

Demande d'avis n° A1570003

Séance du 14 septembre 2015

Juridiction : 4 juin 2015, Tribunal de grande instance de Bourgoin-Jallieu

Comité d'entreprise de la société Les tissages
Perrin et autres
C/
Société Les tissages Perrin "Alpasoie"

Rapporteur : Alexis Contamine
assisté de Valentine Buck et
Claude Vicard

RAPPORT
SAISINE POUR AVIS DE LA
COUR DE CASSATION

La Cour de cassation est saisie de la question suivante, transmise, pour avis, par le tribunal de grande instance de Bourgoin-Jallieu et reçue le 9 juin 2015 :

"Pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés prévue par l'article L3324-1 du code du travail et notamment de la variable B qui représente "le bénéfice fiscal diminué de l'impôt sur les sociétés", doit on déduire de cet impôt le crédit d'impôt recherche dont l'entreprise bénéficie en application de l'article 244 quater B du code général des impôts?"

1 - Rappel des faits et de la procédure :

Le 19 juin 1996 la société Les tissages Perrin a conclu un accord de participation avec les membres du comité d'entreprise.

En novembre 2012 le comité d'entreprise a mandaté un cabinet d'expertise comptable pour examiner les modalités de calcul de la participation des salariés. Dans le cadre de son rapport, le cabinet d'expertise comptable a noté qu'au titre des exercices 2009, 2010 et 2011, la société n'a pas soustrait le crédit d'impôt recherche de l'impôt qu'il convient de déduire du bénéfice fiscal pour calculer la participation des salariés.

Le 2 avril 2013, faisant valoir que la réserve spéciale de participation avait ainsi été minorée, le comité d'entreprise et vingt-quatre salariés ont assigné la société pour demander le paiement d'un complément de participation.

Par jugement du 10 juillet 2014, le tribunal de grande instance de Bourgoin-Jallieu a, une première fois, sollicité l'avis de la Cour de cassation sur une question de droit. Par lettre du 9 décembre 2014 la Cour de cassation a retourné le dossier au motif que la demande était incomplète.

2 - Recevabilité de la demande d'avis :

2.1 - Recevabilité en la forme (articles 1031-1 et 1031-2 du code de procédure civile)

Par lettres du 24 mars 2015, les parties et le ministère public ont été avisés que le tribunal envisageait de saisir la Cour de cassation pour avis.

Le ministère public a fait connaître le 1^{er} juin 2015 qu'il n'avait pas d'observations dans l'attente de l'avis de la Cour de cassation.

Par jugement du 4 juin 2015, le tribunal de grande instance de Bourgoin-Jallieu a sollicité l'avis de la Cour dans les termes précités.

Cette décision a été notifiée aux parties par lettres recommandées avec demande d'avis de réception le 8 juin 2015 et ce même jour, le premier président de la cour d'appel de Grenoble, le procureur général près la cour d'appel de Grenoble, et le procureur de la République près le tribunal de grande instance de Bourgoin-Jallieu, ont été avisés de la demande d'avis.

La demande d'avis apparaît recevable en la forme.

2.2 - Recevabilité au fond

Aux termes de l'article L.441-1 du code de l'organisation judiciaire, la demande d'avis doit porter sur une question de droit, nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges :

Article L. 441-1

Avant de statuer sur une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges, les juridictions de l'ordre judiciaire peuvent, par une décision non susceptible de recours, solliciter l'avis de la Cour de cassation.

2.2.1 Une question de droit :

La question posée se présente bien comme une question de droit puisqu'il s'agit de déterminer les modalités de calcul de la réserve spéciale de participation des salariés.

Ces modalités sont fixées par les dispositions de l'article L. 3324-1 du code du travail, anciennement L. 442-2 du même code :

Article L. 3324-1 (version en vigueur du 1^{er} mai 2008 au 30 décembre 2011 :

La réserve spéciale de participation des salariés est constituée comme suit :

1° Les sommes affectées à cette réserve spéciale sont, après clôture des comptes de l'exercice, **calculées sur le bénéfice** réalisé en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer, à Saint-Barthélemy et à Saint-Martin, tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou aux taux de l'impôt sur les sociétés prévus au deuxième alinéa et au b du I de l'article 219 du code général des impôts et majoré des bénéfices exonérés en application des dispositions des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies, 208 C et 217 bis du code général des impôts sans que, pour les entreprises qui n'ont pas conclu d'accord de participation conformément à l'article L. 3324-2, ce bénéfice puisse être diminué des déficits constatés au cours des exercices antérieurs de plus de cinq ans à l'exercice en cours. **Ce bénéfice est diminué de l'impôt correspondant** qui, pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, est déterminé dans les conditions déterminées par décret en Conseil d'Etat ;

2° Une déduction représentant la rémunération au taux de 5 % des capitaux propres de l'entreprise est opérée **sur le bénéfice net** ainsi défini ;

3° **Le bénéfice net** est augmenté du montant de la provision pour investissement prévue à l'article L. 3325-3. Si cette provision est rapportée au bénéfice imposable d'un exercice déterminé, son montant est exclu, pour le calcul de la réserve de participation, du bénéfice net à retenir au titre de l'exercice au cours duquel ce rapport a été opéré ;

4° La réserve spéciale de participation des salariés est égale à la moitié du chiffre obtenu en appliquant au résultat des opérations effectuées conformément aux dispositions des 1° et 2° le rapport des salaires à la valeur ajoutée de l'entreprise.

Les sommes affectées à la réserve spéciale sont ainsi calculées sur la base du bénéfice net tel que défini au premier alinéa du texte, c'est à dire du bénéfice tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou aux taux de l'impôt sur les sociétés, diminué de l'impôt correspondant.

La question se pose de savoir si cet "impôt correspondant" est celui calculé au taux de droit commun, en quelque sorte l'impôt théorique, ou s'il s'agit de l'impôt dû après prise en compte d'éventuels crédits d'impôt, en quelque sorte l'impôt effectivement payé. En d'autres termes, pour ce qui concerne les salariés, le fait que l'entreprise bénéficie d'un crédit d'impôt recherche doit-il conduire à une augmentation des sommes allouées à la réserve de participation ?

Le bénéfice net est déterminé par l'inspecteur des impôts ou par le commissaire aux comptes :

Article L. 3326-1 du code du travail.

Le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise **sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes. Ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du présent titre.**

Les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée prévus au 4° de l'article L. 3324-1 sont réglées par les procédures stipulées par les accords de participation. A défaut, elles relèvent des juridictions compétentes en matière d'impôts directs. Lorsqu'un accord de participation est intervenu, les juridictions ne peuvent être saisies que par les signataires de cet accord.

Tous les autres litiges relatifs à l'application du présent titre sont de la compétence du juge judiciaire.

En cas d'absence de demande de cette attestation par l'entreprise, elle peut être demandée par l'inspecteur du travail :

Article D. 3325-4 du code du travail :

Lorsqu'aucune demande d'attestation n'a été présentée six mois après la clôture d'un exercice, l'inspecteur du travail peut se substituer à l'entreprise pour obtenir cette attestation.

2.2.2. Une question nouvelle :

Une question de droit peut être nouvelle, soit parce qu'elle concerne l'application d'un texte nouveau, soit parce qu'elle n'a jamais été tranchée.

La disposition légale prévoyant les modalités de calcul de la réserve spéciale de participation n'est pas nouvelle. La Cour de cassation n'a cependant jamais statué au fond sur la déduction du crédit d'impôt recherche de l'impôt sur les sociétés utilisé dans la formule de calcul de la réserve spéciale de participation.

