

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
14 septembre 1999 *

Dans l'affaire C-275/97,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Finanzgericht Köln (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

DE + ES Bauunternehmung GmbH

et

Finanzamt Bergheim,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (JO L 222, p. 11),

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. J.-P. Puissochet, président de la cinquième chambre, P. Jann, D. A. O. Edward (rapporteur), L. Sevón et M. Wathelet, juges,

avocat général: M. P. Léger,

greffier: M. R. Grass,

considérant les observations écrites présentées:

- pour le Finanzamt Bergheim, par M^{me} A. Kohls, Regierungsdirektorin und ständige Vertreterin des Vorstehers,
- pour le gouvernement allemand, par MM. A. Dittrich, Ministerialrat au ministère fédéral de la Justice, et C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor au ministère fédéral de l'Économie, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement néerlandais, par M. A. Bos, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. A. Caeiro, conseiller juridique principal, et A. Buschmann, fonctionnaire national détaché auprès du service juridique de la Commission, en qualité d'agents,

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 26 novembre 1998,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 16 juillet 1997, parvenue à la Cour le 30 juillet suivant, le Finanzgericht Köln a posé, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), deux questions préjudicielles sur l'interprétation de la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (JO L 222, p. 11, ci-après la « directive »).
- 2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant DE + ES Bauunternehmung GmbH (ci-après « DE + ES »), société de droit allemand de construction, au Finanzamt Bergheim (ci-après le « Finanzamt »).

Le cadre juridique communautaire

- 3 L'article 2, paragraphe 1, de la directive dispose:

« Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de profits et pertes ainsi que l'annexe. Ces documents forment un tout. »

4 L'article 2, paragraphe 3, de la directive prévoit:

«Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.»

5 Le paragraphe 5 de ce même article dispose:

«Si, dans des cas exceptionnels, l'application d'une disposition de la présente directive se révèle contraire à l'obligation prévue au paragraphe 3, il y a lieu de déroger à la disposition en cause afin qu'une image fidèle au sens du paragraphe 3 soit donnée. Une telle dérogation doit être mentionnée dans l'annexe et dûment motivée, avec indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats. Les États membres peuvent préciser les cas exceptionnels et fixer le régime dérogatoire correspondant.»

6 L'article 20 de la directive prévoit:

«1. Les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou dettes qui sont nettement circonscrites quant à leur nature mais, à la date de clôture du bilan, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant ou quant à la date de leur survenance.

2. Les États membres peuvent également autoriser la constitution de provisions ayant pour objet de couvrir des charges qui trouvent leur origine dans l'exercice ou un exercice antérieur et qui sont nettement circonscrites quant à leur nature

mais, à la date de clôture du bilan, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant ou quant à la date de leur survenance.

3. Les provisions pour risques et charges ne peuvent pas avoir pour objet de corriger les valeurs des éléments de l'actif.»

7 L'article 31 de la directive dispose:

«1. Les États membres assurent que l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels se fait suivant les principes généraux suivants:

...

c) le principe de prudence doit en tout cas être observé et notamment:

aa) seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan peuvent y être inscrits;

bb) il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles et pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même si ces risques ou pertes ne sont connus qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il est établi;

cc) il doit être tenu compte des dépréciations, que l'exercice se solde par une perte ou par un bénéfice;

d) il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice auquel les comptes se rapportent, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges ou produits;

e) les éléments des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément;

f) le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

2. Des dérogations à ces principes généraux sont admises dans des cas exceptionnels. Lorsqu'il est fait usage de ces dérogations, celles-ci doivent être signalées dans l'annexe et dûment motivées, avec indication de leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats.»

8 L'article 42, premier alinéa, de la directive dispose:

«Le montant des provisions pour risques et charges ne peut dépasser les besoins.»

Le cadre juridique national

- 9 La directive a été transposée en droit allemand par le Bilanzrichtliniengesetz (loi sur le plan comptable général) du 19 décembre 1985 (*BGBI.* I, p. 2355). Cette loi a ensuite été incorporée dans le troisième livre (articles 238 à 342) du Handelsgesetzbuch (code de commerce allemand, ci-après le «HGB») du 10 mai 1897 (*BGBI.* III, p. 4100-1).
- 10 Selon le Körperschaftsteuergesetz (loi en matière de fiscalité des sociétés, ci-après le «KStG»), l'impôt sur le revenu des sociétés est déterminé à partir des bénéfices d'exploitation calculés en application de l'Einkommenssteuergesetz [loi relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'«EStG» (*BGBI.* 1990, p. 1898, corr. 1991 I, p. 808)]. Selon l'EStG, l'évaluation des bénéfices doit se faire sur la base des comptes établis en application des règles contenues dans le HGB.
- 11 Conformément à l'article 7 du Gewerbesteuer-gesetz (loi relative à la taxe professionnelle), l'assiette de la taxe professionnelle est calculée en application de l'EStG ou du KStG et donc, également, en application des règles contenues dans le HGB.

