CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 26 novembre 1998 *

1. 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 [1] (ci-après la «quatrième directive»), autorise-t-elle l'inscription au passif du bilan d'une société à responsabilité limitée de provisions pour risques de garantie, évaluées forfaitairement? Telle est en substance la question préjudicielle que le Finanzgericht Köln (Allemagne) vous pose.

Les dispositions pertinentes de la quatrième directive

2. La quatrième directive, dans un souci de protection des associés et des tiers, vise à coordonner les dispositions nationales relatives à la structure et au contenu des comptes annuels et du rapport de gestion, aux modes d'évaluation ainsi qu'à la publicité de ces documents pour ce qui concerne notamment la société anonyme et la société à responsabilité limitée [2].

3. Pour ce faire, elle énonce certains principes qui doivent être appliqués lors de l'établissement de ces comptes.

4. L'article 2, paragraphe 3, de la quatrième directive prévoit ainsi que les comptes annuels d'une société doivent donner une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière ainsi que de ses résultats (ci-après le «principe de l'image fidèle»).

5. Le paragraphe 5 de cette même disposition précise que, si, dans des cas exceptionnels, l'application d'une disposition de la quatrième directive se révèle contraire au principe de l'image fidèle, il y a lieu d'y déroger afin d'assurer le respect de ce principe, après avoir mentionné cette dérogation dans l'annexe et l'avoir dûment motivée.

6. L'article 20, paragraphe 1, de la quatrième directive définit les provisions pour charges et risques. Elles 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

* Langue originale: le français.
1 — JO L 222, p. 11.
2 — Premier considérant.

quant à leur montant ou quant à la date de leur survenance».

7. L'article 31 de la quatrième directive énonce les principes généraux qui doivent être observés par les États membres lors de l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels.

8. L'article 31, paragraphe 1, de la quatrième directive prévoit ainsi que:

«...

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

...

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;

...

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;

...»

9. En outre, l'article 31, paragraphe 2, de la quatrième directive n'admet de dérogations aux principes énoncés au paragraphe 1 que dans des cas exceptionnels.

10. Enfin, son article 42, premier alinéa, indique que: «Le montant des provisions pour risques et charges ne peut dépasser les besoins».

Les dispositions nationales pertinentes

11. La quatrième directive a été transposée en droit allemand par le Bilanzrichtliniengesetz (loi sur le plan comptable général) du 19 décembre 1985 [3]. Cette loi a été incorporée dans le troisième livre (articles 238 à 342) du Handelsgesetzbuch (code de commerce, ci-après le «HGB») du 10 mai 1897 [4].

12. Aux termes de l'article 243, paragraphe 1, du HGB, «les comptes annuels sont établis conformément au principe d'une comptabilité régulière».

13. L'article 249, paragraphes 1 et 3, précise que les provisions ne peuvent être constituées que si les dettes sont incertaines et si les pertes découlant d'affaires en cours sont imminentes.

14. L'article 252, paragraphes 1, points 3 et 4, et 2, du HGB reprend en substance les dispositions de l'article 31, paragraphe 1, sous c), d) et e), de la quatrième directive. Il dispose en effet que les éléments de l'actif et du passif doivent être évalués séparément à la date de clôture du bilan, que l'évaluation doit respecter le principe de prudence, notamment que tous les risques et pertes prévisibles ayant pris naissance jusqu'à la date de clôture doivent être pris en considération, même s'ils ne sont connus qu'entre la date de clôture et celle de l'établissement du bilan, et que seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture peuvent être pris en compte. En outre, il est également mentionné que les dérogations spécialement motivées aux principes énoncés ne sont possibles que dans des cas exceptionnels.

15. Transposant l'article 42, premier alinéa, de la quatrième directive, l'article 253, paragraphe 1, du HGB indique que «les provisions ne doivent figurer qu'à concurrence du montant qui est nécessaire en fonction d'une appréciation commerciale raisonnable».