L'administration avait pris position sur cette question à travers sa doctrine résultant de la documentation administrative de base 4 N-1121 à jour au 30 août 1997, § 39 et 43, et de la décision de rescrit du 13 avril 2010 relative à l'impact du crédit d'impôt recherche sur le montant de la participation des salariés. Selon cette doctrine, le montant du crédit d'impôt recherche devait venir en déduction de l'impôt qui lui-même est déduit du bénéfice servant de base de calcul à la réserve de participation.

Saisi d'une demande d'annulation de cette doctrine, le Conseil d'Etat a retenu que pour l'application des dispositions de l'article L.3324-1 du code du travail, l'impôt correspondant au bénéfice que l'entreprise a réalisé au cours d'un exercice déterminé ne peut s'entendre que de l'impôt sur les sociétés, au taux de droit commun et qu'il n'y a pas lieu de tenir compte de crédits d'impôts imputables sur le montant de cet impôt : *CE, 20 mars 2013, n°347633 Société Etudes et Productions Schlumberger (E.P.S)*, mentionné dans les tables du recueil Lebon :

1. Considérant, d'une part, qu'afin d'assurer la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, l'article L. 3322-1 du code du travail prévoit la constitution, par les entreprises soumises à cette obligation, d'une " réserve spéciale de participation " calculée en fonction du bénéfice net ; que le bénéfice net est défini, par le 1° de l'article L. 3324-1 du même code, comme le bénéfice réalisé en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer, à Saint-Barthélemy et à Saint-Martin, tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés et majoré des bénéfices exonérés, "diminué de l'impôt correspondant " ; que ces dispositions reprennent les dispositions de l'ancien article L. 442-2 du code du travail abrogées par l'ordonnance n° 2007-329 du 12 mars 2007 ;

2. Considérant, d'autre part, que l'article 244 quater B du code général des impôts institue un mécanisme d'incitation fiscale au développement de l'effort de recherche scientifique et technique des entreprises qui consiste en un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés ; que le crédit d'impôt excédentaire qui n'a pu être imputé constitue une créance sur l'Etat, qui est remboursée à l'expiration d'une période de trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée, si elle n'a pas pu être utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre de ces années ;

3. Considérant que la documentation administrative de base de la direction générale des impôts référencée 4 N 1121, mise à jour le 30 août 1997, relative au calcul de la réserve spéciale de participation, après avoir énoncé, au premier alinéa de son paragraphe 39, que " l'impôt sur les sociétés déductible est l'impôt, au taux de droit commun prévu à l'article 219-1 du code général des impôts, correspondant au bénéfice retenu pour le calcul de la réserve " précise, au second alinéa, que " l'impôt sur les sociétés retenu pour le calcul de la réserve s'entend, en outre, après imputation de tous crédits ou avoirs fiscaux afférents aux revenus inclus dans le bénéfice imposable au taux de droit commun " ; que pour le crédit d'impôt prévu par l'article 244 quater B du code général des impôts, elle indique, à son paragraphe 43, que le crédit d'impôt est retenu pour son montant effectivement utilisé, qu'il ait été imputé ou restitué à l'entreprise ; que ces énonciations ont été reprises par une décision de rescrit n° 2010/23 (FE) du 13 avril 2010 relative à l'impact du crédit d'impôt recherche sur le montant de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, qui énonce notamment que " l'impôt venant en déduction du bénéfice retenu pour le calcul de la participation s'entend donc de l'impôt minoré du montant du crédit d'impôt recherche imputé sur cet impôt ainsi que, le cas échéant, du montant de ce crédit d'impôt remboursé " ;

4. Considérant que la requête de la société Etudes et Productions Schlumberger, laquelle a conclu, le 7 juin 2006, un accord de participation et bénéficie, par ailleurs, du dispositif du crédit d'impôt recherche, doit être regardée comme tendant à l'annulation, d'une part, du second alinéa du paragraphe 39 ainsi que du paragraphe 43 de la documentation administrative de base 4 N 1121 et, d'autre part, de la décision de rescrit du 13 avril 2010 ; qu'elle soutient que leurs énonciations ajoutent illégalement à la loi et sont entachées d'incompétence ;

5. Considérant que, pour l'application des dispositions de l'ancien article L. 442-1 du code du travail, reprises à l'article L. 3324-1 de ce code, **l'impôt correspondant** au bénéfice que l'entreprise a réalisé au cours d'un exercice déterminé, qui doit être retranché de ce bénéfice, **ne peut s'entendre que de l'impôt sur les sociétés, au taux de droit commun, résultant des règles d'assiette et de liquidation qui régissent ordinairement l'imposition des bénéfices ; que, dans le cas où une entreprise bénéficie de crédits d'impôt imputables sur le montant de cet impôt, il n'y a pas lieu, par suite, de tenir compte du montant de ces crédits** ; qu'il en résulte qu'en énonçant que l'impôt à retenir pour le calcul de la réserve spéciale de participation devait être minoré du montant des crédits d'impôt, notamment du crédit d'impôt recherche prévu par l'article 244 quater B du code général des impôts, la documentation administrative 4 N 1121 et la décision de rescrit du 13 avril 2010 ne se sont pas bornées à interpréter les articles précités du code du travail mais ont fixé des règles nouvelles non prévues par la loi ; que les énonciations contestées de ces actes sont, par suite, entachées d'incompétence ;

6. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Etudes et Productions Schlumberger est fondée à demander l'annulation du second alinéa du paragraphe 39 et du paragraphe 43 de la documentation administrative de base référencée 4 N 1121 mise à jour le 30 août 1997 ainsi que de la décision de rescrit n° 2010/23 (FE) du 13 avril 2010 ;

Cette décision s'inscrit dans la ligne d'un précédent arrêt de 1990 à l'occasion duquel le Conseil d'Etat avait retenu que le montant des impôts à déduire du bénéfice était celui de droit commun et non celui résultant de la situation fiscale particulière à l'entreprise en question qui, en dans cette espèce, bénéficiait du régime de bénéfice consolidé : *CE 26 janvier 1990, n°60197 60249 66675 Publié au recueil Lebon* :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 442-2 du code du travail, alors en vigueur, relatif au régime obligatoire de participation des travailleurs aux fruits de l'expansion dans les entreprises de plus de cent salariés, les sommes affectées à la réserve spéciale de participation des travailleurs " ... sont, après clôture des comptes de l'exercice, calculées sur le bénéfice réalisé en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer, tel qu'il est retenu pour être imposé au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés ... Ce bénéfice est diminué de l'impôt correspondant ..." ; **qu'en vertu des dispositions de l'article L. 442-13 du même code, le "bénéfice net" ainsi défini est établi par une attestation de l'inspecteur des impôts** ;

Considérant que, pour l'application des dispositions précitées de l'article L. 442-2 du code du travail, **l'impôt correspondant au bénéfice** que l'entreprise a réalisé en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer au cours d'un exercice déterminé, et qui doit être retranché de ce bénéfice, **ne peut s'entendre que de l'impôt sur les sociétés, au taux de droit commun, résultant des règles d'assiette et de liquidation qui régissent ordinairement l'imposition des bénéfices** réalisés par les sociétés en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer ; que, **dans le cas où, comme en l'espèce, l'entreprise est imposable suivant le régime du "bénéfice consolidé"** défini aux articles 113 à 123 de l'annexe II au code général des impôts, et où l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable en France est, en conséquence, affecté par des éléments étrangers aux opérations qu'elle a réalisées en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer, **il y a lieu de retenir le montant de l'imposition qui aurait été due par elle si elle n'avait pas été soumise à ce régime** ;

