administration avait valablement pu fonder le redressement sur le seizième alinéa de l'article 39, 1, 5° du CGI en dépit du caractère non-déductible *ab initio* de la provision, commis une erreur de droit.

Précisons, à titre liminaire, que les dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI issues de l'article 43 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004, et par suite, la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, sont applicables à l'ensemble des impositions établies à compter du 1^{er} janvier 2005, y compris au titre d'exercices clos avant cette date (v. CE, 8 juillet 2015, *Société Autodis*, n° 367767, RJF 2015 n° 936). Seule réserve posée par le III de l'article 43 : ces impositions ne peuvent, lorsqu'elles conduisent à imposer des sommes qui, en leur absence, auraient été atteintes par la prescription, être assorties que des intérêts de retard.

Par suite, quelle que soit la solution que vous retiendrez, le choix de l'une ou l'autre technique de rectification n'aura de conséquence que sur l'exercice au titre duquel l'imposition supplémentaire peut être établie (exercice de reprise de la provision dans un cas ; premier exercice non prescrit, ou s'il est postérieur, exercice de constitution de la provision déduite à tort, dans l'autre), et non sur la faculté même de procéder à une rectification et de saisir une matière imposable. Ce n'est en effet que dans le cadre issu de votre jurisprudence *min. c/ Sté Ghesquière Equipement* que la mise en jeu des corrections symétriques liées à la présence aux bilans fiscaux successifs d'une provision non déductible pouvait, lorsque ces corrections remontaient en exercice prescrit, neutraliser le pouvoir de reprise du vérificateur.

Mais le débat n'en est pas, pour autant, dépourvu d'incidence. Outre que l'impact concret du redressement pour le contribuable n'est pas le même selon l'exercice en cause, compte tenu du principe d'annualité, un vérificateur qui se tromperait sur l'exercice au titre duquel le bénéficiaire imposable du contribuable peut être rehaussé encourt le risque de voir ce redressement annulé.

Aux termes du seizième (aujourd'hui quinzième) alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, dans sa rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2004 : « *Les provisions qui, en tout ou en partie, reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur sont rapportées aux résultats dudit exercice. Lorsque le rapport n'a pas été effectué par l'entreprise elle-même, l'administration peut procéder aux rectifications nécessaires dès qu'elle constate que les provisions sont devenues sans objet.* ».

Il nous paraît résulter tant de la lettre de ces dispositions (évoquant les provisions « devenues » sans objet « au cours d'un exercice ultérieur » ou détournées de leur destination) que de leur contexte (elles s'insèrent dans l'article 39 définissant les charges déductibles et font suite aux alinéas du 5° du 1 de cet article posant les conditions de déductibilité des provisions) qu'elles ne visent que la reprise de provisions qui étaient initialement déductibles et ont perdu leur objet. L'application de cet alinéa et la mise en œuvre de rectifications par le service sur son fondement supposent donc que les provisions en cause aient, d'une part, reçu au départ un objet fiscalement admissible, et d'autre part, rempli les conditions posées par le premier alinéa du 5°.

Elles ne sauraient en revanche s'appliquer à des provisions qui, si elles ont perdu l'objet que leur avait assigné le contribuable et alors même qu'elles auraient été comptablement passées, n'étaient *ab initio* pas déductibles, pas plus qu'elles ne sauraient trouver à s'appliquer à des provisions qui n'auraient pas été régulières au plan comptable (sur ce dernier point, v. CE, 19 juin 2017, *Société Spie Batignolles*, n° 391770, RJF 2017 n° 912, décision qui engage largement la solution mais qui ne nous paraît pas préjuger la question posée par le présent litige, l'affaire ayant essentiellement porté sur la notion de décision opposable au contribuable lorsque la constitution même de la provision procède d'une erreur comptable au moment de la transcription d'un apport). La circonstance que le contribuable aurait à tort déduit la provision lors de l'exercice de sa constitution nous semble, à cet égard, sans incidence : elle ne fait pas entrer la provision dans le champ de ces dispositions.