Le litige au principal

- 12 DE + ES fait appel, en vue de réaliser les chantiers qui lui sont confiés, en sus de ses propres ouvriers salariés, à des sous-traitants. Lors du calcul de l'impôt sur le revenu des sociétés et de la taxe professionnelle dont elle était redevable pour l'année 1993, la demanderesse au principal a souhaité constituer une provision globale pour les risques de garantie afférents à certains chantiers, qu'elle évalue à 2 % du chiffre d'affaires, au titre d'obligations qui prennent naissance avant la date de clôture du bilan, mais dont les effets sont susceptibles de se révéler après cette date. En conséquence, elle sollicite une franchise d'impôt correspondant au montant évalué.

- 13 DE + ES prétend qu'une telle provision est nécessaire en raison de l'existence de contrats de construction conclus l'année précédente, dont la réalisation est défectueuse et qui donneront vraisemblablement lieu, dans les prochaines années, à des réclamations pour vice de construction ainsi qu'à des appels en garantie.
- 14 Le Finanzamt ne conteste pas le fait que DE + ES est tenue de garantir la réparation des travaux qui sont censés être couverts par les provisions pour risques de garantie. Ces provisions comprennent la prise en charge de travaux de réparation gratuits, la minoration du prix payé ou le versement de dommages et intérêts. Le Finanzamt ne conteste pas non plus la constitution de provisions globales couvrant les dettes qui prendraient naissance après la clôture du bilan, mais qui relèveraient économiquement de l'exercice concerné.
- 15 En revanche, le Finanzamt refuse d'accepter le montant de la provision sollicitée et propose une provision correspondant à 0,5 % du chiffre d'affaires des deux dernières années. A cet égard, il considère que, si une entreprise revendique une provision globale à un niveau plus élevé que celui habituellement constaté dans le secteur concerné, elle doit prouver avoir été, par le passé, sollicitée au-delà du niveau habituel.
- 16 Le juge de renvoi indique que, pour qu'une provision globale puisse être constituée en droit allemand, les circulaires relatives à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuer-Richtlinien, ci-après les «EStR»), reposant sur une jurisprudence bien établie, exigent que la cause de l'obligation à l'origine de la provision soit antérieure au jour de la clôture du bilan et que la réalisation de cette obligation soit sérieusement envisageable (article R 31c, paragraphe 2, des EStR).
- 17 Cependant, le juge de renvoi estime que l'obligation d'évaluer séparément les différents éléments des postes du passif et de l'actif figurant à l'article 31, paragraphe 1, sous e), de la directive, à laquelle il ne peut être dérogé que dans des cas exceptionnels et dûment motivés conformément au paragraphe 2 de cette même disposition, s'opposerait à l'inscription au passif du bilan des provisions globales pour risques et charges.

18 Dans ces circonstances, le Finanzgericht Köln a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Est-il compatible avec les règles d'établissement du bilan prévues par la quatrième directive du Conseil, du 25 juillet 1978, concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (directive 78/660/CEE, JQ L 222 du 14 août 1978, p. 11, ci-après la 'directive'), règles selon lesquelles:

— les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société (article 2, paragraphe 3, de la directive);

— les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou dettes qui sont nettement circonscrites quant à leur nature mais, à la date de clôture du bilan, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant ou à la date de leur survenance (article 20, paragraphe 1, de la directive);

— les provisions pour risques et charges ne peuvent pas avoir pour objet de corriger les valeurs des éléments de l'actif (article 20, paragraphe 3, de la directive);

— il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles et pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même si ces risques ou pertes ne sont connus qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il est établi [article 31, paragraphe 1, sous c), bb), de la directive];

- les éléments des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément [article 31, paragraphe 1, sous e), de la directive];

- le montant des provisions pour risques et charges ne peut dépasser les besoins (article 42, premier alinéa, de la directive),

qu'une entreprise du bâtiment ayant recours, aux fins de la réalisation des chantiers qui lui sont confiés, en plus de ses propres ouvriers à des sous-traitants, constitue une provision pour risques de garantie au titre d'obligations ne prenant naissance qu'après la date de clôture du bilan, non pas distinctement en fonction de risques particuliers de garantie afférents à certains chantiers, mais de façon globale, à hauteur d'un pourcentage fixe du chiffre d'affaires grevé par la garantie?