Considérant qu'il suit de là que, pour l'établissement de l'attestation prévue à l'article L. 442-13 du code du travail, c'est en méconnaissance des dispositions sus analysées, que l'inspecteur des impôts a estimé que le bénéfice réalisé en France, au cours de chacun de ses exercices clos en 1978, 1979, 1980 et 1981, par la société "Socea-Balency (SOBEA)" devait être diminué du montant de l'impôt sur les sociétés, au taux de droit commun, dont cette société était redevable, au titre de chacun de ces exercices, en vertu des règles applicables sous le régime du "bénéfice consolidé" pour lequel elle avait été agréée, et non du montant de l'impôt qui aurait été dû par la société, à raison de ses bénéfices réalisés en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer, si elle n'avait pas été soumise à ce régime ; que le ministre de l'économie, des finances et du budget, d'une part, et d'autre part, MM. E..., A..., B..., Y..., Z..., X... et D..., le syndicat C.G.T. de la société "Socea-Balency (SOBEA)" et la fédération nationale des travailleurs de la construction C.G.T. ne sont, par suite, pas fondés à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Paris a, par le jugement du 29 mars 1984, annulé pour excès de pouvoir l'attestation du 6 juillet 1983, délivrée à la société "Socea-Balency (SOBEA)" en vue du calcul de la réserve spéciale de participation pour l'exercice clos en 1981 ; que le ministre de l'économie, des finances et du budget n'est, de même, pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement du 20 décembre 1984, le tribunal a annulé pour excès de pouvoir les attestations rectificatives du 5 mars 1984, délivrées à la société en vue du calcul de la réserve spéciale de participation pour chacun des exercices clos en 1978, 1979 et 1980

A la suite de l'arrêt du Conseil d'Etat du 20 mars 2013, l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2013 a modifié les dispositions de l'article L. 3324-1 du code du travail pour que le montant des crédits d'impôts ne vient pas en déduction du bénéfice net servant de base de calcul à la réserve de participation :

Article 39 :

Le 1° de l'article L. 3324-1 du code du travail est complété par deux phrases ainsi rédigées :

“Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, l'impôt est diminué du montant des crédits d'impôt, imputés ou restitués, et des réductions d'impôt imputées afférents aux revenus inclus dans le bénéfice imposable au taux de droit commun. Toutefois, **l'impôt n'est pas diminué du montant du crédit d'impôt** imputé ou restitué en application de l'article 244 quater C du code général des impôts” ;

Le rapport de la commission des finances sur ce projet de loi indiquait expressément que l'objectif était d'inscrire dans la loi certains points de doctrine administrative annulés par le Conseil d'Etat et relatifs au mode de calcul de la réserve spéciale de participation.

Mais ces dispositions législatives ont été déclarées contraire à la constitution comme ayant été adoptées par une loi de finances alors qu'elles ne relevaient pas du domaine d'une telle loi : *Conseil Constitutionnel 29 décembre 2013 n°2013-684 DC* :

SUR L'ARTICLE 39 :

15. Considérant que l'article 39 complète le 1° de l'article L. 3324-1 du code du travail, relatif à la formule de calcul de la réserve spéciale de participation des salariés, laquelle est le résultat d'un rapport entre le bénéfice net de l'entreprise et la proportion des salaires versés dans la valeur ajoutée de l'entreprise ; que le montant de la réserve spéciale de participation est affecté dans les conditions prévues par l'accord de participation, en application de l'article L. 3323-2 du même code ou, à défaut d'un tel accord, en application de l'article L. 3323-5 du même code ; que **les dispositions contestées prévoient que le montant de l'impôt sur les sociétés à déduire du bénéfice net utilisé pour la formule de calcul de la réserve spéciale de participation « est diminué du montant des crédits d'impôt, imputés ou restitués, et des réductions d'impôt imputées afférents aux revenus inclus dans le bénéfice imposable au taux de droit commun »**, à l'exception du crédit d'impôt imputé ou restitué en application de l'article 244 quater C du code général des impôts ;

16. Considérant que les sénateurs requérants font grief à ces dispositions de ne pas ressortir au domaine que la loi organique réserve aux lois de finances ; qu'elles méconnaîtraient également le principe d'intelligibilité de la loi ; qu'enfin, en réinstaurant une règle de calcul prévue par une instruction et un rescrit qui avaient été annulés par la juridiction administrative, elles auraient une portée rétroactive et méconnaîtraient les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 ;

17. Considérant **que les dispositions de l'article 39** se bornent à déterminer les modalités de calcul de la réserve spéciale de participation ; qu'en elles-mêmes, elles ne concernent ni les ressources, ni les charges, ni la trésorerie, ni les emprunts, ni la dette, ni les garanties ou la comptabilité de l'État ; qu'elles n'ont pas trait à des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'État ; qu'elles n'ont pas pour objet de répartir des dotations aux collectivités territoriales ou d'approuver des conventions financières ; qu'elles ne sont pas relatives au régime de la responsabilité pécuniaire des agents des services publics ou à

l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques ; qu'ainsi, elles **sont étrangères au domaine des lois de finances tel qu'il résulte de la loi organique du 1er août 2001 susvisée** ; qu'il suit de là que l'article 39 a été adopté selon une procédure contraire à la Constitution ; que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, l'article 39 doit être déclaré contraire à la Constitution ;

Les dispositions de l'article L. 3324-1 du code du travail n'ont pas depuis été modifiées. La jurisprudence résultant de l'arrêt du Conseil d'Etat reste donc d'actualité.

De jurisprudence constante le caractère de nouveauté résulte de ce que la Cour de cassation n'a pas eu à statuer sur la question posée. La Cour ne fait pas référence à la notion d'irrecevabilité lorsque la question posée par une demande d'avis n'est pas nouvelle. Ainsi, lorsqu'elle dit n'y avoir lieu à avis en se référant à l'absence de nouveauté de la question, elle prend soin le plus souvent de préciser les références jurisprudentielles des décisions qui ont tranché la question. Tout en refusant de délivrer un avis, elle donne à la juridiction qui l'a sollicitée tous les éléments lui permettant d'avoir, de fait, une réponse à la question posée : *Avis 25 juin 2010 n°10-00003, Bull Avis n°3* :

Saisie d'une question identique concernant l'application de l'article R. 622-19 du code de commerce aux procédures collectives ouvertes entre le 1er janvier 2006 et le 14 février 2009, **la chambre commerciale, financière et économique a jugé par un arrêt du 8 juin 2010** (n° 09-68.591) que, dès lors que les conditions d'application de l'article R. 622-19 du code de commerce sont réunies, la procédure de distribution du prix de vente d'un fonds de commerce ayant fait l'objet d'un séquestre conventionnel est caduque et que les fonds doivent être remis au liquidateur judiciaire.

