

N° 346018

Ministre du Budget, des Comptes Publics, de la Fonction Publique
et de la Réforme de l'Etat c/SAS Foncière du Rond-Point

Plénière fiscale

Séance du 6 décembre 2013

Lecture du 23 décembre 2013

CONCLUSIONS

M. Edouard CRÉPEY, rapporteur public

Avec le style vigoureux qui caractérisait ses chroniques, J. Turot écrivait à la RJF 1/91 p. 3 que « *toute divergence entre fiscalité et comptabilité en matière de détermination du résultat est un archaïsme déplorable et une injure à la raison* ». De manière plus onctueuse mais avec le même *imperium*, le président Fouquet caractérisait récemment le rapport de congruence devant selon lui prévaloir entre **résultat fiscal et résultat comptable** comme « *l'un des plus importants principes divins* » du droit fiscal (Rev. adm. n° 2012/385 p. 53).

Il fallait une singulière audace à la CAA de Paris pour s'affranchir à la fois d'un commandement du Ciel et des règles de l'entendement humain. C'est pourtant ce qu'elle a paru faire en jugeant froidement, dans un arrêt du 18 novembre 2010 déjà largement commenté en doctrine (n° 09PA04821, *Société Foncière du Rond-Point*, RJF 6/11 n° 684, BF 6/11 n° 601, note O. Fouquet Rev. adm. n° 2012/385 p. 53, obs. G. Blanluet FR 16/11 inf. 6 p. 11, note E. Meier et R. Torlet Dr. fisc. 10/11 c. 244, note F. Douet LPA 28 juillet 2011 p. 19), qu'il est loisible à une entreprise de **ne pas déduire de son résultat fiscal une provision qu'elle constitue dans ses écritures comptables** et qu'il y a là de sa part, en substance, une décision de gestion opposable à l'administration.

Le ministre s'en est ému et s'est pourvu en cassation, vous donnant l'occasion de trancher ce **débat qui passionne commentateurs et praticiens**. Il faut dire que la situation est, semble-t-il, relativement fréquente, ainsi qu'en témoignent notamment deux jugements du TA de Montreuil prenant d'ailleurs position en sens contraire à celui de la CAA de Paris (6 décembre 2012, n° 1109486, *Société Dalkia*, RJF 6/13 n° 589, concl. V. Restino BDCF 6/13 n° 64, note V. Restino Dr. fisc. 13/2013 comm. 215, FR 23/13 inf. 2 p. 3, BF 6/13 inf. 502 ; TA Montreuil, 4 juillet 2013, n° 1110039, *Société France Télécom SA*, RJF 11/13 n° 1063, concl. V. Restino BDCF 11/13 n° 118, note G. Blanluet Dr. fisc. 38/2013 comm. 426). Ce second jugement a particulièrement retenu l'attention eu égard aux sommes en cause, la provision en litige étant de l'ordre de 12 Mds € à raison de la dépréciation de titres de participation logés dans un *holding* portant diverses filiales du groupe France Télécom, dont Wanadoo qui avait subi l'éclatement de la bulle internet au début des années 2000.

-1-

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Les enjeux immédiats de l'affaire qui vous est soumise sont **nettement plus modestes**.

La SAS Foncière du Rond-Point, qui exerce une activité de marchand de biens, a acquis en novembre 1997 la presque totalité des parts de la SNC Saint-Augustin. Celle-ci avait, en 1996, passé en comptabilité une **provision à hauteur de 16 MF**, soit la moitié de la valeur estimée d'un immeuble situé boulevard Malesherbes, à Paris, qu'elle avait reçu en apport de son précédent détenteur et dont elle était donc propriétaire. L'immeuble ayant été revendu par lots en 1998 et 1999, pour un prix total de 22,45 MF, la SNC a repris la provision qui avait ainsi perdu son objet en deux étapes, au prorata, à chaque fois, de la fraction revendue.

C'est au titre de ces exercices 1998 et 1999 que l'administration s'est intéressée à l'affaire, **contestant que la reprise comptable de la provision pût être fiscalement neutralisée**, comme en sens inverse l'avait été, à tort selon le service, la constitution comptable de ladite provision. Un redressement a donc été opéré à l'encontre de la SNC et les conséquences en ont été tirées pour la SAS à concurrence de sa quote-part dans les résultats ; en ont résulté des compléments d'IS et de contribution supplémentaire au titre de l'exercice clos en 1998 et de l'exercice clos en 2000, compte tenu de la diminution du déficit de 1999 reporté sur le bénéfice de l'année 2000.

L'affaire **pose frontalement une question de principe et, en arrière-fond, une question de technique de redressement** ; l'une et l'autre sont délicates et importantes.

*

La première, vous l'avez compris, est relative au bien-fondé du raisonnement suivant lequel une entreprise, que ses résultats d'ailleurs soient soumis à l'IR ou à l'IS, pourrait valablement déduire, pour la détermination de son résultat fiscal, une provision d'un **montant inférieur à celui qui figure dans ses écritures comptables** ou même ne pas la déduire du tout, et ceci selon une simple décision de gestion.

L'**hypothèse inverse** est directement réglée par les textes : le 1-5° de l'article 39 du CGI, également applicable en matière d'IS en vertu de l'article 209 du même code, n'admet en déduction du bénéfice net que les provisions qui ont été « *effectivement constatées dans les écritures de l'exercice* ». Sauf erreur, le code ne comporte une telle condition formelle pour aucun autre type de charge, sauf pour les amortissements ; toujours est-il qu'il n'y a pas de provision fiscale qui ne soit d'abord une provision comptable (voir par exemple CE, 4 mars 1983, n° 33788, *SARL X*, RJF 5/83 n° 277).

Il n'en résulte pas pour autant, en logique pure, que les provisions constatées dans les écritures comptables doivent nécessairement être déduites du résultat imposable. **Deux observations préalables** doivent être faites avant d'entrer dans la discussion sur ce point.

La première est liée aux **motifs qui peuvent conduire** une entreprise à minorer, par une écriture extra-comptable, le montant d'une provision, et l'administration à s'en préoccuper : de prime abord, cette opération va à rebours des intérêts du contribuable

puisqu'elle augmente l'assiette de l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel la provision est constituée.

Mais un tel choix, à supposer que c'est de choix qu'il faille vraiment parler, peut d'abord procéder d'une **politique de pilotage des résultats fiscaux** au regard notamment des règles encadrant les reports de déficits. Ces reports, qui dérogent au principe de l'annualité de l'impôt, ne pouvant intervenir que dans certaines limites, il y a des situations dans lesquelles c'est en pure perte qu'une entreprise imputerait sur le résultat de l'exercice la charge que constitue la dotation d'une provision et où, par conséquent, elle trouve un intérêt objectif à garder, en quelque sorte, le bénéfice de sa perte pour plus tard.

