

Conditions nécessaires pour définir le caractère irrécouvrable d'une créance : CE 20-7-88 n° 51165

**Conseil d'Etat
statuant
au contentieux
N° 51165**

8 / 9 SSR

Le Menestrel Rapporteur
Mme de Saint-Pulgent C. du G.

Lecture du 20 juillet 1988

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la requête enregistrée le 7 juin 1983 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, présentée par M. Jean PUISAIS, demeurant à Vernon, La Villedieu-du-Clain (86340), et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

- °1) annule le jugement du 30 mars 1983 par lequel le tribunal administratif de Poitiers a rejeté sa demande en réduction des compléments d'impôt sur le revenu et de majoration exceptionnelle auxquels il a été assujéti respectivement au titre des années 1975, 1976 et 1977 et au titre de 1975, dans les rôles de la commune de La Villedieu-du-Clain (Vienne),
- °2) lui accorde la réduction des impositions contestées,
- °3) prononce le remboursement des frais exposés tant en première instance qu'en appel,

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le III de l'article 81 de la loi °n 86-1317 du 30 décembre 1986 modifié par l'article 93 de la loi °n 87-1060 du 30 décembre 1987 ;

Vu l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953 ;

Vu la loi du 30 décembre 1977 ;

Après avoir entendu :

- le rapport de M. Le Menestrel, Conseiller d'Etat,

- les conclusions de Mme de Saint-Pulgent, Commissaire du gouvernement ;

Sans qu'il soit besoin de statuer sur la fin de non-recevoir du ministre :

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant que, devant les premiers juges, M. PUISAIS n'a contesté que le bien-fondé des impositions complémentaires à l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 1975, 1976 et 1977 ; que le moyen qu'il présente devant le Conseil d'Etat et qui est tiré de ce que l'avis de vérification de comptabilité du 30 mars 1979 ne mentionnait pas le contrôle des reports déficitaires se rattache à une cause juridique distincte du bien-fondé des impositions ; qu'il ne présente pas un caractère d'ordre public ; que M. PUISAIS émet ainsi une prétention qui constitue une demande nouvelle laquelle, présentée pour la première fois en appel, est irrecevable ;

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne l'annulation du déficit né au cours de la période prescrite :

Considérant qu'aux termes de l'article 156 du code général des impôts, dans sa rédaction

applicable à l'époque des faits : "L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable. Ce revenu net est déterminé eu égard ... aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles il se livre, sous déduction : I. Du déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus ; si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la cinquième année inclusivement ..." ; qu'aux termes de l'article 39 du même code : "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 et figurent au relevé des provisions prévu à l'article 54 ..." ; qu'en vertu des dispositions de cet article 54, les contribuables qui sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux selon le régime réel sont tenus de fournir, en même temps que la déclaration des résultats, sur des imprimés établis par l'administration, un relevé des provisions présenté conformément à un modèle fixé par décret ;

Considérant qu'à l'occasion de la vérification de la comptabilité de M. PUISAIS, négociant en bestiaux à Villedieu-du-Clain (Vienne), opérée en 1979 et portant sur les exercices clos en 1975, 1976 et 1977, l'administration a constaté que le requérant, qui était imposable selon le régime réel, avait reporté sur les résultats de l'exercice clos en 1975 le reliquat de 51 782 F, non absorbé par les bénéfices, d'un déficit ayant son origine dans l'exercice clos en 1972 et qui résultait de la constitution d'une provision pour créances douteuses comptabilisée pour un montant de 258 067,01 F ;

Considérant, en premier lieu, que, dès lors que les dispositions, ci-dessus rappelées, de l'article 156 du code général des impôts permettent aux contribuables de retrancher des bénéfices imposables d'un exercice non couvert par la prescription les déficits d'exercices précédents même couverts par la prescription, elles conduisent nécessairement à autoriser l'administration à vérifier l'existence et le montant de ces déficits et, par suite, à remettre en cause, le cas échéant, les résultats prétendument déficitaires d'exercices sur lesquels elle ne peut, en raison de la prescription exercer son droit de reprise, les rectifications apportées à ces résultats ne pouvant, toutefois, pas avoir d'autre effet que de réduire ou supprimer les reports déficitaires qui affectent des exercices non prescrits ; qu'il suit de là que, s'agissant des bénéfices imposables au titre de l'année 1975, desquels M. PUISAIS avait déduit un déficit né en 1972, l'administration était en droit de s'assurer, comme elle l'a fait, de l'exactitude des résultats de l'exercice 1972, alors même qu'au moment de la vérification aucune imposition supplémentaire ne pouvait plus être réclamée au titre de l'année 1972 ;