La question n'étant plus nouvelle,

DIT N'Y AVOIR LIEU À AVIS

ou encore : *Avis 24 mars 2014 n°13-70010, Bull Avis n°3*

La question **n'est pas nouvelle et ne présente pas une difficulté sérieuse**, la jurisprudence de la Cour de cassation retenant que la tutelle prévue à l'article 391 du code civil a pour seul objet de pallier la carence de l'administrateur légal dans la gestion des biens du mineur et ne porte pas atteinte à l'exercice de son autorité parentale (1re Civ., 8 novembre 1982, pourvoi n° 80-12.309, Bull., I, n° 323) ; 1re Civ., 13 décembre 1994, pourvois n° 93-14.610 et 92-16.106 ; 1re Civ., 12 octobre 1999, pourvoi n° 97-17.018 ; 3 novembre 2004, pourvoi 03-05.056, Bull., I, n° 246) ;

Elle n'entre donc pas dans les prévisions de l'article L. 441-1 du code de l'organisation judiciaire;

Le texte de l'article L.441-1 du code de l'organisation judiciaire ne fait référence qu'à une question de droit nouvelle, sans plus de précision. La jurisprudence, aussi bien celle de la Cour de cassation que celle du Conseil d'Etat qui connaît une procédure d'avis similaire, ne retient comme tranchant une question que des décisions rendues respectivement par la Cour et le Conseil. La jurisprudence des tribunaux ou cours d'appel n'est pas retenue comme tranchant une question de droit.

La Cour de cassation n'a pas eu l'occasion de se référer directement à une décision du Conseil d'Etat pour en déduire que la question n'était pas nouvelle.

Selon la jurisprudence du Tribunal des conflits SCEA du Chéneau du 17 octobre 2011 (SCEA du Chéneau c/ INAPORC, M.F... et autres c/ CNIEL n°3828-3929, Publié au recueil Lebon) le juge judiciaire peut, pour statuer, prendre en considération une jurisprudence établie de la juridiction administrative. Il nous reviendra de déterminer si, dans le sillage de cette jurisprudence, la Cour de cassation peut dire n'y avoir lieu à avis en retenant comme ne posant pas une question de droit nouvelle une demande d'avis formulant une question à laquelle le Conseil d'Etat a déjà répondu.

2.2.3 Une question se posant dans de nombreux litiges :

L'objet de la mise en place de la procédure d'avis, affirmé lors de la préparation des lois de 1987 pour le Conseil d'Etat et de 1991 pour la Cour de Cassation, était de réduire l'encombrement des hautes juridictions françaises. L'exigence que la question posée se pose dans de nombreux litiges découle de cet effet recherché par le législateur. La délivrance d'un avis sur un point de droit qui ne concerne qu'une situation particulière non susceptible de se poser à nouveau ne présente d'intérêt que pour les parties en cause. "Il est des arrêts d'espèce, il ne saurait y avoir des avis d'espèce" (*Le point sur la saisine pour avis, exposé de Mme A.M.Morgan de Rivery-Guillaud, Communications, B.I.C.C. 15 décembre 1993, p.2*).

En l'espèce, la question concerne tous les travailleurs qui, salariés d'une entreprise bénéficiant d'un crédit d'impôt recherche, peuvent prétendre à une participation aux résultats. L'avis qui sera rendu pourra en outre être une indication sur les modalités de prise en compte des crédits d'impôt dans le calcul de la participation des salariés. La décision rendue sur la question posée pourra ainsi valoir indication sur l'incidence, sur le calcul de la réserve spéciale de participation, du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi instauré par l'article 66 de la loi n°2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

2.2.4 Une question posant une difficulté sérieuse :

La question est sérieuse dès lors qu'elle commande la solution du litige : *Avis 20 octobre 2000 n°02-00014, Bull Avis n°8*

Attendu que le conseil de prud'hommes étant saisi du problème de la qualification d'un licenciement et la question posée portant sur la compatibilité avec la réglementation européenne d'une circulaire qui, au demeurant, ne lie pas la juridiction, **cette question ne conditionne pas la solution du litige** ;

ou encore : *Avis n° 07-00.008 23 avril 2007, Bull Avis Criminel n°3 :*

(...)

La seconde question ne commande pas l'issue du procès.

(...)

En l'espèce, la question a donné lieu à l'édition d'une doctrine administrative, elle-même annulée par la suite par le Conseil d'Etat. Plusieurs solutions divergentes d'égale pertinence étaient envisageables.

Il est cependant possible de s'interroger sur l'utilité, pour résoudre le litige dont le tribunal est saisi, de la réponse que la Cour pourra apporter à la demande d'avis. Les dispositions de l'article L.3326-1 du code du travail selon lesquelles le montant du bénéfice net est établi par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes interdisent en effet de remettre en cause le montant du bénéfice net à l'occasion des litiges afférents au montant de la réserve de participation.

Cette attestation de l'inspecteur des impôts a pour objet de garantir la concordance entre le montant du bénéfice déclaré à l'administration et celui utilisé pour le calcul de la réserve de participation : *CE 5 décembre 1984 n° 36337, Publié au recueil Lebon* :

Sur le moyen tiré des dispositions de l'article 12 de l'ordonnance n° 67-693 du 17 août 1967 :

Considérant qu'il résulte des dispositions précitées de **l'article 12 de l'ordonnance du 17 août 1967 que l'attestation délivrée par l'inspecteur des impôts a pour seul objet de garantir vis-à-vis tant du comité d'entreprise que des salariés, pour l'application des dispositions de cette ordonnance relatives à la participation des travailleurs aux fruits de l'expansion, la concordance entre le montant du bénéfice et des capitaux propres déclarés à l'administration et ceux utilisés par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation** ; que cette disposition ne saurait avoir ni pour objet ni pour effet de priver l'administration fiscale, en ce qui concerne notamment le calcul du montant de la provision pour investissements, de son droit général de contrôler les déclarations des contribuables, tel qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 55 du code général des impôts et d'établir, le cas échéant, les redressements qui en résultent ; qu'ainsi, le présent litige n'entrant pas dans le champ d'application de l'article 12 de l'ordonnance du 17 avril 1967, les dispositions de celui-ci ne peuvent être utilement invoquées par le contribuable ;

La chambre sociale de la Cour de cassation a eu par la suite à faire application de ces dispositions. Elle a retenu que le bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise étant établis par une attestation du commissaire aux comptes ne pouvaient être remis en cause à l'occasion d'un litige né de l'application des dispositions relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise : *Soc., 7 novembre 2001 n°00-12.216* :

Attendu que le 21 décembre 1988, la société Aciéries et Laminoirs de Paris (ALPA) a conclu avec le comité d'entreprise de cette société un accord de participation des salariés aux résultats de l'entreprise conformément aux dispositions de l'ordonnance n° 86-1134 du 21 octobre 1986 ; qu'à la suite d'un redressement fiscal pour l'exercice 1988, le bénéfice fiscal de la société servant au calcul de la réserve spéciale de participation a été diminué ; que la société a imputé cette diminution de la réserve spéciale de participation sur l'exercice 1991, au cours duquel la rectification fiscale est devenue définitive ; que contestant la régularité de cette décision, le comité d'entreprise a assigné la société ALPA devant le tribunal de grande instance ;

Sur le premier moyen :

Attendu que le comité d'entreprise fait grief à l'arrêt attaqué (Paris, 10 novembre 1999) rendu sur renvoi après cassation prononcée par arrêt du 1er juillet 1998 (bulletin n° 357, p. 270) d'avoir dit que le montant de la réserve spéciale de participation devait être diminué, compte tenu de l'incidence de la rectification fiscale, pour l'exercice 1991, alors, selon le moyen, que nul ne peut se prévaloir de ses propres turpitudes ; qu'en décidant que le montant de la réserve spéciale de participation pouvait être modifié de façon définitive pour tenir compte d'une rectification fiscale sans avoir préalablement recherché, comme l'y invitait pourtant le comité d'entreprise, l'origine de la rectification à laquelle l'administration des impôts avait procédé, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard du principe "nemo auditur turpitudinem allegans" ;

Mais attendu que la cour d'appel, procédant à la recherche prétendument omise, a retenu que la preuve d'une fraude commise par la société ALPA n'était pas rapportée ; que le moyen manque en fait ;

