

Exception à l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit

Lire les conclusions de :

Thierry Besse

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 14LY00250 – Ministre des finances et des comptes publics c/ Société Edel Tamp – 13 octobre 2015 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Théorie du bilan, Intangibilité du bilan d'ouverture, Article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004, Ecriture de passif, Franchise d'impôt, Dette prescrite

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ *Contributions et taxes - Théorie du bilan - Intangibilité du bilan d'ouverture du 1er exercice non prescrit - Exception résultant de la loi de finances - l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004 - Possibilité de corriger une écriture de passif en franchise d'impôt - Existence - Application à une dette prescrite*

² Le redressement litigieux opéré par l'administration fiscale à l'encontre de la société Edel Tamp concerne la réintégration, dans les résultats de l'exercice clos au 30 juin 2007, d'une somme de 105 473 euros correspondant à une dette fournisseur prescrite depuis 1996, soit plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit. Le maintien de cette dette dans les écritures comptables de la société jusqu'à cet exercice s'avérait être une erreur comptable.

³ Selon le 2 de l'article 38 du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : « *Le bénéfice net imposable est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés* ». En vertu du 4 bis de l'article 38 du code général des impôts issu de l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit : « *Pour l'application des dispositions du 2, pour le calcul de la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice, l'actif net d'ouverture du premier exercice non prescrit déterminé, sauf dispositions particulières, (...) ne peut être corrigé des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de celui-ci. / Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas lorsque l'entreprise apporte la preuve que ces omissions ou erreurs sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit. / (...) / Les corrections des omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas restent sans influence sur le résultat imposable lorsqu'elles affectent l'actif du bilan. Toutefois, elles ne sont prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession* ».

⁴ Si l'alinéa 4 du 4 bis de l'article 38 du code général des impôts, sur lequel l'administration fiscale, indique, concernant les erreurs et omissions affectant l'actif du bilan, que leur correction reste sans

influence sur le résultat imposable, reprenant ainsi, spécifiquement pour les éléments comptabilisés à l'actif du bilan, les principes régissant la correction symétrique de bilan, c'est pour préciser, dans la seconde partie de cet alinéa, que ces corrections de l'actif du bilan ne sont prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession.

⁵ En l'espèce, dès lors que la correction de l'erreur comptable de cette société entre dans le champ des exceptions au principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du dernier exercice non prescrit, les conséquences de la reprise de cette dette par la société Edel Tamp sont neutralisées pour la détermination du bénéfice imposable. Par suite, la cour administrative d'appel de Lyon rejette le recours du ministre des finances et des comptes publics tendant à l'annulation de la décision du tribunal administratif de Grenoble ayant réduit la base imposable de la société à concurrence de 105 473 euros et déchargé, dans cette mesure, cette dernière de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés.

⁶ Pas de précédent sur ce point - Outre la construction du texte Cf. CE, 8e et 9e ss-sect., 27 mai 1987, n° 50819, SA PMB : Dr. fisc. 1987, n° 41, comm. 1788, concl. Ph. Martin ;

⁷ CE, 24 mai 1989, N°064629 sur la possibilité pour le contribuable de procéder à la correction symétrique ;

⁸ *CE 25 avril 2003, RJF 7/03 n° 812 sur le caractère obligatoire de la correction symétrique tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale ;*

⁹ CE Avis du 17 mai 2006, Société Catimini International, n° 288511 sur la possibilité de corriger dans les bilans des exercices prescrits « une erreur ou omission affectant l'évaluation d'un élément quelconque du bilan ».

¹⁰ Voir CE 24 janvier 2018, N° 397732 classé en B

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6224](https://doi.org/10.35562/alyoda.6224)

¹ Le litige qui oppose la SA Edel Tamp à l'administration fiscale pose une seule question, relative à la correction symétrique des bilans et à l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, dans le cadre des dispositions de la loi de finances rectificatives du 30 décembre 2004.