16. Le Körperschaftsteuergesetz (loi en matière de fiscalité des sociétés, ci-après le «KStG») et la Körperschaftsteuer (impôt sur le revenu des sociétés) sont déterminés à partir des bénéfices d'exploitation calculés, à leur tour, en application de l'Einkommenssteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'«EStG» [5]). Cette dernière loi exige que l'évaluation des bénéfices se fasse sur la base des comptes établis en application des règles contenues dans le HGB.

17. Conformément à l'article 7 du Gewerbesteuergesetz (loi relative à la taxe professionnelle), l'assiette de la taxe imposée

3 — *BGBl.* I, p. 2355.
4 — *BGBl.* III, p. 4100-1.
5 — *BGBl.* 1990, p. 1898, corr. 1991 I, p. 808.

au titre de cette loi est calculée en application de l'EStG ou du KStG et, donc, également en application des règles contenues dans le HGB.

Le cadre factuel et procédural

18. DE + ES Bauunternehmung GmbH (ci-après la «demanderesse»), une société de construction de droit allemand, réalise les chantiers qui lui sont confiés, en faisant appel, en plus de ses propres ouvriers salariés, à des sous-traitants.

19. Lors du calcul de la Körperschaftsteuer et de la Gewerbesteuer (taxe professionnelle) dont elle était redevable pour l'année 1993, la demanderesse a souhaité constituer une provision forfaitaire pour les risques de garantie afférents à certains chantiers au titre d'obligations prenant naissance avant la date de clôture du bilan, mais dont les effets sont susceptibles de se révéler après la date de sa clôture, qu'elle évalue à 2 % du chiffre d'affaires grevé par la garantie. En conséquence, elle sollicite une franchise d'impôt correspondant au montant ainsi évalué. Il n'est pas contesté qu'elle est tenue de garantir la réparation des travaux défectueux qui surviendraient dans les deux à cinq ans qui suivent l'achèvement des travaux et que l'issue des actions récursoires éventuellement engagées contre les ouvriers ou les entreprises sous-traitantes est incertaine.

20. Le Finanzamt Bergheim (ci-après le «défendeur») ne conteste pas la régularité de la constitution de provisions forfaitaires couvrant ce type de dettes, mais le montant qui est en l'espèce sollicité. Il propose une provision correspondant à 0,5 % du chiffre d'affaires des deux dernières années.

21. La demanderesse saisit le Finanzgericht Köln afin d'obtenir la modification des avis d'imposition attaqués incluant la prise en compte d'une provision pour risques de garantie représentant 2 % du chiffre d'affaires, soit la somme de 88 396 DM.

22. Le défendeur considère que, si une entreprise revendique une provision forfaitaire 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. Or, en l'espèce, le défendeur, soutenant que les éléments de preuve produits par la demanderesse ne sont pas suffisants pour justifier sa demande, conclut à son rejet.

23. Le juge de renvoi indique que, pour qu'une telle provision puisse être constituée en droit allemand, les circulaires relatives à l'impôt sur le revenu [Einkommensteuer-

Richtlinien (EStR)] et 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 la réalisation de cette obligation sérieusement envisageable (R 31c, paragraphe 2, EStR).

24. Or, le juge de renvoi pense 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 quatrième 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 forfaitaires pour risques et charges.

25. C'est pourquoi, bien que le litige au principal porte directement sur le calcul de la base d'imposition de deux taxes allemandes, à savoir la Körperschaftsteuer et la Gewerbesteuer, matières qui se situent en dehors du champ d'application du droit communautaire, il estime ne pas pouvoir résoudre le litige dont il est saisi, sans être préalablement éclairé sur l'interprétation qu'il convient de donner à certaines dispositions de la quatrième directive, et, en conséquence, vous pose deux questions préjudicielles rédigées comme suit:

«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, JO 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 éven-

tuelles 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 forfaitaire, 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 forfaitaire 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?»