Or les conditions auxquelles est subordonné le report du déficit d'un exercice sur le résultat bénéficiaire d'un exercice ultérieur **ont été renforcées**. L'article 89 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 a certes supprimé, à l'article 209 du CGI, la limite de cinq ans dans laquelle était jusqu'alors enfermée cette faculté mais l'article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 y a introduit un plafonnement. Vous savez par ailleurs que des transformations intervenues dans l'activité d'une société, qui doivent être regardées comme emportant cessation d'entreprise, font obstacle, en vertu des dispositions combinées des articles 209 et 221 du CGI, à ce que celle-ci puisse reporter un déficit antérieur à ces changements, fût-ce à hauteur seulement des profits comptabilisés au cours de cet exercice mais provenant de l'ancienne activité (voyez pour une illustration récente CE, 4 février 2013, n° 349469, *Société Sodigar 2*, RJF 4/13 n° 391, concl. V. Daumas BDCF 4/13 n° 41). Les fusions font également l'objet de dispositions spécifiques.

S'agissant plus spécifiquement de la valorisation de **titres de participation**, la perspective de la sortie d'une filiale du périmètre d'intégration d'un groupe fiscalement intégré peut aussi expliquer, au regard des règles d'imposition des plus- ou moins-values à long terme, la pratique consistant à ne pas tirer immédiatement les conséquences fiscales d'une dépréciation comptable.

Indépendamment de cette première série de motivations, qui se rattachent à des préoccupations d'optimisation, la déconnexion entre provisions comptables et provisions fiscales peut être inspirée par un principe de **prudence fiscale**. Comme le montre l'abondant contentieux porté devant vous, l'administration sait se montrer vétilleuse dans l'appréciation des conditions de déductibilité fiscale des provisions et l'on peut concevoir que certains contribuables préfèrent ne pas risquer des discussions, des contentieux, des intérêts de retard voire des pénalités, quitte à prendre leur perte le moment venu au lieu de l'anticiper par la constitution y compris fiscale d'une provision.

La seconde observation préalable nous amène au cœur de la question qui vous est posée, d'aucuns soutenant que celle-ci est d'ores et déjà tranchée, ou en tout cas largement **engagée par votre jurisprudence**. Nous ne pensons pas que tel soit le cas même si l'examen des précédents que la SAS Foncière du Rond Point ne manque pas d'invoquer en défense nous a plongé dans une perplexité dont nous ne sommes pas parvenu à sortir.

Force est de constater qu'après avoir posé un premier jalon en ce sens par une décision du 18 décembre 1963 (n° 56852, Dupont 1964 p. 172), vous avez expressément jugé,

quelques années plus tard, qu'il résulte des dispositions du 2 de l'article 38 et du 1-5° de l'article 39 du CGI qu'une entreprise *peut* porter en provision, au passif du bilan de clôture d'un exercice, des sommes correspondant à des pertes ou charges qu'elle ne supportera qu'ultérieurement et que, s'agissant d'**une faculté que l'entreprise peut ne pas exercer, et qu'elle peut par conséquent n'exercer que partiellement**, il y a lieu d'admettre qu'après avoir calculé avec une approximation suffisante le montant de la provision qui serait justifiée, l'entreprise peut constituer une provision d'un montant moindre (CE, 5 mars 1975, n° 89781, *Société Compagnie centrale*, RJF 5/75 n° 233 avec chr. B. Martin Laprade RJF 6/75 p. 194, concl. D. Fabre Dr. fisc. 17/75 comm. 594, GAJF 5^e éd. n° 35 p. 650).

Vous êtes d'ailleurs allés au bout de votre idée en relevant expressément, dans cette même affaire, que la société avait pu trouver là un moyen d'agir sur la répartition des bénéfiques entre exercices successifs mais que cette constatation ne viciait pas la régularité de la provision litigieuse et que le montant des dotations aux provisions, à la seule condition de rester dans les limites légales, est **librement fixé par l'entreprise** au moment où elle établit son bilan.

Cette affirmation d'une faculté que l'entreprise serait libre d'exercer ou pas, totalement ou partiellement, maintenant ou plus tard a **ultérieurement été réitérée à au moins trois reprises** (CE, 27 mai 1983, n° 27412, RJF 7/83 n° 861 et CE, 10 décembre 2004, n° 236706, *Société Roissy Films*, RJF 2/05 n° 118 avec chr. F. Berezyiat p. 63, concl. L. Vallée BDCF 2/05 n° 15, obs. J. Guilmoto BGFE 1/05 p. 12 ; voyez enfin, plus allusivement il est vrai, CE, 24 juin 2013, n° 350451, *C...*, RJF 10/13 n° 905).

D'emblée, cette rédaction **ne laissa pas d'intriguer**. Le commentateur de l'arrêt *Compagnie centrale* à la *Revue de droit fiscal* relevait ainsi : « *On peut se demander quelle portée attribuer à cette affirmation* », eu égard notamment aux règles fixées par le droit des sociétés. Plus près de nous, le professeur Cozian la tient quant à lui pour « *excessive* » (*Précis de fiscalité des entreprises*, Paris : Litec, 1999, 23^e éd., n° 501) voire « *fallacieuse* » (*op. cit.*, en coll. avec Mme F. Deboissy, Paris : LexisNexis, 2013, 37^e éd., n° 391).

C'est que, déjà à l'époque, **le droit comptable, certes moins précis qu'aujourd'hui, ne faisait pas de la constitution d'une provision une faculté, mais une obligation**, quelle que soit par ailleurs la part d'appréciation qui entre dans le calcul de son montant. Or, ce qui était vrai depuis l'origine l'est devenu avec encore plus d'évidence et de force depuis lors.

Comme le rappelait F. Berezyiat dans sa chronique sur la décision *Roissy Films*, les comptes de l'entreprise doivent offrir aux créanciers **l'image la plus « fidèle » possible**, selon le terme de l'article L. 123-15 du code de commerce, de la consistance du patrimoine auquel ils sont intéressés. C'est la raison pour laquelle l'article L. 123-20 du même code précise, dans la sous-section relative aux « *obligations comptables* » applicables à tous les commerçants, que « *les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence (...)* » et que « *même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et provisions nécessaires (...)* ».

Le **plan comptable général** développe et précise les principes ainsi énoncés. Dans sa version aujourd'hui applicable, il prévoit ainsi, en son article 312-1, qu'à la clôture de

l'exercice, « *un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture* » ; l'article 324-1 complète le propos en indiquant que les provisions pour risques et charges « *sont revues à chaque date d'établissement des comptes et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date* ». S'agissant des dépréciations qui affectent la valeur des éléments d'actif, l'article 322-5 impose à l'entreprise d'apprécier « *à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur* ».

Les obligations ainsi édictées sont d'autant plus fortes que leur effectivité est garantie non seulement par le contrôle des **commissaires aux comptes**, pour les entreprises qui y sont soumises, mais aussi par la peine de **5 ans d'emprisonnement et 375 000 euros d'amende** qui s'attache, pour le gérant, à la distribution de dividendes fictifs ou même, en l'absence de distribution de dividendes, au fait de présenter aux associés des comptes ne donnant pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine (voir pour les SARL les 2° et 3° respectivement de l'article L. 241-3 du code de commerce et, pour les sociétés anonymes, les 1° et 2° de l'article L. 242-6, auquel renvoient les dispositions applicables aux autres formes de sociétés par actions).

De faculté que l'entreprise serait libre d'exercer ou de ne pas exercer, il ne saurait donc être question dans le droit comptable des provisions et dépréciations ; pour reprendre les termes du professeur Cozian, « *il ne s'agit pas d'une mesure facultative de prévoyance, mais d'une stricte obligation juridique (...)* » (*op. cit.*, 37° éd., n° 370). Faut-il dès lors comprendre vos précédents de 1975, 1983 et 2004 comme **assumant une dissociation du traitement comptable et du traitement fiscal** ?

Outre certains auteurs de la doctrine (voir en particulier G. Blanluet dans sa note mentionnée plus haut sur le jugement du TA de Montreuil dans l'affaire *France Télécom*, Dr. fisc. 38/2013 comm. 426), **certains de nos prédécesseurs ont semblé le penser**. Ph. Bissara a ainsi pu synthétiser la jurisprudence en ce sens que la provision est « *une charge que l'entreprise a la simple faculté fiscale, mais l'obligation comptable de constater sauf à faire apparaître des résultats artificiellement bénéficiaires* » (concl. à la RJF 4/83 p. 211 sur CE, 2 février 1983, n° 29069, RJF 4/83 n° 494). De même, dans ses conclusions d'Assemblée sur l'affaire *Société Générale* (28 juin 1991, n° 77921, RJF 8-9/91 n° 1052 concl. p. 604, GAJF 5° éd. n° 35 p. 650), Noël Chahid-Nourai s'exprimait en ces termes : « *Le fiscaliste est (...) moins rigide que le comptable qui exige (...), eu égard à l'obligation de sincérité, que tout ce qui doit être provisionné le soit effectivement. En droit fiscal, la déduction d'une provision est une décision de gestion relevant de l'entreprise* ».

Nous ne sommes cependant pas convaincu, à la réflexion, qu'on puisse donner une portée si extensive à votre jurisprudence. Comme y insiste le président Fouquet dans son article précité à la *Revue administrative*, **dans aucune des affaires en cause vous n'étiez saisis d'un cas de traitement différencié** d'une provision sur les plans comptable et fiscal. La seule question qui vous était soumise était de savoir si l'administration était fondée à remettre en cause une provision et à la réintégrer au résultat imposable au motif que son

montant, tel que constaté à la fois dans les écritures comptables et dans la liasse fiscale, était insuffisant au regard des critères de l'article 39, 1-5°.

Vous y avez répondu par la négative et, ce faisant, vous avez, d'une certaine manière, consacré la **primauté de l'écriture comptable**. En pratique, en effet, vous interdisiez de la sorte au service de contraindre le contribuable à doter, pour la détermination de son résultat fiscal, une provision pour un montant supérieur à celui qu'en amont il avait constaté comptablement, à l'intérieur de la relative marge de manœuvre qui paraissait lui être attribuée à l'époque sous ce rapport.

La complication est que, pour arriver à ce résultat d'une parfaite orthodoxie en termes de connexion fiscal-comptable, vous avez eu recours à un raisonnement dont l'orthodoxie est nettement moins assurée d'un point de vue strictement comptable – étant bien sûr rappelé que vous n'êtes en tout état de cause pas juges de la sincérité des comptes sociaux. Ces décisions sont donc ambivalentes, sans doute historiquement datées et au total il faut considérer, à notre sens, que la question qui vous est soumise n'est **pas tranchée à ce jour**.

Il faut donc en venir au **fond du problème**.

*

En opportunité pour la vie des entreprises, la déconnexion entre comptabilité et fiscalité revendiquée par la SAS Foncière du Rond Point peut se réclamer de solides arguments et nous transposerions volontiers au régime des provisions l'image du **triangle d'incompatibilité** à laquelle recourait l'économiste et prix Nobel R. Mundell pour décrire le fonctionnement du système monétaire international. Il est malaisé, en effet, de concilier tout à la fois connexion fiscal-comptable (fixité du taux de change), respect des règles comptables (libre circulation des capitaux) et prudence fiscale (politique monétaire autonome) alors que, pris deux à deux, ces principes coexistent sans difficulté.

Il est de fait que le droit comptable donne une portée de plus en plus extensive aux exigences découlant du principe de prudence, ce qui conduit les entreprises à passer des écritures généreuses de provisions et dépréciations. L'administration fiscale, elle, ne se soucie pas de la protection des créanciers mais de la maximisation de la matière imposable, ce qui l'incite, par réflexe professionnel en quelque sorte, à porter un regard *a priori* suspicieux sur la constitution de provisions. Pour reprendre la formule du professeur Cozian (*op. cit.*, 23^e éd., n° 488) : « **Le droit fiscal veille à ce que le bilan ne soit pas trop pessimiste, le droit comptable à ce qu'il ne soit pas trop optimiste** » ; la récente affaire Volkswagen (CE, 13 juillet 2007, n°s 289233 et 289261, *Société Volkswagen France et Min. c/ Société Volkswagen France*, RJF 11/07 n° 1217 avec chronique J. Burguburu p. 943 et concl. S. Verclytte BDCF 11/07 n° 119) illustre bien, sur toute une série de provisions qu'avait passées l'entreprise, les tiraillements auxquels donne lieu cette dialectique.

Or une différence d'approche aussi fondamentale ne peut pas rester sans conséquences dans une matière qui, plus que toute autre, laisse une **marge d'appréciation subjective et donc de contestation**. La directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE

du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, le relève elle-même en son 22^o considérant : « *les provisions (...), par nature, sont plus incertaines que la plupart des autres postes du bilan* ».

Il n'est dès lors pas très satisfaisant de laisser les entreprises prises en tenailles entre **le commissaire aux comptes et le vérificateur qui tirent la couverture du risque en des sens opposés** ; c'est d'autant moins satisfaisant que le second intervient *a posteriori*, c'est-à-dire en possession d'éléments qui éclairent rétroactivement la pertinence des évaluations et dont le premier, par hypothèse, n'avait pas connaissance. L'estimation du bon niveau de provisionnement devient un exercice des plus périlleux, pour ne pas dire un piège, l'administration pouvant à sa guise, et selon ce qui l'arrange en fonction de l'exercice vérifié et non prescrit, en contester le caractère excessif (au stade de la dotation) ou insuffisant (au stade de la reprise).

Il peut donc paraître sévère d'exposer si aisément le contribuable à des intérêts de retard voire à des pénalités et ce serait, d'une certaine manière, **assurer la paix des braves** entre le contrôleur et le contrôlé que de garantir à ce dernier le libre choix, sans risque de contentieux fiscal, du moment où il prend ses pertes probables.

