



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Légifrance

Le service public de la diffusion du droit



**cour administrative d'appel de Toulouse, 1ère chambre, 23/05/2024,
22TL21736**

**cour administrative d'appel de Toulouse - Lecture du jeudi 23 mai 2024
1ère chambre**

N° 22TL21736
Non publié au bulletin

Président
M. Barthez
Rapporteur public
M. Clen

Rapporteur
Mme Camille Chalbos
Avocat(s)
JABERSON AVIGNON

**RÉPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée Pharmacie Lafayette Hôtel Dieu a demandé au tribunal administratif de Nîmes de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos les 31 décembre 2015, 2016 et 2017 ainsi que des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 2002241 du 17 juin 2022, le tribunal administratif de Nîmes a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 3 août 2022, le 15 mars 2023 et le 14 avril 2023, la société Pharmacie Lafayette Hôtel Dieu, représentée par Me Froger, demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement ;

2°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos les 31 décembre 2015, 2016 et 2017 ainsi que des pénalités correspondantes ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la provision pour dépréciation de son fonds de commerce remplit les conditions de forme et de fond de déductibilité prévues par le 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts ;

- la majoration de 40 % infligée au titre de l'exercice 2017 a été calculée à tort sur le montant total de l'impôt sur les sociétés sans déduction du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi dont elle disposait ;
- il ressort également du paragraphe 30 de la doctrine BOI-CF-10-10-20, applicable aux majorations de l'article 1728 du code général des impôts en vertu du paragraphe 20 de la doctrine BOI-CF-10-20-10, invoqué sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, que le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi doit être déduit de la base de calcul de cette majoration.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 9 novembre 2022, le 6 avril 2023 et le 11 mai 2023, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par la société Pharmacie Lafayette Hôtel Dieu ne sont pas fondés.

Par ordonnance du 12 mai 2023, la clôture d'instruction a été fixée au 9 juin 2023.

Des pièces ont été produites par la société Pharmacie Lafayette Hôtel Dieu le 20 mars 2024 en vue de compléter l'instruction et communiquées au titre des dispositions de l'article R. 613-1-1 du code de justice administrative.

Des pièces ont été produites par le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique le 22 mars 2024 en vue de compléter l'instruction et communiquées au titre des dispositions de l'article R. 613-1-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Chalbos,
- les conclusions de M. Clen, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La société Pharmacie Lafayette Hôtel-Dieu, créée en 2001, exploite une officine de pharmacie à Carpentras (Vaucluse). Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période du 1er janvier 2015 au 31 décembre 2017. Au cours de ce contrôle, l'administration a remis en cause la comptabilisation au titre de l'exercice 2014 d'une provision pour dépréciation du fonds de commerce et l'a réintégrée au bilan du premier exercice non prescrit. Des rappels d'impôt sur les sociétés ont été notifiés à la société au titre des exercices clos en 2015, 2016 et 2017, par propositions de rectification du 17 décembre 2018 et du 25 mars 2019, ainsi que des pénalités au titre des deux derniers exercices vérifiés, en particulier, pour l'exercice 2017, la majoration de 40 % prévue par le b du 1 de l'article 1728 du code général des impôts. L'administration a partiellement fait droit à la réclamation de la société, dégageant, par une décision du 10 juin 2020, l'amende infligée pour défaut de présentation du fichier d'écritures comptables et les pénalités de retard pour l'exercice clos en 2017. La demande de décharge des impositions laissées à sa charge, introduite par la société devant le tribunal administratif de Nîmes, a été rejetée par un jugement du 17 juin 2022, dont elle fait appel devant la cour.

Sur le bien-fondé du jugement attaqué :

En ce qui concerne la provision pour dépréciation du fonds de commerce :

2. Aux termes de l'article 38 quater de l'annexe III au code général des impôts : " 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 ". Aux termes de l'article 38 sexies de la même annexe dans sa rédaction applicable au litige : " La dépréciation des immobilisations qui ne se déprécie pas de manière irréversible, notamment (...) les fonds de commerce, (...) donne lieu à la constitution de provisions dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts ". L'article 39 du code général des impôts auquel il est renvoyé et applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de

l'article 209 du même code dispose que : " 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : / (...) 5° 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 (...) ".

3. D'une part, il résulte de ces dispositions qu'une entreprise peut valablement porter en provision et déduire des bénéfices imposables d'un exercice des sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle, à la condition que ces pertes ou charges soient nettement précisées quant à leur nature et susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante, qu'elles apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice et qu'elles se rattachent aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date par l'entreprise. Il appartient toujours au contribuable de justifier tant du montant des provisions qu'il entend déduire de son bénéfice net que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité.