2) En cas de réponse affirmative à la première question:

Dans quelles conditions, selon quels critères d'évaluation et à hauteur de quel pourcentage, le cas échéant en fonction de l'appréciation effectuée par le commerçant lui-même, est-il possible de constituer une provision globale de cette nature, en tenant compte également d'éventuelles actions récursoires contre les ouvriers salariés et les entreprises sous-traitantes, actions dont la mise en œuvre est cependant limitée, et, en cas de doute quant au montant nécessaire de la provision, qui subit le désavantage de l'impossibilité de preuve? »

- 19 A titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, en Allemagne, l'impôt sur le revenu des sociétés et la taxe professionnelle sont calculés sur la base du bilan établi en application de la loi transposant la directive en droit national.

- 20 Les questions posées par le juge national doivent être comprises comme soulevant plusieurs problèmes qu'il convient d'examiner successivement.
- 21 Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer si la directive s'oppose à la constitution d'une provision pour risques de garantie, tels que ceux en cause au principal, au titre d'obligations prenant juridiquement naissance avant la date de clôture du bilan, mais dont les effets ne sont susceptibles de se révéler qu'après la date de sa clôture.
- 22 En cas de réponse négative, il conviendra, dans un deuxième temps, d'examiner si chaque risque de garantie doit être évalué séparément ou s'il est possible, voire le cas échéant nécessaire, de constituer une provision globale pour couvrir l'ensemble de tels risques.
- 23 Enfin, il y aura lieu, dans un troisième temps, de vérifier si la constitution d'une telle provision peut être a priori limitée à un pourcentage fixe du chiffre d'affaires grevé par la garantie.
- 24 L'article 20, paragraphe 1, de la directive prescrit l'obligation d'inscrire les provisions pour risques et charges au passif du bilan de la société. Il résulte du libellé de cette disposition qu'elle exige l'inscription au passif de provisions pour risques de garantie, à condition que ces risques constituent des charges qui sont nettement circonscrites quant à leur nature et qui sont probables, mais indéterminées quant à leur montant ou quant à la date de leur survenance.
- 25 En effet, ainsi que l'a indiqué le gouvernement allemand, les obligations découlant de telles garanties peuvent entraîner l'obligation, à charge de la société concernée, d'effectuer des travaux de réparation à titre gratuit, de procéder au remplacement de certaines prestations, de minorer le prix payé ou de verser des dommages et intérêts en raison du défaut d'accomplissement de certaines

prestations. Même si seuls certains de ces risques de garantie se réaliseront, ils constituent des dettes auxquelles, s'ils devaient se réaliser, la société ne peut échapper, en sorte que ces dettes potentielles devraient être inscrites au passif même s'il n'est encore possible ni de préciser si et dans quelle mesure la société devra les supporter ni d'en évaluer le montant exact.

- 26 Toute autre interprétation de l'article 20 de la directive aurait comme conséquence de ne pas faire figurer de telles dettes potentielles dans le bilan, ce qui conduirait à surestimer le patrimoine. Un tel résultat serait incompatible non seulement avec le principe de prudence, dont le respect est prescrit à l'article 31, paragraphe 1, sous c), de la directive, mais également avec le principe de l'image fidèle, dont le respect constitue l'objectif primordial de la directive (voir arrêt du 27 juin 1996, Tomberger, C-234/94, Rec. p. I-3133, point 17, rectifié par ordonnance de la Cour du 10 juillet 1997, non publiée au Recueil), principe selon lequel les comptes annuels des sociétés visées par la directive doivent donner une image fidèle de leur patrimoine, de leur situation financière, ainsi que de leurs résultats (voir quatrième considérant et article 2, paragraphes 3 et 5, de la directive).
- 27 Il y a lieu, ensuite, de souligner que ce dernier principe exige, d'une part, que les comptes reflètent les activités et opérations qu'ils sont censés décrire et, d'autre part, que les informations comptables soient données dans la forme jugée la plus valable et la mieux adaptée à satisfaire les besoins d'informations des tiers, sans porter préjudice aux intérêts de la société.
- 28 Il y a donc lieu d'examiner si les risques de garantie, tels que ceux en cause au principal, doivent être évalués séparément de sorte qu'il est nécessaire de constituer une provision séparée pour chaque risque de garantie.
- 29 A cet égard, l'article 31, paragraphe 1, sous e), de la directive prévoit que les éléments des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément. Cette disposition s'applique également aux provisions visées à l'article 20, paragraphe 1, de la directive.