Considérant, en second lieu, qu'il résulte de l'instruction, que la provision pour créances douteuses susmentionnée, comptabilisée en 1972, n'a pas fait l'objet du relevé spécial qui devait être annexé à la déclaration des bénéfices imposables en application des dispositions ci-dessus rappelées de l'article 54 du code général des impôts ; que, par suite, l'une des conditions posées au °5 du 1 de l'article 39 du code n'étant pas remplie, l'administration était en droit, comme elle l'a fait, de refuser la déduction, au titre dudit exercice, de cette provision ; que, l'exercice clos en 1972 étant, de ce fait, devenu bénéficiaire, c'est à bon droit qu'elle a redressé les bases d'imposition déclarées par le requérant, au titre de l'année 1975, à concurrence du report déficitaire susmentionné ;

En ce qui concerne la déduction des frais financiers :

Considérant qu'aux termes de l'article 38 du code général des impôts : "1 ... le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé par les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises ... 2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent

servir de base à l'impôt, diminué des suppléments d'apports et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés ..." ; qu'aux termes de l'article 39 du même code : "1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges ..." ; que les charges financières supportées durant l'exercice sont au nombre de ces charges déductibles à la condition d'avoir été effectivement exposées dans l'intérêt de l'entreprise ; Considérant que, dans une entreprise individuelle, le capital engagé dans l'entreprise est à tout moment égal au solde débiteur du compte personnel de l'exploitant ; que le compte de celui-ci doit, à la clôture de chaque exercice, être crédité ou débité des résultats bénéficiaires ou déficitaires et doit, en cours d'exercice, être crédité ou débité des suppléments d'apports ou des prélèvements effectués ; qu'aucune disposition législative n'oblige l'exploitant à faire des suppléments d'apports ou à s'abstenir de faire des prélèvements à l'effet de maintenir engagé dans l'entreprise un capital minimum, les droits de créanciers étant garantis par la responsabilité personnelle et illimitée de l'exploitant à leur égard ; que, par suite, ne peuvent être regardés comme anormaux les prélèvements effectués par un exploitant sur son compte personnel tant que ce compte, crédité et débité ainsi qu'il a été dit plus haut, présente un solde créditeur ; que, si, au contraire, le solde ainsi calculé devient débiteur, ce qui signifie que l'exploitant alimente sa trésorerie privée au détriment de la trésorerie de l'entreprise et si, par suite, l'entreprise doit, en raison de la situation de sa trésorerie, recourir à des emprunts, les frais et charges correspondant à ces emprunts ne peuvent être regardés comme supportés dans l'intérêt de l'entreprise mais seulement dans l'intérêt de l'exploitant et ne sont, dès lors, pas déductibles des bénéfices imposables ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'à la clôture des exercices de 1976 et de 1977 le compte d'exploitant de M. PUISAIS présentait des soldes débiteurs de 99 289 F en 1976 et de 182 811 F en 1977 alors que son entreprise, au cours de cette période, a été contrainte de recourir à l'emprunt ; que, contrairement à ce que soutient le requérant, l'existence de plus latentes, à les supposer établies, et de redressements fiscaux est sans influence sur la détermination de soldes de trésorerie ; que, par suite, l'administration justifie en l'espèce la réintégration des frais financiers, établie sur la base de 12,36 % de 99 289 F pour 1976 et de 12,38 % de 182 811 F pour 1977 ;

En ce qui concerne la déduction pour perte au titre de l'exercice 1977 :

Considérant que l'administration a réintégré dans les résultats imposables de l'entreprise de M. PUISAIS une somme de 52 013,90 f qui avait été déduite pour pertes à la clôture de l'exercice 1977 et qui, selon le requérant, correspondait à des créances irrécouvrables depuis 1972 ; que, pour contester cette réintégration, M. PUISAIS, qui produit pour la première fois en appel un état de ces créances, se borne, pour justifier de leur caractère irrécouvrable, à invoquer leur ancienneté et les usages de sa profession ; qu'en s'abstenant de fournir toute précision sur les diligences qu'il aurait faites en vue de leur recouvrement et en ne mentionnant aucune circonstance propre à démontrer l'insolvabilité des débiteurs, le requérant n'établit pas que les créances litigieuses étaient devenues irrécouvrables à la clôture de l'exercice ; que, dès lors, il n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que l'écriture de perte affectant les résultats de l'exercice 1977 a été rejetée ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. PUISAIS n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Poitiers a rejeté sa demande en réduction des impositions contestées ;

DECIDE :

Article 1er : La requête de M. PUISAIS est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. PUISAIS et au ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget.