

Chronique *fiscale*



CLAIRE ACARD
Associée
Andersen Legal
Association d'avocats

Conseil de la concurrence. Amendes pour entente. Déductibilité fiscale (art. 39-2 CGI)

L'interdiction de déduire certaines amendes prévue à l'article 39-2 du CGI a vu son champ d'application étendu aux amendes prononcées par le Conseil de la concurrence par l'article 85 de la loi du 15 mai 2001 relative aux nouvelles réglementations économiques.

Cette réforme apporte une réponse claire pour l'avenir à la question controversée de la déductibilité des condamnations pécuniaires pour pratiques anticoncurrentielles. En revanche, l'interprétation jurisprudentielle restrictive de l'article 39-2 semble autoriser la déduction des condamnations antérieures à l'entrée en vigueur de la réforme législative.

Toute charge engagée dans l'intérêt de l'entreprise est en principe déductible ¹, sauf exception prévue par la loi ou la jurisprudence. Parmi ces exceptions, l'article 39-2 du Code général des impôts (CGI) interdit la déduction, au plan fiscal, de certaines amendes ou pénalités.

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 15 mai 2001 relative aux nouvelles réglementations économiques ² (la loi NRE), l'article 39-2 du CGI prévoyait que «*les transactions, amendes, confiscations, pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix, le ravitaillement, la répartition des divers produits, l'assiette et le recouvrement des impôts, contributions et taxes, ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt*».

Un certain nombre d'entreprises condamnées par le Conseil de la concurrence au paiement d'amendes pour pratiques anticoncurrentielles ont récemment fait l'objet de redressements de la part de l'Administration fiscale, cette dernière remettant en cause la déduction de ces amendes sur le fondement de l'article 39-2.

Jugeant que la rédaction de l'article 39-2 ne permettait pas de façon suffisamment explicite d'exclure la déductibilité des amendes pour entrave à la concurrence, le législateur a, dans le cadre de la loi NRE ³, modifié l'article 39-2, en remplaçant les termes «*transactions, amendes, confiscations, pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix*» par «*transactions, amendes, confiscations, pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant la liberté des prix et de la concurrence*».

Il paraissait donc intéressant dans ce contexte de s'interroger sur le point de savoir si les amendes prononcées par le Conseil de la concurrence avant l'entrée en vigueur de la loi NRE constituent des charges déductibles des résultats imposables des entreprises nonobstant la formulation de l'article 39-2 du CGI.

En effet, si la loi NRE a réglé la question pour l'avenir (I), l'interprétation restrictive retenue par la jurisprudence sur l'article 39-2 dans sa rédaction antérieure à la réforme devrait permettre de revendiquer la déduction des amendes pour entrave à la concurrence prononcées avant l'entrée en vigueur de la loi NRE (II).

Cette problématique est susceptible d'intéresser tout particulièrement le secteur bancaire.

En effet, par une décision rendue le 19 septembre 2000, le Conseil de la concurrence a constaté l'existence d'un accord national passé entre certaines banques visant à empêcher la renégociation de crédits de prêt immobilier entre elles ⁴.

Estimant que cet accord constituait une pratique anticoncurrentielle prohibée en vertu de l'article 7 de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986 ⁵, le Conseil de la concurrence a condamné les banques ayant participé à cet accord à payer des amendes sur le fondement de l'article 13 de l'ordonnance ⁶, décision qui a fait l'objet d'un recours devant la Cour d'appel de Paris.

I La nouvelle rédaction de l'article 39-2 prohibe pour l'avenir la déduction des amendes pour entrave à la concurrence

1.1 L'objectif de la loi NRE

Issue d'un amendement du rapporteur de la loi devant l'Assemblée nationale, la modification de l'article 39-2 du CGI a été expressément motivée par le Gouvernement par le souci de «*lever toute ambiguïté quant au caractère non déductible des sanctions pécuniaires infligées par le Conseil de la concurrence en cas de pratiques anticoncurrentielles*», de telle sorte que les entreprises sachent «*précisément à quoi elles s'exposent*» ⁷.

Le rapporteur de la loi devant le Sénat a précisé dans le même sens que la nouvelle disposition «*étendait la non déductibilité des pénalités à toutes celles qui sont encourues pour des infractions à la législation sur la concurrence*» ⁸.

1.2 Sanctions pécuniaires dont la déductibilité est remise en cause

Les amendes, pénalités, et transactions mises à la charge de contrevenants aux dispositions légales régissant la liberté des prix et de la concurrence ne sont donc clairement plus déductibles ⁹.

Eu égard aux termes mêmes de l'amendement, sont sans aucun doute visées les sanctions pécuniaires prononcées sur le fondement de l'article 13 de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986 relative à la liberté des prix et de la

concurrence, sanctionnant la réalisation de pratiques anti-concurrentielles visées aux articles 7, 8 et 10-1 de la même ordonnance ¹⁰.

L'interdiction devrait également s'appliquer aux amendes prononcées par la Commission européenne pour pratiques anticoncurrentielles prohibées par les articles 81 et 82 du Traité CE (ex articles 85 et 86 du Traité de Rome) ¹¹ et à l'article 65 du Traité CECA ¹², dans la mesure où ces dispositions ont aussi pour objet de garantir la liberté des prix et de la concurrence au sein de l'Union européenne.

1.3 Application dans le temps

Dans la mesure où la loi NRE n'a pas expressément disposé que la modification de l'article 39-2 aurait un caractère rétroactif ou interprétatif, l'extension du champ d'application de cette disposition n'aura donc vocation à s'appliquer qu'aux seules amendes prononcées et déduites postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi NRE, à savoir :

- pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 18 mai 2001 à Paris ;
- et pour la province, pour les exercices clos à compter du surlendemain de l'arrivée du JO du 16 mai au chef-lieu d'arrondissement.

II L'interprétation restrictive de l'ancien article 39-2 devrait permettre la déduction des amendes pour le passé

2.1 L'approche restrictive de la jurisprudence

Si un arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille a retenu une interprétation extensive de cette disposition ¹³, la jurisprudence dominante interprète l'article 39-2 de façon stricte, en s'en tenant à la lettre du texte.

Le Conseil d'Etat a ainsi jugé que les intérêts moratoires imposés à une banque pour manquement à son obligation de constituer des réserves auprès de la Banque de France ne rentraient pas dans le champ d'application de l'article 39-2 ¹⁴.

De même, la cour administrative d'appel de Paris a jugé que la pénalité pour dépassement des quotas de production dans le secteur sidérurgique prononcée par la Commission européenne en application de l'article 58-3° du Traité CECA «ne peut être regardée comme entrant dans la catégorie de celles limitativement énumérées par les dispositions précitées de l'article 39-2 du CGI» ¹⁵.

2.2 Application au cas des amendes pour entente prononcées sur le fondement de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986

La jurisprudence n'a jamais statué jusqu'à présent sur l'application de l'article 39-2 aux amendes pour entente prononcées sur le fondement de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986.

Le Conseil d'Etat s'est en revanche penché sur le cas des amendes pour entente prononcées en vertu de l'ordonnance du 30 juin 1945 relative aux prix, en confirmant son interprétation littérale des dispositions de l'article 39-2.

Certes, dans son arrêt du 7 janvier 2000 : «Entreprises Jean François», le Conseil d'Etat a refusé la déductibilité d'une telle amende. Mais il nous semble qu'il résulte des termes mêmes de l'arrêt que ces amendes

n'entrent dans le champ d'application de l'article 39-2 qu'en raison des dispositions particulières de l'ordonnance de 1945, qui assimilent expressément les ententes à la pratique de prix illicites ¹⁶.

En effet, aux termes de l'article 37 de l'ordonnance du 30 juin 1945, «est assimilé à la pratique de prix illicites le fait [...] par toute personne responsable d'une action concertée, de se livrer ou d'inciter à se livrer à une pratique prohibée par l'article 50 de la présente ordonnance» (l'article 50 de l'ordonnance prohibant les actions concertées, conventions, ententes expresses ou tacites, ou coalitions ayant pour objet ou pouvant avoir pour effet d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence) ¹⁷.

Or, le Conseil d'Etat a pris soin de relever dans ses considérants qu'il «résulte des dispositions combinées des articles 37 et 50 de l'ordonnance du 30 juin 1945 relative aux prix, que les ententes sont assimilées à la pratique de prix illicites ; que dans ces conditions les ententes auxquelles s'est associée la société requérante doivent être regardées comme des pratiques de prix illicites au sens de ces dispositions et par suite comme des infractions aux dispositions légales régissant les prix au sens de l'article 39-2 du CGI» et que «dès lors la sanction prononcée par le Conseil de la concurrence entraine, eu égard aux textes alors applicables, dans le champ des dispositions de l'article 39-2 du CGI».

La rédaction de l'arrêt semble donc condamner une interprétation téléologique ou par analogie de l'article 39-2.

De fait, la mesure où l'ordonnance du 30 juin 1945 a été abrogée par l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986, et que cette dernière ne contient pas de disposition assimilant les ententes à des pratiques de prix illicites, la lecture littérale de l'article 39-2 qui prévaut en jurisprudence devrait a contrario priver l'Administration de fondement opératoire pour contester la déductibilité d'amendes pour entente prononcées en vertu de l'ordonnance de 1986, antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi NRE.

On ne peut certes écarter totalement que les juridictions administratives assimilent à des «amendes mises à la charge de contrevenants aux dispositions légales régissant les prix», au sens de l'article 39-2, les amendes pour entente tendant à «faire obstacle à la fixation des prix par le libre jeu du marché en favorisant artificiellement leur hausse ou leur baisse» prononcées sur le fondement de l'article 7-2 de l'ordonnance de 1986. Compte tenu de l'approche restrictive adoptée par le Conseil d'Etat, il semble toutefois peu probable que la Haute juridiction accepte d'assimiler une législation établissant la liberté des prix à une législation régissant les prix.

Il paraît en effet justifié que le principe général de déductibilité des charges prévale en l'absence de dérogation légale expresse. Or, la rédaction de l'article 39-2 antérieure à la loi NRE résulte d'une loi du 23 février 1942, adoptée dans un contexte juridique de contrôle des prix. Si cette disposition a vocation à s'appliquer à des amendes édictées postérieurement à l'entrée en vigueur, il ne semble pas que le législateur de l'époque ait voulu en revanche viser, sous les termes «dispositions légales régissant les prix», l'hypothèse des amendes réprimant les atteintes à la liberté de la concurrence et des prix, instaurées par l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986.

La volonté exprimée lors des débats parlementaires relatifs à la modification de l'article 39-2 d'étendre l'interdiction de déduire aux amendes pour infractions à la légis-

lation sur la concurrence constitue un argument supplémentaire en ce sens.

En conclusion, les entreprises condamnées à des amendes pour pratiques anticoncurrentielles sur le fondement de l'ordonnance de 1986, prononcées – et déduites lors d'un exercice clos – antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi NRE, semblent fondées à déduire ces amendes de leur résultat fiscal¹⁸.

En revanche, il n'est pas à exclure que la nouvelle rédaction de l'article s'applique dans l'hypothèse où l'amende serait aggravée en appel par un arrêt de la Cour d'appel de Paris rendu postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi, interdisant la déduction de la fraction de cette amende excédant le montant de celle prononcée en première instance par le Conseil de la concurrence antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi¹⁹.

Certes, il n'est pas possible de maîtriser totalement une éventuelle réaction moralisatrice du juge administratif sur ce point, qui pourrait notamment prendre la forme d'une nouvelle application de la jurisprudence sur le risque manifestement excessif²⁰, ou de l'extension aux amendes prononcées par des autorités administratives de la jurisprudence interdisant la déduction des amendes pénales²¹.

Mais telle ne semble pas être l'orientation du Conseil d'Etat qui, dans un arrêt prononcé le même jour que l'arrêt «Entreprises Jean François», a rappelé que les actes qu'un exploitant décide de faire en n'ignorant pas qu'il expose ainsi l'entreprise au risque de devoir supporter certaines charges ou dépenses, telles que des condamnations civiles prononcées en réparation de faits délictueux, ne relèvent d'une gestion anormale que pour autant qu'elles ont été décidées à des fins étrangères aux intérêts de l'entreprise²². Dans ce même arrêt, le Conseil d'Etat a expressément écarté l'argument selon lequel la prise de risques excédant manifestement ceux qu'un chef d'entreprise peut être amené à prendre pour améliorer les résultats de son exploitation puisse constituer un fondement autonome d'interdiction de déduire ces dommages et intérêts.

Le législateur ayant comblé une lacune des textes sans lui conférer un effet rétroactif, il serait pour le moins déroutant, au vu de l'arrêt «Entreprises Jean François», que le Conseil d'Etat se montre plus royaliste que le roi en refusant la déduction pour le passé des amendes fondées sur l'ordonnance de 1986.

¹ Article 39-1-1° du Code général des impôts (CGI).

² Loi n° 2001-420 du 15 mai 2001, JO du 16 mai 2001, p. 7776.

³ Art. 85 de la loi NRE.

⁴ Décision n° 2000-D-28 du 19 septembre 2000, publiée au BOCCRF du 5 décembre 2000.

⁵ Devenu article L 420-1 du Code de commerce.

⁶ Devenu article L 464-2 du Code de commerce.

⁷ Intervention de Mme Marylise Lebranchu, Séance du 17 octobre 2000, JO Sénat Débats p. 5146.

⁸ Intervention de M. le Rapporteur Marini, Séance du 17 octobre 2000, JO Sénat Débats p. 5145.

⁹ L'amende n'étant pas déductible, la provision pour charge qui serait passée par l'entreprise pour l'anticiper devrait être également réintégréée au résultat fiscal de l'entreprise.

¹⁰ Devenus articles L 420-1, L 420-2 et L 420-5 du Code de commerce.