Sur le second moyen :

Attendu que le comité d'entreprise fait encore grief à l'arrêt d'avoir statué comme il l'a fait, alors, selon le moyen, que l'impossibilité de mettre en cause le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise rétablis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes est limitée aux litiges opposant le salarié à son employeur ; qu'en niant au comité d'entreprise le droit de soulever une telle contestation, la cour d'appel a violé par fausse application l'article 18 de l'ordonnance du 21 octobre 1986 aujourd'hui codifié à l'article L. 442-13 du code du travail ;

Mais attendu que la cour d'appel a décidé, à bon droit, **qu'en application de l'article 18 de l'ordonnance du 21 octobre 1986 devenu l'article L. 442-13 du code du travail, le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise étant établis par une attestation du commissaire aux comptes de la société ALPA ne pouvaient être remis en cause à l'occasion d'un litige né de l'application des dispositions relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise** ; que le moyen n'est pas fondé ;

Cette position a été par la suite confirmée : *Soc. 11 mars 2009 n°08-41140 Publié au bulletin* :

Vu les articles L. 442-2, dans sa rédaction alors en vigueur, et L. 442-13 du code du travail, devenus respectivement L. 3324-1 et L. 3326-1 ;

Attendu que pour débouter M. X... de sa demande de liquidation de ses droits à participation au titre de l'exercice 2000, l'arrêt retient que les documents fiscaux produits par la société Exekia révèlent un bénéfice fiscal nul ;

Qu'en statuant ainsi, alors que **le montant du bénéfice net pris en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation est celui qui résulte d'une attestation établie par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes**, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

Par un arrêt du 24 juillet 1987, le Conseil d'Etat a jugé que la juridiction administrative n'était compétente, pour se prononcer sur un litige relatif au calcul de la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprise, que lorsque la contestation était relative au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée : *CE, 24 juillet 1987 n° 62241, Mentionné dans les tables du recueil Lebon*

Considérant qu'aux termes de l'article L. 442-13 du code du travail relatif au régime obligatoire de participation des travailleurs aux fruits de l'expansion dans les entreprises : "Le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts. Ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du présent chapitre. - **Les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée** prévus au quatrième alinéa de l'article L. 442-2 sont réglées par les procédures stipulées par les accords mentionnés à l'article L. 442-11. A défaut, elles **relèvent des juridictions compétentes en matière d'impôts directs**. Lorsqu'il est intervenu un accord au sens de l'article L. 442-11, les juridictions ne peuvent être saisies que par les signataires desdits accords. - **Tous les autres litiges relatifs à l'application du présent chapitre sont de la compétence des tribunaux judiciaires**" ; qu'aux termes de l'article L. 442-14 : "Des astreintes peuvent être prononcées par les juridictions civiles contre les entreprises mentionnées à l'article L. 442-1 qui n'exécutent pas les obligations qui leur incombent en application de la présente section. Les salariés de l'entreprise en cause et le procureur de la République dans le ressort duquel cette entreprise est située ont seuls qualité pour agir. L'astreinte a un caractère comminatoire et doit être liquidée par le juge après exécution par l'entreprise de ses obligations. Il devra être tenu compte lors de sa liquidation, notamment du préjudice effectivement causé et de la résistance opposée par l'entreprise" ;

Considérant que la demande dont le Comité d'entreprise de la société Delattre-Levievier-Guyane a saisi le tribunal administratif de Cayenne a, selon ses propres termes, pour objet **d'annuler "les décisions de gestion"** prises par cette entreprise pour "déterminer le bénéfice net à retenir pour le calcul de la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises durant les années 1979, 1980, 1981 et 1982" et de faire condamner ladite société aux astreintes prévues par l'article L. 442-14 du même code, tant qu'elle n'aura pas fait les rectifications comptables nécessaires et procédé aux rappels de participation attribués aux salariés ;
 Considérant que le litige dont le tribunal administratif a été ainsi saisi ne porte pas sur le montant des salaires et le calcul de la valeur ajoutée mentionnés au deuxième alinéa de l'article L. 442-13 précité ; que, dès lors, **il ne relève pas de la compétence de la juridiction administrative** ; que, par suite, c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Cayenne s'est reconnu compétent pour connaître de ce litige ;
 Article 1er : Le jugement du tribunal administratif de Cayenne en date du 5 juin 1984 est annulé.

A l'époque, les dispositions de l'article L 442-13 du code du travail prévoyaient en effet que le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise étaient établis par une attestation de l'inspecteur des impôts et qu'ils ne pouvaient être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du chapitre dont l'article en question faisait partie.

Le texte ne donnait explicitement compétence au juge administratif que pour les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée.

La Cour de cassation s'était déclarée incompétente pour statuer sur la demande d'un salarié réclamant un complément de participation au motif que le bénéfice fiscal sur lequel elle avait été calculée était inférieur au bénéfice réel : *Soc., 24 novembre 1982 n°81-13.195, Bull, IV, n°636* :

Sur le moyen unique, pris de la violation de l'article 455 du code de procédure civile ;

Attendu que Weil fait grief à l'arrêt attaqué de l'avoir débouté de sa demande tendant à ce qu'une expertise soit ordonnée afin que soit recherché le montant de ce qui lui restait éventuellement du par la société à responsabilité limitée Winkler France au titre de la participation aux bénéfices de l'entreprise en application des dispositions des articles L. 422-1 et suivants du code du travail, au motif que la détermination des bénéfices de l'entreprise ayant servi de base de calcul au fond de participation, était de la compétence du service des impôts, alors que le salarié avait soutenu dans ses conclusions que le fait d'abandonner à l'employeur l'évaluation des stocks conduirait à permettre à la société de frustrer impunément le personnel de sa participation aux fruits de l'expansion, que dès lors, la cour ne pouvait se déclarer incompétente sans répondre à ce chef des conclusions du salarié ;

Mais attendu qu'il résulte des dispositions des articles L. 442-2 et suivants et L. 442-13 du code du travail relatifs à la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises, que **le montant du bénéfice net** en fonction duquel sont calculées les sommes affectées dans l'entreprise au fond de participation **est établi par une attestation de l'inspecteur des impôts et ne peut être remis en cause à l'occasion de litiges nés de l'application de ces dispositions** ;

Que dès lors, la cour d'appel, qui a rejeté les conclusions de Weil tendant à une expertise aux fins d'établir que les bénéfices réels de l'entreprise étaient supérieurs à ceux retenus sur le plan fiscal, a, sans encourir les reproches du moyen, légalement justifié sa décision ;

L'incompétence des juridictions judiciaires s'agissant de contester une décision de l'inspecteur des impôts ne posait pas de difficulté particulière. L'ordonnance du 21 octobre 1986 a modifié les dispositions de l'article L442-2 du code du travail. L'attestation a alors pu également être délivrée par le commissaire aux comptes. Mme Liebert-Champagne, commissaire du gouvernement, soulevait dans ses conclusions déposées dans le cadre de l'instruction de l'arrêt du Conseil d'Etat du 26 janvier 1990 précité, la question de savoir quelle serait la juridiction compétente pour connaître d'un recours contre une attestation du commissaire aux comptes. Elle penchait pour la compétence administrative. Elle ajoutait :

Les termes de l'article L 442-13 ne nous semblent nullement en sens contraire.