Observation préliminaire

26. La Commission et le gouvernement allemand s'interrogent sur la compétence de votre Cour pour répondre aux questions posées, dans la mesure où la solution du litige au principal ne dépend pas directement de l'application de règles communautaires, mais d'une législation nationale soustraite à votre compétence — à savoir des règles nationales de droit fiscal portant sur la détermination de l'assiette d'impôts directs —, avant d'admettre cette compé-

tence sur le fondement de votre jurisprudence du 17 juillet 1997, Leur-Bloem [6].

27. Nous partageons cette opinion. Il résulte en effet de cet arrêt que «... le rejet d'une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît que la procédure de l'article 177 du traité a été détournée de son objet et tend, en réalité, à amener la Cour à statuer par le biais d'un litige construit ou s'il est manifeste que le droit communautaire ne saurait trouver à s'appliquer, ni directement ni indirectement, aux circonstances de l'espèce...» [7].

Tel n'est pas le cas, estimez-vous, «... des demandes préjudicielles portant sur des dispositions communautaires dans des situations dans lesquelles les faits au principal se situ[ent] en dehors du champ d'application du droit communautaire, mais dans lesquelles lesdites dispositions de ce droit avaient été rendues applicables soit par le droit national, soit en vertu de simples dispositions contractuelles... En effet... les dispositions tant nationales que contractuelles reprenant les dispositions communautaires [ne limitent pas] l'application de ces dernières» [8].

28. En l'espèce, le juge de renvoi considère que l'interprétation de la notion de «provisions pour charges et risques», prise dans son contexte communautaire, est nécessaire à la solution du litige qui lui est soumis. En effet, cette notion qui figure dans la quatrième directive a été intégralement transposée dans la loi nationale et étendue à des situations analogues à celles purement internes envisagées par la directive (à savoir pour la détermination de l'assiette d'impôts directs).

29. C'est pourquoi, conformément à cette jurisprudence, il convient de considérer que, «... lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues en droit communautaire afin, notamment, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux... il existe un intérêt communautaire certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit communautaire reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer...» [9].

30. La circonstance que la solution du litige au principal ne dépend pas directement de l'application de dispositions communautaires n'est pas de nature, dans les circonstances de l'espèce, à faire douter de votre compétence.

31. Notre examen portera donc sur le point de savoir si la quatrième directive s'oppose

6 — C-28/95, Rec. p. I-4161.
7 — Ibidem, point 26.
8 — Ibidem, point 27.
9 — Ibidem, point 32.

à l'inscription au passif du bilan de provisions forfaitaires pour risques et charges au titre d'obligations nées avant la date de clôture du bilan, mais dont les effets sont susceptibles de se révéler après la date de sa clôture, et si elle définit le régime de ces provisions, notamment en ce qui concerne la charge de la preuve et les critères d'évaluation de leur montant.

La première question

32. Il résulte des motifs de la décision de renvoi que, contrairement à son libellé, par sa première question, le juge national souhaite savoir si les principes de l'image fidèle et de prudence et l'obligation d'évaluer séparément les éléments des postes du passif et de l'actif s'opposent à l'inscription au passif du bilan de provisions, évaluées forfaitairement, pour des risques de garantie afférents à certains chantiers au titre d'obligations *nées avant la date de clôture du bilan et dont les effets sont susceptibles de se produire après la date de sa clôture.*

33. Nous pensons non seulement que la quatrième directive ne s'oppose pas à ce que, dans une espèce comparable à celle de l'espèce au principal, ce type de provisions fasse l'objet d'une évaluation forfaitaire, mais que le respect de ces principes impose à une société placée dans des circonstances telles que celles de l'espèce au principal leur inscription au passif du bilan.

34. Nous sommes en présence, rappelons-le, d'une demande d'inscription au passif du bilan d'une société à responsabilité limitée de construction de bâtiments de provisions motivées par le souci de pouvoir faire face aux conséquences pécuniaires qui pourraient résulter d'actions en garantie susceptibles d'être engagées à la suite de travaux de construction exécutés au cours d'un exercice donné et dont les défauts ne sont pas encore apparus ou pour lesquels les défauts qui sont apparus n'ont pas encore donné lieu à la mise en jeu effective de la responsabilité de cette entreprise. Il s'agit donc de risques ou de charges qui se réaliseront très vraisemblablement, mais dont l'évaluation précise est délicate en raison de l'incertitude quant à la date de la mise en jeu effective de la garantie ou au montant de la garantie réclamée.