¹¹ Amendes prononcées en vertu de l'article 15§2 du Règlement n° 17 modifié du 19 février 1962.

¹² Qui prohibe les ententes entre entreprises du marché du charbon et de l'acier ayant pour effet de restreindre, d'empêcher ou de fausser le jeu normal de la concurrence. En revanche, la cour administrative d'appel de Paris a jugé déductible la pénalité due par une entreprise n'ayant pas respecté les quotas de production d'acier fixés par la Commission en vertu de l'article 58 du Traité CECA (CAA Paris 19 novembre 1998, n° 96PA04324

Société des Acières de Montereau, conclusions contraires Martel). Cette solution devrait être transposable sous la nouvelle rédaction de l'article 39-2.

¹³ Jugeant que les redevances qui sanctionnent le non-respect de la législation relative à l'emploi obligatoire des mutilés de guerre constituent des «pénalités de toute nature» au sens de l'article 39-2 (CAA Marseille 16 novembre 1999, n° 97MA05490 SA GSF Jupiter [conclusions contraires du Commissaire du gouvernement Jean-Christophe Duchon-Doris]).

¹⁴ CE Section 1^{er} juillet 1983 n° 28315, 6 janvier 1984 n° 38.609 et 25 avril 1984 n° 35.338. Dans ses conclusions sous le premier de ces arrêts, le commissaire du Gouvernement Rivière constatait que les manquements à la réglementation bancaire n'entraient dans aucune des catégories de sanctions visées à l'article 39-2, qui ne pouvait donc s'appliquer.

¹⁵ CAA Paris 19 novembre 1998, n° 96PA04324 Société des Acières de Montereau, conclusions contraires Martel.

¹⁶ CE 7 janvier 2000 n° 187.802, Sté Entreprise Jean François ; dans le même sens cf CAA Lyon 24 novembre 1999 n° 95LY00894, Société SNEL.

¹⁷ L'assimilation des ententes à une pratique de prix illicites permettait d'appliquer aux ententes les sanctions prévues pour le délit de pratique de prix illicites.

¹⁸ Le choix de déduire l'amende prononcée par le Conseil de la concurrence en tant que charge, plutôt que sous la forme d'une provision, au titre de l'exercice au cours duquel la décision du Conseil a été rendue paraît justifiée, dans la mesure où les décisions du Conseil sont exécutoires par provision, nonobstant l'introduction d'un recours auprès de la cour d'appel de Paris (sauf sursis à exécution prononcé par le premier président de cette juridiction, article 15 de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986).

L'amende prononcée par le Conseil semble à cet égard constituer une dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant, que l'entreprise est tenue de déduire en tant que charge de l'exercice (en ce sens : *Mémento comptable Francis Lefebvre* 2001 n° 2416-1, Doc adm 4-C-131, 30 octobre 1997, n° 1).

¹⁹ Pour autant que l'amende initiale ait bien été déduite, au plan fiscal, lors de l'exercice où elle a été prononcée, ce qui devrait être le cas dès lors que les amendes par le Conseil de la concurrence sont exécutoires nonobstant appel. Seul le supplément d'amende constituerait alors une charge de l'exercice au cours duquel l'arrêt d'appel serait prononcé. Dans l'hypothèse où l'entreprise condamnée, obtenant un sursis à exécution de la décision de première instance et ne jugeant pas probable le maintien de la sanction en appel, n'aurait pas déduit ou provisionné l'amende initiale lors de l'exercice où elle a été prononcée, la totalité de l'amende prononcée en appel serait à exclure des charges fiscalement déductibles en vertu de la nouvelle rédaction de l'article 39-2.

²⁰ CE 17 octobre 1990 n° 83.310 Loiseau.

²¹ CE 24 février 1964 n° 58.941, CE 25 mars 1966 n° 66.608, CE 23 juin 1986 n° 42.450, CAA Paris 29 mai 1990 n° 89 PA01075, SA Mondial Tele Show, CE 8 juillet 1998 n° 158.891 Association Radio Free Dom. Cette transposition aux amendes administratives de la jurisprudence refusant la déduction des amendes pénales a d'ailleurs été évoquée expressément par le Commissaire du Gouvernement Gilles Bachelier dans ses conclusions sous l'arrêt précité du Conseil d'Etat du 7 janvier 2000, SA Entreprise Jean-François, s'agissant des amendes prononcées par le Conseil de la concurrence sur le fondement de l'ordonnance de 1986.

²² CE 7 janvier 2000, n° 186.108, Philippe. Confirmation de CE Section 1^{er} juillet 1983 n° 28315, 6 janvier 1984 n° 38.609 et 25 avril 1984 n° 35.338.