L'inapplicabilité du seizième alinéa du 5°, lequel ne fait d'ailleurs que décliner, dans l'hypothèse particulière des provisions déduites à raison mais devenues sans objet, les pouvoirs généraux de rectification de l'administration fiscale, en prévoyant la réintégration de la provision au résultat de l'exercice au cours duquel elle a perdu cet objet ou, au plus tard, du premier exercice non prescrit, ne prive toutefois aucunement le vérificateur de son pouvoir de reprise, lequel s'exerce tout autant, mais sur le fondement des dispositions générales des articles 38 et 39 du code, à l'égard des provisions qui n'étaient pas déductibles dès l'origine.

En pareil cas, l'exacte façon de procéder nous paraît être, non de constater que la reprise comptable de la provision n'a pas trouvé de traduction fiscale et de rectifier le traitement de cette seule reprise, mais de constater qu'à la clôture de l'exercice, le « bilan fiscal » fait apparaître une provision qui n'a jamais rempli les conditions de déductibilité posées par la loi fiscale et par suite, de « nettoyer » ce bilan de cette provision, mais aussi les bilans d'ouverture et de clôture des exercices précédents auxquels elle figurait, jusqu'au butoir du bilan d'ouverture du premier non prescrit.

La provision se trouve ainsi rapportée, non au résultat de l'exercice au cours duquel elle a perdu l'objet que lui avait assigné le contribuable, mais au résultat de sa constitution fiscalement irrégulière ou, en cas de constitution en période prescrite, au bénéfice imposable du premier exercice non prescrit, c'est-à-dire à l'exercice dont le bénéfice avait été minoré à tort par la déduction de la provision litigieuse ou, à défaut, au plus ancien des exercices pouvant encore donner lieu à rectification. Seule cette technique de rectification permet d'établir les bases imposables du contribuable de manière conforme à la loi fiscale et au principe de légalité de l'impôt, car en cas d'absence d'imposition de la reprise comptable d'une provision initialement déduite à tort, le problème et la minoration induite des bases ne proviennent pas de l'absence d'imposition de cette reprise, mais de la déduction initiale.

En d'autres termes, dans l'ordre d'examen des questions, la non déductibilité de la provision doit primer sur sa perte d'objet.

Faudrait-il toutefois permettre au vérificateur de ne pas mettre en œuvre le mécanisme des corrections symétriques et ainsi de faire apparaître la variation d'actif net sur l'exercice vérifié de son choix (qui se trouve, ici, être celui de la reprise), et opposer au contribuable, qui revendiquerait l'application de ces corrections aux fins d'obtenir une imposition conforme à la règle de spécialité des exercices et aux règles posées au 5° du 1 de l'article 39, l'impossibilité de sa prévaloir de sa propre turpitude ?

Si la règle des corrections symétriques ne s'impose au vérificateur que pour autant que l'omission ou l'erreur entachant les bilans « *ne revête pas, pour le contribuable, un caractère délibéré* » (v. vos décisions *Société Orange* et *min. c/ Société Foncière du Rond-Point*), la seule circonstance que la déduction d'une provision constitue une action positive ne saurait, selon nous, conduire à regarder cette déduction, lorsque la provision ne satisfait pas aux conditions posées au 5° du 1 de l'article 39 du CGI, comme procédant nécessairement d'une erreur délibérée au sens de votre jurisprudence.

L'exception de l'omission ou de l'erreur délibérée nous paraît devoir être réservée aux cas où l'initiative du contribuable a été délibérément irrégulière et où il a sciemment et volontairement méconnu la loi fiscale. En revanche, un contribuable qui, de bonne foi, a commis une erreur de droit ou d'appréciation sur la faculté de passer une provision et de la déduire sans conscience ou intention de passer ainsi outre la loi fiscale, nous semble pouvoir obtenir ces corrections.

Par suite, en écartant comme inopérant le moyen tiré de ce que la provision en litige ne pouvait, à raison de son caractère non déductible, être réintégrée qu'aux seuls résultats du premier exercice non prescrit, qui serait selon la contribuable l'exercice 2004, au motif que l'administration s'était bornée à reprendre dans les résultats imposables de l'exercice 2005 la provision en litige en raison de sa perte d'objet en cours d'exercice, par application du seizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, la cour a commis une erreur de droit. Son arrêt doit être annulé.

Par ces motifs, nous concluons :

- l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 29 mars 2018 ;
- le renvoi de l'affaire devant cette cour ;
- et au versement par l'Etat d'une somme de 3 500 euros à la société Groupe Courtois Automobile au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.