35. Ces hypothèses répondent très exactement à la définition des provisions pour charges et risques donnée par l'article 20 de la quatrième directive.

36. Rappelons en effet que cet article 20, paragraphe 1, définit les provisions pour risques et charges comme ayant «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» et que le paragraphe 2 de cette même disposition autorise «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».

37. Il n'est donc guère douteux que le droit de constituer de telles provisions est reconnu par la quatrième directive à des sociétés de construction, telle la demanderesse.

38. En outre, nous pensons que le respect du principe de l'image fidèle, considéré par le législateur communautaire comme l'objectif primordial poursuivi par la quatrième directive, exige l'inscription des provisions pour charges et risques au passif du bilan et oblige les sociétés à évaluer le plus justement possible leurs besoins en la matière. Pour nous, l'article 20, paragraphe 1, de la quatrième directive est non seulement directement inspiré du principe de prudence, nous y reviendrons, mais il est également une application significative du principe de l'image fidèle.

39. Rappelons que ce principe qui figure à l'article 2, paragraphe 3, de la quatrième directive prescrit aux États membres de coordonner les dispositions nationales relatives à la structure et au contenu des comptes annuels des sociétés, de manière que ces comptes donnent une *image fidèle* du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société. Ce principe est considéré comme fondamental et, pour souligner sa primauté sur les autres principes énoncés par la quatrième directive, le paragraphe 5 de cette même disposition indique que, «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...».

40. Vous avez confirmé cette interprétation dans l'arrêt du 27 juin 1996, Tomberger [10], aux termes duquel vous avez dit pour droit que «le principe de l'"image fidèle"... constitue [l'] objectif primordial [de la quatrième directive]».

41. En l'espèce, il s'agit de permettre aux associés et créanciers de la société concernée de connaître sa véritable situation patrimoniale qu'ils ne seraient pas en mesure d'apprécier si des charges, consécutives à des obligations nées avant la date de clôture du bilan, mais dont les effets se révéleront après la date de sa clôture, ne figuraient pas au bilan. De ce fait, dès lors qu'une charge ou une perte a de fortes chances de se réaliser, le principe de l'image fidèle commande à la société de la faire apparaître au bilan. En outre, la primauté

10 — C-234/94, Rec. p. I-3133, point 17.

que votre Cour confère au principe figurant à l'article 2, paragraphe 5, implique que, s'il entre en concurrence avec d'autres principes prévus par la quatrième directive, ces derniers doivent s'incliner à son profit.

42. Vérifions si l'inscription au passif du bilan d'une provision pour charges et risques évaluée forfaitairement ne contrevient pas aux principes de prudence et de l'évaluation séparée.

43. Le respect du principe de prudence est prescrit par l'article 31, paragraphe 1, sous c), de la quatrième directive. Il impose aux sociétés de présenter un bilan qui prend en compte l'ensemble des événements à même d'affecter les garanties patrimoniales des créanciers de l'entreprise. Cela signifie que seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan peuvent y être inscrits, mais que doivent être pris en considération *tous les risques prévisibles et pertes éventuelles* ayant 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, les dépréciations, que l'exercice se solde par une perte ou par un bénéfice, ainsi que les 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* [article 31, paragraphe 1, sous c), aa), bb), cc), et sous d)].

44. Les coûts de réalisation des chantiers pendant l'exercice comprennent donc clairement le montant des indemnités qui seraient dues en cas de mise en jeu de la garantie accordée pour ces travaux. En conséquence, le montant de cette garantie éventuelle est afférent à l'exercice en question, même si les sommes dues à ce titre ne sont susceptibles d'être réglées que dans les exercices à venir.

45. Le principe de prudence doit donc être interprété comme imposant à une société telle que la demanderesse d'inscrire au passif de son bilan les pertes ou dettes résultant d'actions en garantie susceptibles d'être engagées à la suite de travaux de construction exécutés au cours d'un exercice donné, même si les défauts ne sont pas encore apparus ou lorsque les défauts qui sont apparus n'ont pas encore donné lieu à la mise en jeu effective de sa responsabilité.

46. Dans votre arrêt Tomberger, précité, vous avez souligné que le respect de l'article 31 de la quatrième directive conditionne en outre la bonne application du principe de l'image fidèle.

47. Vous avez en effet dit pour droit que: «Quant à l'article 31 de la quatrième directive, il convient de rappeler que celle-ci tend à la coordination des dispositions nationales concernant la structure et le contenu des comptes annuels de certaines formes de sociétés... Pour coordonner le contenu des comptes annuels, cette direc-

tive prévoit le principe de l'"image fidèle', dont le respect constitue son objectif primordial...» [11], que «L'application du principe de l'image fidèle doit être guidée, dans la mesure du possible, par les principes généraux contenus dans l'article 31 de la quatrième directive. En l'occurrence, les principes énoncés à l'article 31, paragraphe 1, sous c), aa) et bb), et sous d), revêtent une importance particulière» [12] et que: «Il ressort de ces dispositions que la prise en compte de l'ensemble des éléments — bénéfices réalisés, charges, produits, risques et pertes — qui sont réellement afférents à l'exercice en cause permet d'assurer le respect du principe de l'image fidèle» [13].

48. Quant à l'obligation de l'évaluation séparée, elle est inscrite à l'article 31, paragraphe 1, sous e), de la quatrième directive qui dispose que: «les éléments des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément».

49. Le juge de renvoi et la Commission pensent que l'obligation d'évaluer séparément ces divers éléments s'oppose à une évaluation forfaitaire des provisions pour charges et risques et qu'il faut justifier de circonstances exceptionnelles pour pouvoir y déroger. En revanche, les parties au principal comme les États membres intervenants estiment que la quatrième directive autorise la constitution d'une provision forfaitaire couvrant plusieurs dettes indéterminées de même nature, sans qu'il soit nécessaire de justifier de circonstances exceptionnelles au titre de son article 31, paragraphe 2.

50. Selon nous, les notions d'«évaluation séparée» et d'«évaluation forfaitaire» ne s'opposent ni ne se contredisent. En d'autres termes, une évaluation séparée peut être pratiquée forfaitairement ou globalement.

51. Nous en voulons pour preuve le libellé des articles 20, paragraphes 1 et 2, et 42, premier alinéa, de la quatrième directive. Il résulte en effet de la lecture combinée de ces dispositions que la constitution de provisions pour charges et risques est autorisée même si le montant des pertes ou des dettes est indéterminé, pourvu qu'il ne dépasse pas les besoins. Une évaluation forfaitaire répond nécessairement à cette définition. Notre réponse aurait été tout autre si le législateur communautaire avait imposé que le montant de tous les éléments des postes de l'actif et du passif soit précisément déterminé.

52. Selon nous, en imposant le respect de l'obligation de l'évaluation séparée, le législateur communautaire contribue à garantir la bonne application de la règle générale et impérative selon laquelle «Toute compensation entre des postes d'actif et de passif, ou entre des postes de charges et de produits, est interdite», qui figure à l'article 7 de la quatrième directive

11 — Arrêt Tomberger, précité, point 17.
12 — Ibidem, point 18.
13 — Ibidem, point 22.

et qui est rappelée plus précisément en matière de constitution de provisions pour charges et risques à son article 20, paragraphe 3, qui énonce que: «Les provisions pour risques et charges ne peuvent pas avoir pour objet de corriger les valeurs des éléments de l'actif».

53. Il nous faut donc conclure que la quatrième directive ne s'oppose pas à l'inscription au passif du bilan des sociétés de provisions pour risques de garantie évaluées forfaitairement [14].