Sans mésestimer la force de ces arguments, nous avons cherché en vain, dans le CGI, **une quelconque prise pour introduire une distorsion** entre droit comptable et droit fiscal en termes d'obligation ou d'exercice d'une simple faculté s'agissant de la constitution des provisions.

On touche ici au **principe d'annualité de l'impôt** et, que l'on prenne l'une ou l'autre des deux méthodes de détermination des résultats imposables, « *par somme algébrique des flux de richesses* » (article 38, premier alinéa) ou « *par différence des stocks de patrimoine* » (article 38, deuxième alinéa), selon la terminologie de P. Collin dans ses conclusions au BDCF 10/04 n^o 124 sur l'affaire *Ministre de l'économie c/ SARL Ghesquière Equipement* (Ass., 7 juillet 2004, n^o 230169, RJF 10/04 n^o 1019 avec chronique p. 719, obs. O. Fouquet Rev. adm. 5-6/04 n^o 341 p. 380, obs. N. Chahid Nouraï BGFE 5/04 p. 14, note J.-L. Pierre Dr. fisc. 12/05 c. 302), on ne voit guère que l'entreprise puisse en déterminer librement la séquence chronologique.

Le bénéfice est d'abord « *déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises* », c'est-à-dire, pour simplifier beaucoup, par **différence entre les produits et les charges**. Or l'article 39 précise à cet égard, sans laisser aucune marge de manœuvre, que le bénéfice net « *est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment :/ (...) 5^o Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice* ». La rédaction est exactement la même que pour, par exemple, les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel et de main-d'œuvre et le loyer des immeubles dont l'entreprise est locataire (article 39, 1-1^o), dont il ne viendrait à l'idée de personne qu'ils puissent être librement imputés, par une simple décision de gestion, sur un exercice ou sur un autre.

A se référer, ensuite, à la définition (strictement équivalente, par construction et par le jeu de la comptabilité en partie double) du bénéfice comme **variation de l'actif net** entre l'ouverture et la clôture de l'exercice, on ne voit pas davantage d'espace pour une liberté d'affectation des pertes probables que constituent les provisions sur un exercice autre que celui au cours duquel est intervenu l'événement qui les justifie.

Chacun sait que, selon l'article 38 quater de l'annexe III au CGI, issu à l'origine du décret n° 65-968 du 28 octobre 1965 fixant les conditions d'application de l'article 54 du CGI relatif aux renseignements que les entreprises industrielles et commerciales doivent fournir en même temps que la déclaration prévue à l'article 53 du même code et édictant des définitions et des règles d'évaluation auxquelles lesdites entreprises doivent se conformer, « **les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt** ». Or, faut-il le rappeler ?, selon l'article 212-3 du plan comptable général, « *une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise* » et une dépréciation affecte directement la valeur d'un élément d'actif.

Il est entendu qu'ainsi que vous l'avez expressément jugé, les valeurs d'actif ou de passif mentionnées au 2 de l'article 38 du CGI sont déterminées, lorsqu'elles diffèrent des règles comptables, par les règles fiscales en vigueur (CE, 30 juin 2008, n° 288314, *L...*, RJF 10/08 n° 1100, concl. E. Glaser BDCF 10/08 n° 125, FR 43/08 inf. 3 p. 7) ; raison pour laquelle – nous nous en expliquerons plus longuement dans un instant – toute provision comptable n'a pas à figurer à ce que par commodité de langage on appellera le passif fiscal, ni toute dépréciation à être prise en compte à l'actif fiscal. Mais ces dispositions nous paraissent en tout cas de nature à **faire obstacle à ce que soit reconnue à l'entreprise la liberté, alors même que les conditions de déductibilité fiscales seraient réunies, de faire comme si ses valeurs d'actif ou de passif n'avaient pas connu de modification au cours de l'exercice au cours duquel est intervenu l'événement susceptible de justifier la passation d'une provision ou la constatation d'une dépréciation.**

Nous sommes donc d'avis que **le droit fiscal ne peut être regardé comme s'écartant du droit comptable** au sens où il reconnaîtrait, en la matière, une liberté de gestion à l'entreprise.

*

De ce premier acquis de convergence fiscal-comptable, il ne se déduit pas, nous y faisons allusion à l'instant, **que toute provision comptable ait le caractère d'une provision fiscale** ou, pour dire les choses plus proprement, que toute écriture de provision ou dépréciation dictée par le principe comptable de prudence doive *ipso facto* être admise en déduction du résultat imposable.

Comme l'écrivait G. Goulard dans une chronique à la RJF 8-9/94 p. 510, « *lorsque les textes le permettent le juge choisit de faire le droit fiscal avec les règles comptables* ». Il y a là, selon lui, un **principe général d'opportunité juridique et économique**, tant il est vrai qu'il serait malvenu d'imposer aux entreprises des retraitements extra-comptables que n'exigeraient pas avec évidence la loi fiscale elle-même ou, à la limite, « *la finalité de*

l'impôt », comme l'admettait L. Olléon dans une chronique à la RJF 5/02 p. 355 sur l'autonomie du droit fiscal.

Votre jurisprudence est **jalonnée de décisions qui portent directement la marque de cette préoccupation**. On relèvera, comme particulièrement marquantes, celle par laquelle vous avez invalidé la doctrine administrative sur les provisions pour perte sur stocks de marchandises (CE, 10 février 1989, n° 73281, *Société nouvelle des établissements Dupussay*, RJF 4/89 n° 411 avec conclusions B. Martin Laprade p. 204), celle sur le régime des charges de sous-activité, rendue aux conclusions d'ailleurs contraires du président Martin (CE, 27 juin 1994, n° 121748, *Société Villeroy et Boch*, RJF 8-9/94 n° 888 avec la chronique précitée G. Goulard p. 510 et note O. Fouquet Rev. adm. 1994 p. 374) ou celle sur le mode de provisionnement des coupons de réduction sur des achats à venir s'attachant à une première vente, par laquelle vous avez opéré un revirement de jurisprudence pour tenir compte d'un avis du comité d'urgence du conseil national de la comptabilité, même inapplicable *ratione temporis* (CE, 2 juin 2006, n° 269997, *Société Lever Fabergé France* et n° 269998, *Société Unilever France*, RJF 8-9/06 n° 995 avec chr. Y. Bénard p. 723 et concl. E. Glaser BDCF 8-9/06 n° 97).

Nous n'aurions garde d'oublier que c'est **précisément à propos du régime des provisions**, dont il estime qu'il relève « *avant tout* » du droit comptable, que le professeur Cozian s'exclamait qu'il fallait arrêter de « *se gargariser avec des formules creuses comme celles de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal* » (*Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Paris : 1999, Litec, 4^e éd. n° 497).