En posant que "le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise... établis par une attestation de l'inspecteur des impôts...ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du présent chapitre", ce texte signifie seulement, selon nous, que **ni les données fiscales, ni les données comptables ne peuvent être remises en cause par les juges judiciaires à l'occasion d'un litige sur la participation** . Mais il ne peut exclure un litige sur l'application des textes de la participation eux-mêmes, pour déterminer le montant de celle-ci.

A l'occasion d'un autre arrêt rendu à son rapport, M. le conseiller Chauviré, faisant expressément référence aux conclusions du commissaire du gouvernement déposées à l'occasion de l'arrêt du Conseil d'Etat du 26 janvier 1990, a relevé que la question de savoir quelle juridiction serait compétente pour connaître de la contestation de l'attestation d'un commissaire aux comptes n'avait pas été tranchée. Sans trancher explicitement la question de la compétence, la Cour de cassation a réaffirmé le principe énoncé par les dispositions de l'article L.3326-1 du code du travail : Soc., 8 décembre 2010, n°09-65810, Bull, V, n°288 :

Sur le premier moyen :

Vu les articles L. 3324-1 et L. 3326-1 du code du travail ;

Attendu, selon le second de ces textes, que **le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes** ; qu'ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges relatifs à la participation aux résultats de l'entreprise ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que suivant traité d'apport partiel d'actif en date du 30 juin 2003, à effet rétroactif au 1er janvier 2003, la société SpieTrindel a apporté à sa société filiale Spie Sud Est une de ses branches d'activités ; que le calcul de la participation au titre de l'année 2003 aboutissant à un résultat négatif, le comité central d'entreprise de la société Spie Sud Est a saisi le tribunal de grande instance afin de voir juger que l'augmentation de capital consécutive à l'apport partiel d'actif devait être

prise en compte, pour la détermination du montant des capitaux propres, à la date de réalisation juridique de l'apport et non à sa date d'effet ;

Attendu que pour faire droit à cette demande et fixer le montant de la réserve spéciale de participation au titre de l'année 2003, l'arrêt, après avoir constaté que le montant des capitaux propres servant de base de calcul à la réserve spéciale de participation avait été attesté par le commissaire aux comptes de la société, a retranché de ce montant, sur la période du 1er janvier au 30 juin 2003, date d'effet juridique de l'apport partiel d'actif, le montant de l'augmentation de capital consécutive à cette opération ;

Qu'en statuant ainsi, alors que **le montant des capitaux propres attesté par le commissaire aux comptes de la société ne pouvait être remis en cause à l'occasion du présent litige**, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

Cette impossibilité de remettre en cause le montant des capitaux propres ou du bénéfice net devant le juge judiciaire paraît trouver ses limites dans le contenu même de l'attestation du commissaire aux comptes et la Cour vérifie si cette attestation mentionne bien le montant du bénéfice net : *Soc., 5 mars 2014, n°12-29.315* :

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que le comité central d'entreprise de l'unité économique et sociale (UES) Mc Cann et le syndicat Bétor pub CFDT ont fait citer les six sociétés composant l'UES afin d'obtenir leur condamnation sous astreinte à redresser la réserve spéciale de participation de la somme de 145 000 euros correspondant au montant d'un redressement fiscal de la société Mc Can Erikson à Paris, intervenu en 2008 et portant sur l'année 2004 ; que la cour d'appel, après avoir constaté que le litige ressortissait à la compétence du juge judiciaire, a dit la demande irrecevable ;

Sur le premier moyen :

Vu les articles L. 3326-1, D. 3324-40 et D. 3325-4 du code du travail ;

Attendu que pour dire irrecevables les demandes formées par le comité central d'entreprise et le syndicat, l'arrêt énonce que les sociétés composant l'UES Mac Cann ont produit deux attestations émanant de leur commissaire aux comptes qui certifient le montant des capitaux propres affectés au calcul de la réserve spéciale d'investissement et qui précisent que ce montant n'est pas affecté par les résultats du contrôle fiscal subi par le groupe en 2008, ajoutant que les constatations du commissaire aux comptes ne peuvent être remises en cause devant le juge judiciaire ;

Qu'en statuant ainsi, alors que **la seule attestation émanant du commissaire aux comptes**, en date du 20 mai 2010, l'autre visée par l'arrêt comme émanant du même commissaire aux comptes ayant en réalité été établie par la société, **ne mentionne ni le montant du bénéfice net, ni celui des capitaux propres pour l'année 2004**, et qu'aucune attestation rectificative n'a été produite conformément aux exigences légales, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

Mais le principe, réaffirmé à plusieurs reprises par la Cour de cassation, demeure que la contestation du montant du bénéfice net n'est pas possible à l'occasion d'un litige né de l'application du titre deuxième "Participation aux résultats de l'entreprise" du livre troisième "Dividende du travail, intéressement, participation et épargne salariale" de la troisième partie "Durée du travail, salaire, intéressement, participation et épargne salariale" du code du travail.

Cette impossibilité ne concerne que les litiges opposant le salarié à l'employeur : *Soc., 7 novembre 2001, n°00-12.216*

Mais attendu que la cour d'appel a décidé, à bon droit, **qu'en application de l'article 18 de l'ordonnance du 21 octobre 1986 devenu l'article L. 442-13 du code du travail, le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise étant établis par une attestation du commissaire aux comptes de la société ALPA ne pouvaient être remis en cause à l'occasion d'un litige né de l'application des dispositions relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise ; que le moyen n'est pas fondé ;**

le comité d'entreprise à l'employeur (*Soc.*, 8 décembre 2010, n°09-65.810, *Bull.*, V, n°288 précité), ou encore un syndicat à l'employeur : *Soc.*, 9 février 2010, n°08-11.338 :

Attendu que pour déclarer recevable la demande du syndicat CFDT agro-alimentaire du Pays Basque et de l'Union nationale des syndicats autonomes agriculture agro-alimentaire, l'arrêt retient que ces organisations syndicales n'étaient pas signataires des accords de participation, de sorte que les dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail ne leur étaient pas applicables et **qu'elles disposaient du droit de contester le montant du bénéfice net établi par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes ;**

Qu'en statuant ainsi, alors **que l'impossibilité de remettre en cause le montant du bénéfice net de l'entreprise**, auquel doit être assimilé l'excédent net répartissable des coopératives agricoles et de leurs unions, prévu par l'article L. 3326-1 du code du travail **est applicable aux syndicats** qui agissent en exécution d'un accord de participation, qu'ils en soient signataires ou non, la cour d'appel a violé le texte susvisé

Tel n'est pas le cas d'un litige concernant l'AGS : *Soc.*, 10 février 1999, n°96-22.157 *Bull.*, V, n°62 :

Attendu cependant que **l'impossibilité de mettre en cause le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise rétablis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes est limitée aux litiges opposant le salarié à son employeur ;**

Qu'en statuant comme elle l'a fait, alors que **l'AGS, tiers au contrat de travail, dispose d'un droit propre de contester le principe et l'étendue du bénéfice net et de celui des capitaux propres établi par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes**, la cour d'appel a violé les textes susvisés

Ce n'est qu'en présence d'une attestation de l'inspecteur des impôts, du commissaire aux comptes que le montant du bénéfice net ainsi établi ne peut être remis en cause. Le texte tend à éviter qu'un litige afférent au montant de la participation ne soit l'occasion de remettre en discussion les comptes sociaux de l'entreprise et la gestion même de celle-ci.

En l'absence d'attestation, ou en présence d'une attestation incomplète ou non conforme, une contestation des modalités de calcul du bénéfice net est possible à l'occasion d'un litige portant sur le montant de la réserve de participation. Voir en ce sens : Gilles Auzero, BJS-1er avril 2013, n°4 p.256, "*Réserve sociale de participation : contenu de l'attestation du commissaire aux comptes sous Cass. Soc. 30 janvier 2013 n°12-11.875*".