- 30 Le principe de l'évaluation séparée mentionné à l'article 31, paragraphe 1, sous e), de la directive ne s'applique toutefois pas de façon absolue. En effet, en vertu de l'article 31, paragraphe 2, des dérogations sont admises dans des cas exceptionnels.
- 31 La directive ne précisant pas ce qu'il convient d'entendre par «cas exceptionnels», il y a lieu d'interpréter cette expression à la lumière de l'objectif visé par cette directive, selon lequel, ainsi qu'il a été indiqué au point 26 du présent arrêt, les comptes annuels des sociétés visées doivent donner une image fidèle de leur patrimoine, de leur situation financière, ainsi que de leurs résultats (voir, également, en ce sens, arrêt Tomberger, précité).
- 32 Les cas exceptionnels visés à l'article 31, paragraphe 2, de la directive sont donc ceux dans lesquels une évaluation séparée ne donnerait pas une image aussi fidèle que possible de la situation financière réelle de la société concernée.
- 33 Ainsi qu'il a déjà été indiqué, les risques de garantie en cause au principal constituent des dettes potentielles dont ni le montant ni la date de survenance ne peut être précisé. La constitution d'une provision séparée pour chaque risque de garantie pourrait conduire à une distorsion de l'image de la situation financière de la société concernée, ce qui serait contraire au principe de l'image fidèle.
- 34 Il en résulte qu'une provision unique pour l'ensemble de tels risques devrait être constituée lorsque, comme dans l'affaire au principal, une évaluation globale de cette provision est le moyen approprié pour assurer l'image fidèle du montant des dépenses qui viendront au passif.
- 35 En ce qui concerne le calcul du montant de la provision globale, il y a lieu de constater, ainsi que l'a relevé le gouvernement allemand, que la directive ne contient aucune indication relative aux conditions, aux critères d'évaluation et au

montant en pourcentage en vertu desquels la constitution de provisions globales est autorisée. Il en résulte que ces provisions ne peuvent être déterminées que dans le cadre des conditions fixées par les différentes législations nationales.

- 36 Toutefois, la compétence des autorités nationales, à cet égard, est limitée par la directive. Premièrement, il ressort de l'objectif principal de cette dernière que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société. Deuxièmement, il ressort de l'article 42, paragraphe 1, de la directive que le montant des provisions pour risques et charges ne peut dépasser les besoins. Il s'ensuit que les critères d'évaluation établis par les autorités nationales doivent respecter ces deux conditions.
- 37 Les critères d'évaluation des provisions globales établis par les autorités nationales doivent donc permettre de tenir compte de l'expérience acquise par la société concernée ou par les autres entreprises actives dans le même secteur, en matière de recours en garantie afférents à des contrats similaires. Les critères pertinents à cet égard pourraient être, notamment, le type de construction en cause, la probabilité de réalisation du risque, le coût probable d'une telle réalisation, l'étendue du recours à des sous-traitants, le droit de recours contre ces sous-traitants et, enfin, tout autre critère pertinent pour établir la meilleure évaluation possible des risques.
- 38 La constitution de la provision globale pour risques de garantie ne saurait donc être limitée par l'administration a priori et de manière abstraite à un pourcentage fixe du chiffre d'affaires grevé par les garanties.
- 39 En revanche, l'entreprise concernée ne peut fixer une telle provision globale au-delà d'un niveau raisonnable, eu égard au risque concerné.

- 40 Il y a lieu, dès lors, de répondre aux questions posées que la directive impose la constitution d'une provision pour risques de garantie, tels que ceux en cause au principal, au titre d'obligations prenant juridiquement naissance avant la date de clôture du bilan, mais dont les effets ne sont susceptibles de se révéler qu'après la date de sa clôture. Une provision unique pour l'ensemble de tels risques doit être constituée lorsque, comme en l'espèce, une évaluation globale de cette provision est le moyen approprié pour assurer l'image fidèle du montant des dépenses qui viendront au passif. En l'absence d'une réglementation communautaire visant spécifiquement la méthode et les critères d'évaluation du montant des provisions pour charges et risques, ces provisions devraient être déterminées dans le cadre des conditions fixées par les différentes réglementations nationales, à condition toutefois que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société et que le montant des provisions n'excède pas les besoins de ladite société.

Sur les dépens

- 41 Les frais exposés par les gouvernements allemand, néerlandais et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Finanzgericht Köln, par ordonnance du 16 juillet 1997, dit pour droit:

La quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, impose la constitution d'une provision pour risques de garantie, tels que ceux en cause au principal, au titre d'obligations prenant juridiquement naissance avant la date de clôture du bilan, mais dont les effets ne sont susceptibles de se révéler qu'après la date de sa clôture. Une provision unique pour l'ensemble de tels risques doit être constituée lorsque, comme en l'espèce, une évaluation globale de cette provision est le moyen approprié pour assurer l'image fidèle du montant des dépenses qui viendront au passif. En l'absence d'une réglementation communautaire visant spécifiquement la méthode et les critères d'évaluation du montant des provisions pour charges et risques, ces provisions devraient être déterminées dans le cadre des conditions fixées par les différentes réglementations nationales, à condition toutefois que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société et que le montant des provisions n'excède pas les besoins de ladite société.

Puissochet

Jann

Edward

Sevón

Wathelet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 14 septembre 1999.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

R. Grass

J.-P. Puissochet