Cela étant, votre jurisprudence est parfois conduite à affirmer ce qu'il faut bien se résoudre à appeler **l'indépendance des législations**. Ce fut le cas lorsque vous avez énoncé sans ménagement que la circonstance que le conseil national de la comptabilité aurait recommandé la constitution de provisions dans les cas analogues à celui qui faisait l'objet du litige dont vous étiez saisis n'était pas de nature à avoir une incidence sur le bien-fondé des impositions contestées (CE, plén., 26 avril 1985, n° 30077, *SA Produits Excel*, RJF 6/85 n° 845 avec conclusions Ph. Bissara p. 423, GAJF 5^e éd. n° 27 p. 548) ; ou plus récemment lorsque, saisis d'un recours dirigé contre un arrêté homologuant un règlement du Comité de la réglementation comptable relatif au traitement des fusions et opérations assimilées, vous avez écarté le moyen selon lequel l'auteur de l'acte attaqué aurait empiété sur le domaine de la loi fiscale, au motif qu'il ne comportait aucune disposition d'objet fiscal (CE, 8 juin 2005, n° 270967, *SAS Sofinad*, RJF 8-9/05 n° 885 avec concl. L. Vallée p. 577, chr. Y. Bénard RJF 6/07 p. 523, note J.-L. Pierre Dr. sociétés 2005 comm. 189). Il est vrai que, ce faisant, vous sauvegardiez paradoxalement la connexion fiscal-comptable en faisant en sorte qu'elle reste praticable, y compris de manière glissante, quitte à ce que les droits du Parlement en matière d'impôts n'y trouvent pas entièrement leur compte.

Quoi qu'il en soit, le régime fiscal des provisions comporte de très forts **particularismes**.

Le premier, mais le plus anecdotique, est **terminologique** puisque le terme même de provision, qui continue en droit fiscal à être employé tant pour la couverture des risques et charges que pour la constatation de l'amointrissement non irréversible de la valeur d'un

élément d'actif est désormais réservé, en droit comptable, à la première de ces deux opérations, la seconde étant désignée sous le terme de dépréciation, directement. L'article R. 123-179 du code de commerce a été adapté à cette fin par le décret n° 2005-1757 du 30 décembre 2005 modifiant notamment le décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés, qui entendait le mettre en adéquation avec la réglementation européenne qui impose de réserver le terme de provisions aux écritures de passif, sans qu'il puisse plus désormais viser des écritures de diminution de la valeur de l'actif (voir l'article 1^{er}, point 7 de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance, elle-même remplacée depuis lors, sans changement sur ce point, par la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 déjà citée).

Plus remarquable est l'existence dans le CGI, à l'article 39, 1-5° précité, d'une **définition propre des provisions**, qui certes correspond pour l'essentiel à celle du droit comptable, mais qui ne peut qu'accréditer l'idée d'une forme d'autonomie du régime. On notera par exemple que le fait générateur n'est pas désigné en des termes identiques puisque dans un cas il est question d'un « événement en cours à la clôture de l'exercice » et dans l'autre d'une obligation juridique envers un tiers. Il n'est pas certain, dès lors, que la logique de l'article 238 quater de l'annexe III au CGI soit véritablement à l'œuvre.

A cela s'ajoutent les innombrables **dispositions particulières** prohibant, limitant ou encadrant la faculté de constituer des provisions pour la détermination du résultat fiscal, notamment en matière de départ à la retraite des personnels de l'entreprise (pour une illustration récente, voyez CE, 22 octobre 2012, n° 323687, *Société Mettler Toledo Holding*, RJF 1/13 n° 62), d'indemnités de licenciement, de pertes sur travaux en cours ou stocks inventoriés à la clôture de l'exercice, de fluctuations de cours des matières premières, de pertes de change, d'œuvres d'art ou de titres de participation. Ces dispositions ont d'ailleurs souvent été introduites pour faire pièce à une jurisprudence du Conseil d'État qui avait procédé à un alignement sur le droit comptable (en matière de retraite toujours, cf. CE, 2 février 1983, n° 29069, RJF 4/83 n° 494 avec conclusions Ph. Bissara p. 211). Toujours est-il qu'il ne faut pas moins de 36 alinéas, pour s'en tenir au seul article 39, 1-5° du CGI, pour régler le sort fiscal de ce qui est censé être entièrement dicté par la comptabilité privée.

Indépendamment même de ces dispositions particulières, des **écarts de méthode** subsistent.

C'est sans doute de moins en moins vrai s'agissant des provisions pour risques et charges, le juge de l'impôt ayant par exemple admis, ce qui n'était pas le cas à l'origine, qu'elles soient évaluées **par voie statistique**, à condition qu'une telle méthode soit fondée sur des données tirées de l'expérience, relatives à un ensemble homogène, et de nature à exprimer avec une précision suffisante le montant probable des pertes ou des charges (CE, Plén., 16 mai 1975, n° 82136, *Société Générale des Eaux Minérales de Vittel*, RJF 7-8/75 p. 254 avec chr. B. Martin Laprade p. 228 ; plus récemment, CE, 21 juin 1995, n° 144450, *Société Champel Allaire Sorets*, RJF 8-9/95 n° 954 avec chr. G. Goulard p. 555).

Mais les écarts ne sont **pas totalement résorbés**, en ce que par exemple le droit comptable admet que des événements postérieurs à la clôture de l'exercice mais antérieurs à l'établissement des comptes soient pris en compte pour ajuster le montant de la provision, alors que tel n'est, à notre connaissance, pas le cas en droit fiscal. Vous savez, par ailleurs, qu'une provision constituée en vue de faire face à une perte ou une charge n'est déductible en application du 5° du 1 de l'article 39 du CGI que lorsque la charge ou la perte qu'elle anticipe est elle-même susceptible d'affecter l'assiette de l'impôt dû au titre d'un exercice futur et qu'il y a lieu, à cet égard, de tenir compte non seulement de la loi fiscale mais le cas échéant aussi des conventions fiscales internationales (CE, 12 juin 2013, n° 351702, *Société BNP Paribas*, RJF 10/13 n° 911 avec chr. E. Bokdam-Tognetti p. 787 et concl. E. Cortot-Boucher BDCF 10/13 n° 100, note O. Fouquet RTDCom 2013 p. 607) ; ce qui est une nouvelle source de divergence fiscal-comptable. Les questions de territorialité, plus globalement, sont souvent déterminantes – par exemple pour prendre en compte, ou pas, les provisions afférentes à l'activité d'un établissement stable à l'étranger.

Les divergences sont probablement plus importantes encore s'agissant des dépréciations, pour lesquelles le droit comptable tel que modifié en 2004 se place, conformément aux normes IFRS, dans une **logique très économique de valorisation**, le droit fiscal n'ayant pas parcouru à ce jour le même chemin.

Faut-il, tout bien pesé, considérer que l'on a affaire à un **régime fiscal autonome** – auquel cas la connexion fiscal-comptable serait certes un horizon vers lequel devrait tendre la jurisprudence fiscale, mais pas une obligation à imposer *a priori* à l'entreprise –, ou que c'est bien, malgré tout, des écritures comptables qu'il faut partir en leur apportant les aménagements que commande la loi fiscale ?