Toutefois, il paraît résulter des arrêts rendus en la matière par la Cour de cassation, que l'interdiction de remettre en cause le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise à l'occasion des litiges relatifs à la mise en oeuvre de la participation aux résultats **est liée à l'existence d'une attestation de l'inspecteur des impôts et du commissaire aux comptes**. En d'autres termes, les deux phrases composant l'alinéa 1er de l'article L. 3326-1 semblent ne pas pouvoir être lues, ni appliquées, séparément .

Le législateur a ainsi, et en quelque sorte, **créé une présomption afin d'éviter les disputes probatoires sur le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres**. L'attestation délivrée par le commissaire aux comptes ou l'inspecteur des impôts fait présumer, de manière irréfragable, que les montants du bénéfice net et des capitaux propres retenus pour le calcul de la réserve spéciale de participation correspondent à la réalité . Cette présomption doit donc s'analyser comme une dispense de preuve : « le fait qui en bénéficie ne relève plus dès lors d'une logique probatoire. Il devient juridiquement indifférent de découvrir s'il est exact ou non”.

Mais, il faut le redire, si dispense de preuve il y a en la matière, ce n'est qu'en présence d'une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes. **En son absence, le montant du bénéfice net et des capitaux propres semble donc pouvoir revenir dans le contentieux**. Reste alors la situation dans laquelle, comme en l'espèce, une attestation a bien été délivrée par le commissaire aux comptes, sans toutefois correspondre aux exigences légales et réglementaires, telles que les conçoit désormais la Cour de cassation. À suivre l'arrêt sous examen, cette attestation ne constitue pas un obstacle à la contestation du montant du bénéfice net et de celui des capitaux propres retenus pour le calcul de la réserve spéciale de participation. Pour le dire autrement, **une attestation non conforme équivaudrait, ipso facto, à une absence d'attestation**. Il y a là un raccourci que la décision commentée n'autorise pas à emprunter. En effet, dès lors qu'une attestation a été délivrée, toute action en contestation est, *a priori*, irrecevable. Pour qu'il en aille différemment, et sauf à méconnaître la présomption instituée par la loi, il importe, dans un premier temps, de requérir l'annulation de l'attestation par voie d'action principale, en démontrant qu'elle n'est pas conforme aux exigences posées par la Cour de cassation. Si une telle annulation était obtenue, il deviendrait alors possible, dans un second temps, de discuter, devant le juge, du montant du bénéfice net et des capitaux propres retenus pour le calcul de la réserve spéciale de participation.

À supposer que cette interprétation soit la bonne, **il faut encore déterminer le juge compétent pour statuer sur la validité de l'attestation établie par le commissaire aux comptes**. En application de l'article R. 3326-1 du Code du travail, « les litiges relatifs à l'application du présent titre, autres que ceux mentionnés aux premier et deuxième alinéa de l'article L. 3326-1, relèvent du tribunal de grande instance (...) ». Dans la mesure où le litige en cause dans le cas qui nous intéresse est, précisément, relatif à l'application de l'alinéa 1^{er} de l'article L. 3326-1 du Code du travail, **on en vient à se demander si la cour d'appel de renvoi ne devra tout simplement pas se déclarer incompétente**. On constate, ce faisant, que l'arrêt rendu le 30 janvier 2013 pose autant de questions qu'il en résout ; à moins qu'il ne soit que le révélateur des insuffisances et contradictions des dispositions légales et réglementaires concernées.

La Cour de cassation exerce ainsi son contrôle sur le contenu de l'attestation du commissaire aux comptes. Elle peut être remise en question pour autant qu'elle n'atteste pas du montant des capitaux propres et du bénéfice net : *Soc., 30 janvier 2013, n°12-11.875, Bull, V, n°26* :

Sur le moyen unique qui est recevable :

Vu les articles L. 3326-1, D. 3325-1 et D. 3325-3 du code du travail, ensemble l'article R. 523-12 du code rural alors applicable ;

Attendu qu'il résulte de ces dispositions que **le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise permettant le calcul de la réserve spéciale de participation sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes ;**

(...)

Attendu que pour dire irrecevable l'action des syndicats et des salariés, l'arrêt retient que, par courrier motivé du 24 mai 2002 répondant à l'argumentation de l'expert-comptable du comité d'entreprise, les commissaires aux comptes ont certifié que le calcul de la réserve spéciale de participation respectait les dispositions légales et réglementaires ;

Qu'en statuant ainsi, alors que le document délivré le 24 mai 2002 par les commissaires aux comptes ne comportait aucune information sur le montant des capitaux propres ni sur celui de l'excédent net répartissable retenu et sur l'exercice auquel ces montants se rapportaient, la cour d'appel a violé les textes susvisés

Pour une illustration plus récente de ce contrôle : *Soc., 5 mars 2014, n°12-29.315*

Vu les articles L. 3326-1, D. 3324-40 et D. 3325-4 du code du travail ;

Attendu que pour dire irrecevables les demandes formées par le comité central d'entreprise et le syndicat, l'arrêt énonce que les sociétés composant l'UES Mac Cann ont produit deux attestations émanant de leur commissaire aux comptes qui certifient le montant des capitaux propres affectés au calcul de la réserve spéciale d'investissement et qui précisent que ce montant n'est pas affecté par les résultats du contrôle fiscal subi par le groupe en 2008, ajoutant que les constatations du commissaire aux comptes ne peuvent être remises en cause devant le juge judiciaire ;

Qu'en statuant ainsi, alors que **la seule attestation émanant du commissaire aux comptes**, en date du 20 mai 2010, l'autre visée par l'arrêt comme émanant du même commissaire aux comptes ayant en réalité été établie par la société, **ne mentionne ni le montant du bénéfice net, ni celui des capitaux propres pour l'année 2004**, et qu'aucune attestation rectificative n'a été produite conformément aux exigences légales, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

Dans l'espèce dont nous sommes saisis il n'est pas fait mention d'une attestation portant sur le montant du bénéfice net.

3 - Examen au fond de la question :

Si la Cour ne retenait ni l'absence de nouveauté, ni l'absence de caractère sérieux de la question, il conviendrait d'examiner la question au fond.

Il apparaît opportun de se référer aux conclusions Mme Legras, rapporteur public devant le Conseil d'Etat, déposée dans le cadre de l'instruction de l'arrêt du 20 mars 2013 précité p.4. Elle met en avant plus particulièrement trois arguments : le fait que le texte lui-même est assez précis quant à la définition de l' "impôt correspondant", que le crédit d'impôt ne conduit pas à une diminution de l'impôt mais en est un moyen de paiement et que la réserve de participation et le crédit d'impôt recherche ont des objectifs distincts :

Vous l'avez compris, deux thèses s'affrontent. Celle exprimée dans les énonciations doctrinales litigieuses ; et celle inverse de la société, qui veut que les crédits d'impôts non compris dans le résultat imposable, tels que le crédit d'impôt recherche, n'aient pas à minorer l'impôt à déduire du bénéfice imposable à prendre en compte pour le calcul de la réserve : autrement dit, **la notion d'« impôt correspondant »** utilisée à l'article L. 3324-1 du Code du travail **renvoie à l'impôt théoriquement dû par l'entreprise**, quelle que soit la façon dont celui-ci est acquitté, le cas échéant au moyen de crédit d'impôts, et non à l'impôt effectivement payé.