4. D'autre part, la déductibilité fiscale d'une provision est subordonnée, en application des dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts et de l'article 38 quater de l'annexe III à ce code, outre aux conditions relatives à la dépréciation elle-même, à ce que la provision en cause ait été constatée dans les écritures de l'exercice conformément, en principe, aux prescriptions comptables. S'agissant de la dépréciation d'un élément d'actif, il résulte des dispositions du plan comptable général que la passation de l'écriture comptable correspondante est subordonnée au constat selon lequel la valeur actuelle de cet élément d'actif, valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable. Par suite, la seule circonstance que la valeur vénale d'un élément d'actif soit devenue inférieure à sa valeur nette comptable ne saurait, en principe, justifier la déductibilité fiscale d'une provision s'il apparaît que la valeur d'usage reste supérieure à cette valeur nette comptable, faisant ainsi obstacle à la comptabilisation d'une dépréciation.

5. La société Pharmacie Lafayette Hôtel Dieu a acquis, en 2001, un fonds de commerce de pharmacie pour une valeur de 1 236 362 euros, inscrit à son actif pour une valeur d'apport du même montant. Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2014, elle a constitué une provision pour dépréciation de son fonds de commerce à hauteur de 200 000 euros. Cette provision a été maintenue en comptabilité pour les exercices suivants. L'administration fiscale a remis en cause cette provision pour la réintégrer au résultat imposable de l'exercice clos au 31 décembre 2015, premier exercice non prescrit.

6. Pour justifier du bien-fondé de la provision comptabilisée au titre de l'exercice 2014, la société fait état de la perte importante de valeur vénale de son fonds de commerce, évaluée par référence aux études de l'organisme Interfimo, qui révèlent une baisse globale et sans précédent de la moyenne nationale des prix de cession des officines de pharmacie pour l'année 2014. Toutefois, ces données à caractère général, dont la société s'est de surcroît écartée en y appliquant des pondérations subjectives et non justifiées, ne sont pas suffisantes pour apprécier la dépréciation réellement subie par le fonds de commerce concerné au cours d'un exercice donné. Par ailleurs, il résulte de ce qui a été dit au point 4 que la seule perte de valeur vénale d'un fonds de commerce, à la supposer avérée, ne suffit pas à justifier une provision pour dépréciation s'il apparaît que la valeur d'usage, appréciée au regard des profits de l'entreprise, est supérieure à la valeur vénale et n'est pas devenue notablement inférieure à la valeur comptable d'origine. Sur ce point, la société se borne à faire état d'éléments de contexte tels que la dégradation de la situation économique des commerces du centre-ville de Carpentras et, plus généralement, des officines de pharmacie, ainsi que l'extension, en 2014, de la pharmacie discount " Becker ", concurrent situé dans une commune voisine et pratiquant une politique de prix agressive, dont le chiffre d'affaires ne cesse de croître depuis 2014. Toutefois, de tels éléments extérieurs à l'entreprise ne sont pas de nature à justifier la comptabilisation d'une provision pour dépréciation s'il ne peut être observé, pour la pharmacie Lafayette Hôtel Dieu, de dégradation de sa propre situation économique. Alors que la société ne donne pas d'indication sur son chiffre d'affaires et son excédent brut d'exploitation au titre de l'exercice 2001, il résulte de l'instruction qu'aucune baisse significative de ces indicateurs ne peut être observée au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2014. L'administration a au contraire observé que la tendance baissière du chiffre d'affaires entre 2009 et 2013 était compensée par une augmentation en 2014 et 2016. Elle a également constaté une tendance croissante de l'excédent brut d'exploitation entre 2010 et 2015 ainsi qu'un taux de rentabilité maximal pour l'exercice 2014 et un taux de marge en redressement à partir de 2014. Il apparaît ainsi que, sans l'enregistrement de la provision litigieuse, la société aurait enregistré pour l'exercice 2014 son plus gros bénéfice de la période 2009-2016. Il résulte donc de l'instruction que les éléments conjoncturels invoqués par la société n'ont pas eu d'impact négatif sur sa valeur d'usage. Pour contester ces éléments, la société se borne à soutenir, sans en justifier, que l'excédent brut d'exploitation à partir de 2014 serait artificiellement majoré par un changement de méthode de comptabilisation des produits accessoires et par l'absence de prise en compte, à tort, d'une partie de la rémunération de la dirigeante de la société correspondant au coût de la main d'œuvre.

Enfin, la circonstance que le fonds de commerce ait été cédé le 23 décembre 2022 au prix de 650 000 euros, très inférieur à sa valeur d'acquisition, n'est pas susceptible de justifier la comptabilisation d'une valeur pour dépréciation du fonds de commerce au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2014, au cours duquel aucun projet de cession n'était en cours. Dans ces conditions, l'administration était fondée, sans qu'il soit besoin d'examiner si les conditions de forme de la provision étaient respectées, à remettre en cause, pour le premier exercice non prescrit, la déduction de la provision pour dépréciation du fonds de commerce constituée par la pharmacie Lafayette Hôtel Dieu au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2014. Il s'ensuit que la société n'est pas fondée à contester la remise en cause, par voie de conséquence, du déficit reportable au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2016.