Il nous semble qu'on entre ici dans une discussion sur le sexe des anges. Il est clair, en tout cas, que les provisions fiscales sont en pratique un sous-ensemble des provisions comptables et que, selon l'angle qu'on retient, **on le dessine en plein ou en creux**. Le parti que vous retiendrez dans la rédaction de votre décision aura surtout valeur de signal et de pédagogie mais, au total, la lettre de l'article 39, 1-5° nous paraît inviter à partir des écritures comptables, puisque c'est une condition nécessaire de la déductibilité fiscale. Comme l'expliquait E. Glaser dans ses conclusions sur l'affaire *Lemoine* déjà citée, « *le bilan ne peut être, au yeux du fiscaliste, que le bilan comptable retraité selon les exigences de la loi fiscale, ou, en d'autres termes, les écritures comptables plus le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058 A ou tableau de passage* ».

Si vous nous suivez, vous jugerez donc que les provisions ou dépréciations constituées dans les comptes doivent normalement venir en déduction du résultat imposable, à moins que et dans la mesure où la loi fiscale telle qu'interprétée par le juge de l'impôt impose un écart qui doit alors trouver une justification précise. En jugeant qu'une entreprise pouvait, par une libre décision de gestion et sans motif, neutraliser la dotation comptable d'une provision ou la constatation comptable d'une dépréciation, la CAA de Paris a donc commis **la première erreur de droit** invoquée par le ministre, le second moyen soulevé par ce dernier étant en revanche dirigé contre un motif surabondant de l'arrêt attaqué.

Précisons enfin que, dans notre esprit, **la jurisprudence *Roissy Films* subsisterait néanmoins**, dans la mesure où elle interdit à l'administration de remettre en cause, comme insuffisante, une provision qui a été constituée dans les écritures comptables. Nous n'estimons donc pas être en train de vous inviter à un renversement de jurisprudence qui justifierait que ses effets soient reportés dans le temps, comme vous avez pu admettre de le faire dans des conditions très restrictives qui ne seraient en tout état de cause pas réunies ici (CE, Ass., 16 juillet 2007, n° 291545, *Société Tropic Travaux Signalisation*, Rec. p. 360 avec concl. D. Casas, chr. F. Lenica et J. Boucher AJDA 2007 p. 1577, GAJA 19^e éd. n° 113 p. 905).

*

Reste toutefois la question de **technique de redressement** que nous annonçons en commençant. Si, comme nous, vous estimez qu'eu égard à l'annualité de l'impôt et à la connexion fiscal-comptable telle que nous venons de la circonscrire, l'impact des provisions et dépréciations sur la répartition des bénéfices entre exercices obéit à des règles précises, de quels outils dispose l'administration pour faire respecter la séquence normale et de quelles garanties doit bénéficier le contribuable à cet égard ? Le rétablissement de l'annualité est toujours une affaire délicate et, en l'espèce, il soulève des questions redoutables.

Le dossier dont vous êtes saisis ne vous obligerait à les traiter complètement qu'après cassation ; or **nous ne vous invitons pas à le régler au fond** car il est, à nos yeux, nécessaire que le débat soit repris entre les parties sur des bases clarifiées, sans compter que, pour toute une série de raisons liées par exemple à la date des exercices en litige, l'affaire ne serait pas la mieux choisie pour fixer la jurisprudence dans tous ses détails.

Si néanmoins nous vous entretenons du problème, c'est parce que nous croyons utile, compte tenu des hésitations des juridictions du fond, que vous posiez du moins **quelques jalons** ; c'est aussi parce que vous ne ferez un choix complètement éclairé sur la question de fond, celle que nous venons d'évoquer longuement, que si vous en percevez les implications pratiques pour le fisc comme pour les entreprises.

Dans cette affaire comme dans toutes celles, analogues, qui ont donné lieu à des jugements de première instance, l'administration ne s'est préoccupée de la neutralisation fiscale – induite, selon elle – de la constatation comptable de la dépréciation d'un actif **qu'au titre de l'exercice au cours duquel, ayant perdu son objet du fait de la cession des actifs en cause, celle-ci a été reprise** par une écriture comptable ayant à son tour fait l'objet d'une neutralisation fiscale, en sens inverse évidemment.

Ceci, au demeurant, se comprend aisément. D'une part, l'exercice de constitution de la provision peut être prescrit ; d'autre part, la reprise a pour effet d'augmenter l'assiette de l'impôt en compensant la perte ou moins-value que la provision ou la dépréciation correspondante avait pour objet de couvrir, de sorte que le service a **un intérêt direct à la remise en cause de sa neutralisation**.

La première question à trancher est de savoir si l'administration peut, comme elle l'a fait en l'espèce, se borner, sans autre forme de procès, à rehausser le résultat imposable du montant de la reprise neutralisée à tort, peu important ce qui a pu se passer avant et

notamment lors de la constitution de la provision, **ou si ce faisant elle s'engage nécessairement dans la voie des corrections symétriques**. Nous ne pensons pas, pour notre part, que l'administration puisse procéder de manière aussi fruste qu'elle l'a imaginé, mais le problème est délicat et appelle quelques explications.

Il résulte des termes du 2 de l'article 38 du CGI que le service ne peut prétendre constater un profit taxable non déclaré au titre de l'exercice au cours duquel la provision a été reprise **que pour autant qu'il fasse apparaître une variation positive de la valeur de l'actif net** qui ne ressort pas de la liasse fiscale fournie par l'entreprise. C'est donc soit qu'un passif a disparu (cas des provisions devenues sans objet, par exemple par non-réalisation du risque), soit qu'un actif déprécié a, par exemple, retrouvé sa valeur d'origine (cas des dépréciations), sans pour autant qu'il en ait été tenu compte pour la détermination du résultat fiscal déclaré par le contribuable.

Mais, les valeurs de l'actif et du passif de clôture n'étant pas par ailleurs pas discutées, l'administration doit alors, à nos yeux, être regardée comme procédant à une **correction de la valeur de l'actif ou du passif du bilan d'ouverture** de l'exercice.

Vainement, en effet, objectera-t-on que, dans l'hypothèse considérée, les écritures de bilan des comptes sociaux étaient bien grevées, à l'ouverture de l'exercice, de la provision ou de la dépréciation en litige, de sorte que loin d'effectuer quelque correction que ce soit, l'administration **se bornerait en la matière à remettre en cause une opération extra-comptable de neutralisation**.

Car il faut s'entendre sur les bilans dont on parle. Ce que, dans la théorie des corrections symétriques, le service est le cas échéant en droit, et parfois en devoir, de rectifier, ce ne sont pas, ce ne sont jamais les écritures comptables qui sont naturellement hors de portée de l'administration des impôts et qui, selon le droit comptable, ne peuvent pas même être retouchées par l'entreprise une fois que les comptes ont été approuvés. Cette théorie est une **construction purement fiscale**, qui obéit à des considérations purement fiscales et ne touche, donc, que des objets purement fiscaux.