Nous pensons qu'elle a raison, même **s'il est vrai que cette notion d'« impôt correspondant » peut paraître imprécise**. Le législateur a d'ailleurs renvoyé à un décret en Conseil d'État le soin de la définir mais ce texte n'est jamais intervenu (le renvoi est exprès en ce qui concerne l'impôt sur le revenu puisque le 1° de l'article L. 3324-1 du Code du travail indique que le bénéfice à retenir pour calculer la RSP « est diminué de l'impôt correspondant qui, pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, est déterminé dans les conditions déterminées par décret en Conseil d'État » ; en ce qui concerne l'IS, le dernier alinéa de l'article L. 3324-1 dispose : « Un décret en Conseil d'État précise la définition des éléments mentionnés au présent article, notamment le mode de calcul, éventuellement forfaitaire, de la réduction opérée au titre de l'impôt sur le revenu »).

Compte tenu de cette abstention du pouvoir réglementaire, **vous avez été amenés à interpréter la notion d'impôt correspondant dans une décision de section du 26 janvier 1990 (CE, sect., 26 janv. 1990, n° 60197, n° 60249 et n° 66675, Sté Sobeia-Balancy (Sobeia), M. G... et a. : Rec. CE 1990, p. 17 ; Dr. fisc. 1990, n° 27, comm. 1303 ; RJF 3/1990, n° 272, concl. Mme M. H...)**. Cette affaire portait sur la détermination de l'impôt à déduire du bénéfice net pour le calcul de la participation dans une société agréée au bénéfice mondial. La question posée était voisine de celle qui vous est soumise aujourd'hui puisqu'elle portait sur le point de savoir si « l'impôt correspondant » à retrancher du bénéfice réalisé en France devait être l'IS effectivement acquitté compte tenu des incidences de la consolidation ou l'IS qui aurait été dû en l'absence de consolidation.

Vous avez admis votre compétence pour interpréter sur ce point le code du travail. Et vous avez jugé que l'impôt qui doit être retranché du bénéfice fiscal « ne peut s'entendre que de l'impôt sur les sociétés, au taux de droit commun, résultant des règles d'assiette et de liquidation qui régissent ordinairement l'imposition des bénéfices réalisés par les sociétés en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer ». Et vous en avez déduit qu'en cas de consolidation, il fallait retenir l'impôt qui aurait été dû si la société n'avait pas été fiscalement intégrée. Autrement dit, vous avez choisi de retenir l'impôt théorique sur l'impôt effectivement acquitté par l'entreprise.

Cette décision engage a priori la solution du litige dans le sens plaidé par la société. Elle pose en effet une règle générale d'interprétation des dispositions de la notion d'impôt correspondant au sens et pour l'application du calcul de la réserve spéciale de participation.

On pourrait néanmoins hésiter un bref moment à faire simplement application de cette décision. En effet, estimer que l'impôt pris en compte pour le calcul de la RSP correspond à la charge fiscale effectivement supportée par l'entreprise paraît cohérent avec les principes qui inspirent la participation : il est logique de penser que les salariés doivent profiter de l'enrichissement effectif et non pas théorique de l'entreprise. Par ailleurs, quand, en 1990, vous avez neutralisé les effets de l'intégration fiscale, vous avez jugé que le calcul de la RSP d'une entreprise donnée ne pouvait dépendre d'éléments extérieurs à celle-ci. Retenir l'impôt théorique, c'est au contraire refuser de tenir compte d'éléments propres à l'entreprise elle-même pour le calcul de sa RSP.

Outre qu'il serait excessivement complexe de ne pas interpréter de la même manière la notion d'impôt correspondant de l'article L. 3324-1 du Code du travail selon les choix fiscaux d'une entreprise, trois séries d'éléments nous convainquent néanmoins que l'interprétation défendue par la société est la bonne.

Il y a, en premier lieu, un argument de texte : en l'absence de précision contraire, l'impôt « correspondant » à un bénéfice imposable est a priori l'impôt obtenu en soumettant ce bénéfice au taux d'imposition qui lui est applicable. L'imputation ultérieure de crédits d'impôt, qui ne sont pas inclus dans le bénéfice imposable, n'a pas de lien direct avec ce bénéfice et l'impôt acquitté après imputation de ces crédits n'a donc pas de « correspondance » avec le bénéfice imposable. **Une lecture littérale ne peut donc conduire qu'à exclure toute incidence des crédits d'impôt dont bénéficie l'entreprise.**

En deuxième lieu, la solution nous semble s'imposer s'agissant du crédit d'impôt recherche dans la mesure où **il s'agit d'un pur moyen de paiement de l'impôt, qui peut en outre, à défaut de pouvoir être utilisé par la voie de l'imputation, être remboursé après un délai de trois ans à l'entreprise qui le demande.** Il aurait été plus compliqué d'exclure la prise en compte d'un mécanisme tel que l'avoir fiscal, qui avait une double nature, puisqu'il entrait dans la base de l'impôt tout en constituant un moyen de l'acquitter et qui avait donc une incidence sur l'assiette et la liquidation de l'impôt dû par son titulaire. Mais le crédit d'impôt recherche, lui, n'intervient pas au stade de la détermination de la dette fiscale de l'entreprise qui résulte du bénéfice de l'entreprise ; il constitue une créance qui, dans un deuxième temps, vient en compensation de cette dette fiscale. Et il s'agit d'une compensation de recouvrement et non d'assiette puisque l'impôt est préalablement liquidé.

On doit enfin constater, en troisième lieu, que **les deux dispositifs, la participation et le crédit d'impôt recherche, ont des objets radicalement différents.** En conséquence, il est cohérent de retenir l'interprétation du texte qui préserve leur autonomie relative. **Le crédit d'impôt recherche** vise à inciter les entreprises à développer leur effort de recherche et développement en leur attribuant une créance fiscale égale à une partie des sommes qu'elles leur consacrent. **Il n'a pas vocation à bénéficier aux salariés au travers d'une hausse de la base de calcul de la participation des salariés.**

Si vous nous avez suivie, vous jugerez donc que les énonciations de la documentation administrative de base et de la décision de rescrit du 13 avril 2010 que conteste la société Études et production Schlumberger ont ajouté à la loi incompétemment et en méconnaissance du sens et de la portée de ses dispositions explicites.

La décision du Conseil d'Etat n'a pas fait l'objet de commentaires critiques de la doctrine qui en approuve le sens : "La décision Schlumberger relative à l'imputation des crédits d'impôt pour le calcul de la réserve spéciale de participation : lorsque le texte et le bon sens se rejoignent" (*Eric Meier et Hervé Quéré, Revue de droit fiscal n°29, 18 juillet 2013, comm. 380*) ; "Participation des salariés : le bénéfice diminué de l'impôt correspondant est déterminé sans prendre en compte les crédits d'impôt" (*Bulletin de gestion fiscale des entreprises, 3/13 juillet 2013*) ; "Participation des salariés : la notion de "bénéfice net" (*Xavier Rohmer et Clara Ferrari, Les nouvelles fiscales 2013, 1112*).

Le hasard du calendrier fait que l'administration avait précisé peu de temps avant la lecture de cet arrêt que le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi devait s'imputer sur l'impôt sur les sociétés retenu pour le calcul de la réserve (BOI-BIC-PTP-10-10-20-10 n°210, mise à jour le 15 mars 2013). Cette position de l'administration fiscale est contraire à la jurisprudence résultant de l'arrêt du 20 mars 2013. Elle n'a pourtant pas été rapportée par l'administration.

Nous devons déterminer si nous nous rallions à la décision du Conseil d'Etat.