En ce qui concerne la majoration de 40 % :

7. En premier lieu, aux termes de l'article 1728 du code général des impôts : " 1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de : / (...) b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai (...)." .

8. Aux termes de l'article 223 du code général des impôts : " 1. Les personnes morales et associations passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de souscrire les déclarations prévues pour l'assiette de l'impôt sur le revenu en ce qui concerne les bénéficiaires industriels et commerciaux (...)" . L'article 1668 du même code dispose que : " 1. L'impôt sur les sociétés donne lieu au versement, au comptable public compétent, d'acomptes trimestriels déterminés à partir des résultats du dernier exercice clos. Le montant total de ces acomptes est égal à un montant d'impôt sur les sociétés calculé sur le résultat imposé au taux fixé au deuxième alinéa du I de l'article 219 (...). / 2. Il est procédé à une liquidation de l'impôt dû à raison des résultats de la période d'imposition mentionnée par la déclaration prévue au 1 de l'article 223. / S'il résulte de cette liquidation un complément d'impôt, il est acquitté lors du dépôt du relevé de solde (...)" .

9. Enfin, aux termes de l'article 244 quater C du code général des impôts : " I. - Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel (...) peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt ayant pour objet le financement de l'amélioration de leur compétitivité (...)" . L'article 220 C du même code dispose que : " Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater C est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise dans les conditions prévues à l'article 199 ter C " . Selon l'article auquel il est ainsi renvoyé : " I.- Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater C est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été versées. L'excédent de crédit d'impôt constitue, au profit du contribuable, une créance sur l'Etat d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée, puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période (...)" .

10. En instituant les sanctions mentionnées à l'article 1728 du code général des impôts, le législateur a entendu, pour assurer l'égalité devant les charges publiques, améliorer la prévention et renforcer la répression des défauts ou retards volontaires de déclaration de base d'imposition ou des éléments retenus pour la liquidation de l'impôt. Il suit de là que, pour l'application des dispositions précitées au point 7, le montant des droits mis à la charge du contribuable qui constitue l'assiette des sanctions instituées par ces dispositions, correspond au montant des droits dû sans déduction des éventuels acomptes déjà versés.

11. Il résulte en revanche des dispositions précitées au point 9 que le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises lorsque celles-ci s'acquittent spontanément de leurs obligations de déclaration et de liquidation de l'impôt. Il s'ensuit que contrairement à ce que fait valoir l'administration en défense, il ne constitue pas une simple modalité de paiement mais intervient dans le calcul de l'impôt dès lors qu'il a pour effet de diminuer le montant des droits dus par le contribuable. La pharmacie Lafayette Hôtel Dieu est donc fondée à soutenir que, pour l'application des dispositions de l'article 1728 du code général des impôts précitées, l'amende de 40 % devait être appliquée sur le montant des droits mis à sa charge, déduction faite du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi figurant sur son relevé de solde et qu'elle était en droit d'imputer sur le montant d'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2017. Par suite, et sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre moyen de la société invoqué sur le terrain de la doctrine, elle doit être déchargée de la somme correspondant à la différence entre la majoration de 40 % qui lui a été infligée, et la somme correspondant à la majoration de 40 % calculée à partir du montant d'impôt sur les sociétés dû après imputation d'un crédit d'impôt de 6 837 euros.

12. Il résulte de tout ce qui précède que la société Pharmacie Lafayette Hôtel Dieu est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Nîmes ne lui a pas accordé une réduction de la majoration de 40 % qui lui a été infligée au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2017.

Sur les frais liés au litige :

13. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance pour l'essentiel, une somme à verser à la société Pharmacie Lafayette Hôtel Dieu au titre des frais exposés et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1er : La base de la majoration de 40 % infligée à la société Pharmacie Lafayette Hôtel Dieu au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2017 est réduite de 6 837 euros.

Article 2 : La société Pharmacie Lafayette Hôtel Dieu est déchargée de la différence entre la majoration de 40 % qui lui a été infligée au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2017 et celle qui résulte du présent arrêt.

Article 3 : Le jugement du tribunal administratif de Nîmes est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 5 : Le présent arrêt sera notifié à l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée Pharmacie Lafayette Hôtel Dieu et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal Sud-Pyrénées.

Délibéré après l'audience du 25 avril 2024, à laquelle siégeaient :

M. Barthez, président,

M. Lafon, président assesseur,

Mme Chalbos, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 23 mai 2024.

La rapporteure,

C. Chalbos

Le président,

A. Barthez

Le greffier,

F. Kinach

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne ou à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

2

N° 22TL21736

▼