C'est cette conception qui s'exprime dans votre décision *L...* déjà citée (CE, 30 juin 2008, n° 288314, RJF 10/08 n° 1100) jugeant que, pour l'application du 2 de l'article 38 du CGI, c'est aux **valeurs d'actif et de passif déterminées, lorsqu'elles diffèrent des règles comptables, par les règles fiscales en vigueur** qu'il y a lieu de se référer. On trouve même en toutes lettres, dans deux de vos décisions antérieures, la notion d'actif net fiscal au sens ainsi défini (CE, 26 février 2003, n° 222748, *Société Laboratoires 3M Santé*, RJF 5/03 n° 547, BDCF 5/03 n° 62, conclusions C. Maugué, Dr. fisc. 25/2003 c. 471, note Ph. Derouin BJS 6/2003 p. 655, à propos justement de provisions, et CE, 27 février 2006, n° 260047, *Société Meubles Rapp*, RJF 5/06 n° 509, concl. L. Olléon BDCF 5/06 n° 54, pour le calcul d'un mali de confusion).

C'est donc bien à une **correction d'écritures de bilan**, au sens du 2 de l'article 38 du CGI, que se livre l'administration lorsqu'elle conteste le traitement fiscal de la constitution ou de la reprise d'une provision ; ce qui est une autre manière de dire que, fiscalement, une provision ne peut être reprise et rapportée au résultat imposable que si elle figure d'abord, à

l'ouverture de l'exercice, au bilan fiscal de l'entreprise, ou si, n'y figurant pas dans la déclaration du contribuable, cette omission peut être rectifiée.

Ce premier point de méthode acquis, une telle rectification soulève encore **deux séries de questions**.

Elle suppose en premier lieu que la surestimation que décèle le service dans la valorisation fiscale de l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice au cours duquel est intervenue, dans les écritures comptables, la reprise de la provision, ne procède pas d'une **décision de gestion** qui lui serait opposable (CE, 23 janvier 1961, n° 47543, Dupont p. 44, concl. Poussière Dr. fisc. 12/61 doctr., GAJF 5^e éd. n° 32 p. 619) ; mais, précisément, nous venons de vous inviter à juger que tel n'est pas le cas et que vous êtes en présence, sinon d'une erreur comptable – puisqu'elle résulte d'une écriture extra-comptable –, du moins de ce que nous sommes enclin à appeler une décision de gestion irrégulière.

Vous vous souvenez que cette notion a toujours été controversée, d'aucuns soutenant que le concept même de décision de gestion supposait un choix entre deux options offert par la loi fiscale au contribuable (en ce sens, récemment encore, CE, 25 mars 2013, n° 355035, *Société Merlett-France*, RJF 6/13 n° 589 concl. N. Escaut, BDCF 6/13 n° 67). Mais, nous référant notamment à la chronique de S. Austray à la RJF 6/97 p. 359 sur la décision *Ministre du budget c/ Société Intraco* (CE, 12 mai 1997, n° 160777, *Ministre du budget c/ Société Intraco*, RJF 6/97 n° 535, conclusions J. Arrighi de Casanova BDCF 3/97 n° 61, note O. Fouquet Rev. adm. 1997 p. 404), nous entendons par là « **les options irrégulièrement formées par le contribuable hors comptabilité** » ; si S. Austray pensait à l'époque que la notion avait perdu toute portée utile compte tenu de diverses évolutions jurisprudentielles, il nous semble qu'elle en a précisément une dans la problématique très particulière qui est la vôtre.

La correction envisagée par l'administration exige en second lieu qu'elle ne se heurte pas à l'**intangibilité du bilan d'ouverture** de l'exercice au cours duquel est intervenue, dans les écritures comptables, la reprise de la provision. Or s'il est vrai que vous avez, par votre arrêt d'Assemblée *SARL Ghesquière Equipement* déjà mentionné, renoncé à la règle prétorienne du butoir intangible que représentaient jusqu'alors le bilan de clôture du dernier exercice prescrit, et par suite aussi le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (CE, Plén., 31 octobre 1973, n° 88207, *Sieur C...*, Dupont 1974 p. 20, concl. M^{me} M.-A. Latournerie Dr. fisc. 51/73 c. 1739 ; CE, Assemblée, 13 mars 1981, *Caisse X.*, n° 12508, RJF 4/81 n° 367 avec conclusions contraires Ch. Schricke p. 161), le législateur a cru devoir la rétablir par un 4 bis ajouté à l'article 38 du CGI par l'article 43, I-1^o de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 ; rétablissement qui, par une sorte de ruse de la raison, irait ici à l'encontre des intérêts de l'administration en l'empêchant de procéder à la rectification à laquelle est subordonnée la réintégration au résultat imposable de la reprise de provision, alors qu'en règle générale il lui profite (pour des précédents dans lesquels, par exception, l'intangibilité bénéficie au contribuable, voir par exemple CE, 25 janvier 1984, n° 34643 et n° 34642, RJF 3/84 n° 274 ou CE, 1^{er} juillet 1992, n° 84938, *SA Telinor*, RJF 10/92 n° 1404, conclusions Ph. Martin BDCF 1/92 p. 18).

Encore faut-il que le 4 bis de l'article 38 soit **applicable ratione temporis** ; or il ne vise que les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005 et les dispositions rétroactives dont il

était assorti ont été censurées par le Conseil constitutionnel comme portant atteinte à l'équilibre des droits des parties au procès fiscal (CC, 10 décembre 2010, n° 2010-78 QPC, *Société Innoma*, RJF 2/11 n° 212, note S. Austry FR 2/11 inf. 8 p. 15, note E. Meier et G.-H. Boucheron Dr. fisc. 51-52/10 actu 481). Dans l'affaire *Foncière du Rond Point*, où sont en cause les exercices 1998 à 2000, la société ne peut donc, en tout état de cause, bénéficier de l'intangibilité.

Encore faut-il par ailleurs, même sous l'empire du 4 bis de l'article 38 modifié en 2004, que **l'éventuelle mauvaise foi** dont le contribuable aurait fait preuve n'offre pas un argument à l'administration pour se dégager de la règle de l'intangibilité. Statuant sur un litige antérieur, vous n'aurez pas à vous prononcer sur le caractère opérant de cette objection mais, pour ce qui nous concerne, nous ne la croyons pas pertinente.

Il est vrai qu'**une décision d'il y a trente-cinq ans**, ou du moins son fichage à la RJF, énonce que l'intangibilité de l'actif net du bilan de clôture du dernier exercice prescrit ne peut bénéficier au contribuable si la surestimation de cet actif net procède d'initiatives délibérément irrégulières (CE, Plén., 27 juillet 1979, n° 11717, RJF 11/79 n° 639, conclusions Fabre Dr. fisc. 27/80 comm. 1495). Mais nous ne sommes, pour notre part, pas convaincu de la justesse de cette approche, qui à notre connaissance n'a pas trouvé de nouvelle illustration et qui n'était d'ailleurs pas celle que proposait à titre principal le commissaire du gouvernement dans cette affaire.