Le seconde question

54. Il résulte des motifs de la décision de renvoi que, par sa seconde question, le juge de renvoi, en vue de calculer l'assiette des impôts directs dont la demanderesse est redevable, souhaite savoir si la quatrième directive définit le régime des provisions pour charges et risques, notamment en ce qui concerne les critères d'évaluation de leur montant.

55. Il convient de souligner que la quatrième directive ne contient aucune règle relative à la détermination de l'assiette des impôts directs. De ce fait, elle n'établit aucune règle permettant de déterminer à concurrence de quel montant, selon quels critères et conformément à quel régime une société peut obtenir la déduction fiscale des provisions pour charges et risques inscrite au passif de son bilan. Cette logique trouve sa justification dans l'absence de lien opéré par la quatrième directive entre le contenu des comptes annuels des sociétés et l'imposition, même si l'existence d'un tel lien qui se reflète dans les comptes [15] est permise.

56. Comme votre Cour l'a encore récemment souligné dans l'arrêt du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer [16], «... aucune harmonisation des règles nationales relatives à la détermination de l'assiette des impôts directs n'a été prévue. En conséquence, chaque État membre établit ses propres règles pour déterminer tant les bénéfices, revenus, dépens, déductions et exemptions que les montants y afférents qui entrent en ligne de compte dans le calcul des revenus imposables ou dans celui des pertes susceptibles d'être reportées».

14 — A notre connaissance, dans la majorité des États membres, il n'existe pas de règles explicites d'évaluation forfaitaire des provisions pour charges et risques. Cependant, elles sont clairement admises dans cinq États: en Autriche (voir, notamment, Geist, R., dans: *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, p. 1593 et suiv., p. 1689 et suiv.); en France (*Code général des impôts*, article 39-1-5°); au Royaume-Uni (*Statements of Standard Accounting Practice*, 18, rule 6) et, exceptionnellement, dans la mesure où elles sont dûment motivées, en Allemagne (*HGB*, article 252, paragraphe 2) et au Luxembourg (Conseil d'État, du 7 février 1962, Comptoir des fers et métaux, n° 5735, et Conseil d'État, du 8 juillet 1953, Mayer-Reiffers, n° 5015).

15 — Voir, par exemple, l'article 30 de la quatrième directive qui dispose que «Les États membres peuvent permettre que les impôts sur le résultat provenant des activités ordinaires et les impôts sur le résultat exceptionnel soient groupés et inscrits au compte de profits et pertes sous un poste figurant avant le poste 'Autres impôts ne figurant pas sous les postes ci-dessus'. Dans ce cas, le poste 'Résultats provenant des activités ordinaires, après impôts' figurant dans les schémas des articles 23 à 26 est supprimé.
Lorsque cette dérogation est appliquée, les sociétés doivent donner des indications dans l'annexe sur les proportions dans lesquelles les impôts sur le résultat grèvent le résultat provenant des activités ordinaires et le résultat exceptionnel.»

16 — C-250/95, Rec. p. I-2471, point 33.

57. Nous devons en conclure que les règles relatives à la détermination de l'assiette des impôts directs pour ce qui concerne, notamment, la charge de la preuve et les critères d'évaluation des provisions pour charges et risques n'entrent pas dans le champ d'application du droit communautaire, mais relèvent de la compétence exclusive des États membres.

Conclusion

58. Pour les raisons précédemment exposées, nous vous proposons de répondre comme suit aux questions déférées par le Finanzgericht Köln:

« 1) 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, ne s'oppose pas à ce qu'une société à responsabilité limitée de construction de bâtiments constitue une provision pour risques de garantie au titre d'obligations prenant naissance avant la date de clôture du bilan, mais dont les effets se réaliseront après la date de sa clôture, non pas distinctement en fonction de risques particuliers de garantie afférents à certains chantiers, mais de façon forfaitaire, à hauteur d'un pourcentage fixe du chiffre d'affaires grevé par la garantie.

2) En l'absence d'harmonisation des règles nationales relatives à la détermination de l'assiette des impôts directs, les États membres sont seuls compétents pour fixer les règles relatives à la déductibilité fiscale des provisions pour charges et risques. »