Si la mauvaise foi est opposable au contribuable réclamant à son profit la correction symétrique des bilans (décision *SARL Ghesquière* déjà citée), l'intangibilité est en revanche, selon nous, une **règle objective et absolue qui s'impose en toutes circonstances** à toutes les parties au litige. Ce qui, à nos yeux, était déjà vrai dans le régime jurisprudentiel de l'intangibilité l'est plus encore dans le régime législatif, qui pose un principe et détermine précisément les cas dans lesquels il y est dérogé, par exemple pour les erreurs ou omissions intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit.

Il a certes pu être jugé que le **droit à l'oubli** ainsi institué pour les erreurs ou omissions très anciennes ne valait pas pour celles qui sont de mauvaise foi (TA de Rouen, 29 juin 2011, n° 1000092, *A...*, RJF 3/12 n° 276, concl. T. Bertoncini BDCF 3/12 n° 36 ; CAA Douai, 4 décembre 2012, n° 11DA01211, *A...*, RJF 6/13 n° 635 ; CE (na), 25 juillet 2013, n° 365679, *A...*, RJF 11/13 n° 1062) ; mais c'est, quoi qu'il faille en penser, en considération de travaux parlementaires particulièrement précis sur ce point, et silencieux à l'inverse sur le cas général. A cela s'ajoute que, dans l'hypothèse, qui est de loin la plus fréquente, où l'intangibilité joue en défaveur du contribuable, permettre de l'écarter en cas de mauvaise foi aurait des effets pour le moins paradoxaux.

Mais, pour en revenir à notre affaire où les deux hypothèses que pouvaient représenter la thèse de la décision de gestion et celle de l'intangibilité sont donc levées – l'une pour être mal fondée, l'autre pour n'être en tout état de cause pas applicable eu égard au champ d'application dans le temps de la loi de finances rectificative pour 2004 –, la valeur fiscale de l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice de reprise de la provision **peut être corrigée à concurrence de la surestimation résultant de la neutralisation initiale** de la constitution comptable de la provision, ce qui fait apparaître un profit imposable.

Un redressement à ce titre n'est cependant valide que pour autant que l'exercice au cours duquel la provision a été constituée dans les écritures comptables mais fiscalement neutralisée soit **prescrit**. Sauf en effet à générer une perte artificielle au titre de l'exercice précédant la reprise de la provision, le bilan d'ouverture de ce dernier doit être symétriquement rectifié, et ainsi de proche en proche jusqu'à l'exercice de comptabilisation de la provision dont les bilans n'appellent, eux, de rectification qu'à la clôture et non pas à l'ouverture ; la surimposition initiale qui, ainsi, ressort finalement des corrections symétriques fait obstacle au redressement au titre de l'exercice de reprise, à moins seulement que le premier soit prescrit.

Reste néanmoins à déterminer si le droit à correction symétrique peut être refusé à l'entreprise du fait du **caractère délibéré de l'erreur** qu'elle a commise. Mais à cet égard, il nous paraît clair que toute insuffisance de dotation fiscale d'une provision, même par rapport à la provision comptable, ne relève pas de la mauvaise foi, et que c'est en ce sens étroit de mauvaise foi qu'il faut entendre, conformément aux conclusions de P. Collin à l'époque, la réserve des erreurs délibérées de votre jurisprudence *Ghesquière*. Un contribuable peut, de parfaite bonne foi, compte tenu des subtilités que recèlent les conditions de déductibilité fiscale découlant directement ou indirectement du 1-5° de l'article 39, avoir sous-doté une provision et il ne saurait alors perdre le bénéfice de la correction symétrique ; tout sera affaire d'espèce et de casuistique, encore que pour le passé, c'est-à-dire avant la clarification que représentera votre décision, la mauvaise foi ne nous paraisse en tout état de cause pas avoir vocation à être retenue trop souvent.

*

Au terme de développements sans doute trop longs et trop rapides à la fois, nous en arrivons au point où nous voulions en venir : selon les cas – qui sont fonction, pour synthétiser, de l'existence ou non d'un butoir d'intangibilité, des délais de prescription et de l'éventuelle mauvaise foi du contribuable –, le redressement nous paraît devoir conduire soit (rarement) à une forme de double imposition, soit à l'impossibilité pour l'administration de procéder à un redressement. Nous n'avons **pas le sentiment, pour autant, de décrédibiliser le principe de connexion fiscal-comptable** que nous vous avons proposé de retenir en matière de provisions et dépréciations.

S'agissant tout d'abord du risque de **double imposition**, résultant de la surévaluation initiale de l'assiette combinée avec le redressement final, tout choquant qu'il soit il résulte en substance des règles de prescription et n'est pas inédit à ce titre.

Il est vrai qu'il y aurait, pour l'éviter, une toute autre manière de raisonner. Elle consisterait à considérer que la dotation et la reprise forment, même fiscalement, un couple indissociable et que c'est **au titre de l'exercice de la dotation et de lui seul** que pourrait valablement s'instaurer un dialogue entre l'administration et le contribuable sur le bon niveau de provisionnement du point de vue des règles fiscales. Cette approche serait infiniment plus simple et éviterait de placer l'administration dans la situation trop confortable de pouvoir profiter, au titre de l'exercice au cours duquel intervient l'événement rendant probable une perte ou une charge, d'une éventuelle sous-dotation tout en sanctionnant ultérieurement, au

bénéfice de la prescription, la sous-reprise ; en termes de loyauté dans les relations entre le contrôleur et le contrôlé, il y a là un équilibre qui n'est pas entièrement satisfaisant. A la réflexion, il nous paraît cependant difficile de subordonner la possibilité de tirer les conséquences sur des exercices non prescrits d'opérations qui se sont déroulées au cours d'un exercice prescrit à la vérification en temps utile de ce dernier.

Au demeurant et surtout, la question de la double imposition nous paraît trouver une autre réponse possible dans les dispositions de **l'article L. 80 B du LPF**, qui permettent à un contribuable de bonne foi de demander en temps utile à l'administration de prendre formellement, sur l'appréciation de sa situation de fait au regard du 1-5° de l'article 39 du CGI, une position qui lui sera opposable.

Quant au risque inverse que l'administration, dans d'autres configurations, ne puisse pas procéder à un redressement, il ne nous émeut que dans une certaine mesure ; comme nous venons de l'indiquer, nous considérons que c'est essentiellement **au titre de l'exercice de dotation initiale** que la discussion doit intervenir et il nous semble que, dès lors que la règle de connexion aura été clarifiée par votre décision, les contribuables ne prendront guère le risque de ne pas s'y conformer.

Par ces motifs nous concluons à **l'annulation de l'arrêt attaqué**, au renvoi de l'affaire devant la CAA de Paris et au rejet des conclusions présentées par la SAS Foncière du Rond-Point sur le fondement de l'article L. 761-1 du CJA.