² Vous savez que l'administration ou le contribuable doit procéder, lorsqu'il constate des erreurs dans les écritures de bilan, à une correction symétrique des bilans, jusqu'à l'exercice lors duquel est intervenue l'erreur. Cette règle, selon laquelle l'administration ne peut limiter à certaines d'entre elles les corrections apportées aux écritures de l'assujetti, a été définie par la jurisprudence dès 1958 (CE 27 octobre 1958, n° 39.767, secrétaire d'Etat au budget, Lebon p. 508). Elle tend à se conformer à la réalité du bénéfice dégagé par le contribuable, comme l'indiquait le CE : « *pour apprécier l'existence d'une insuffisance de déclaration, il y a lieu de comparer le résultat déclaré effectivement à celui qui aurait dû être déclaré, quelles que soient les erreurs de raisonnement ou de calcul commises par le contribuable* ». Elle doit en effet permettre d'éviter de dégager arbitrairement sur un seul exercice un bénéfice ou une perte ne correspondant à aucune réalité, ce qui serait le cas, en l'absence de correction symétrique des écritures de bilan, par application des dispositions de l'article 38-2 du code général des impôts, qui définit le bénéfice imposable d'une société par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période.

³ Par une décision de plénière du 31 octobre 1973, le Conseil d'Etat a posé un butoir à ce jeu de corrections symétriques, qu'il a ainsi combiné avec les règles de prescription, en jugeant intangible le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, de sorte qu'aucune erreur affectant ce bilan ne peut faire l'objet d'une correction. Ainsi, c'est au titre de ce premier exercice non prescrit qu'est constatée la variation d'actif liée à la correction de l'erreur comptable.

⁴ Vous savez que cette construction a été abandonnée par le Conseil d'Etat dans sa décision d'Assemblée Ghesquière du 7 juillet 2004, avant d'être rétablie, sous certaines dérogations, par la loi de finances rectificatives du 30 décembre 2004.

⁵ Parmi ces dérogations, énoncées au 4 bis de l'article 38 du code général des impôts, figure, en son deuxième alinéa, le cas dans lequel l'entreprise apporte la preuve que les omissions ou erreurs sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice

non prescrit. Comme l'indiquait Nicolas Labrune, dans sa récente chronique à la RJF « Corrections symétriques, intangibilité et droit à l'oubli : un premier bilan », il ressort des travaux parlementaires que le législateur a ainsi voulu instaurer un « droit à l'oubli » pour les erreurs trop anciennes, commises il y a plus de dix ans (les sept ans de cet alinéa plus le délai de reprise normal de trois années), cette période de dix ans ayant été déterminée par rapport à l'obligation faite aux entreprises, par l'article L. 123-22 du code de commerce, de conserver les documents comptables. Dans un tel cas, les conséquences de la rectification sont rattachées à un exercice prescrit.

⁶ Il résulte de l'instruction, cela n'est en tous cas pas contesté, que l'erreur comptable à l'origine du litige opposant l'administration à la SA Edel Tamp, dont il n'est jamais allégué qu'elle aurait eu un caractère volontaire, remonte à 1996, année au cours de laquelle s'est trouvée prescrite une dette qu'elle devait à des fournisseurs. Au titre de l'exercice clos le 30 juin 2007, la société a tiré les conséquences de cette prescription en effaçant cette dette de son bilan, ce qui a eu pour effet de diminuer son passif et donc a été à l'origine d'une variation positive de l'actif net. La société a toutefois neutralisé les conséquences fiscales de cette correction comptable en déduisant cette somme de 105 473 euros, dont l'origine était antérieure de plus de sept années à l'ouverture du premier exercice prescrit.

⁷ Après vérification de comptabilité de la société, l'administration a réintégré cette somme dans les résultats de l'exercice clos en 2007. C'est le seul rehaussement en litige devant vous.

⁸ Par un jugement du 22 novembre 2013, dont le ministre relève appel, le Tribunal administratif de Grenoble a déchargé la SA Edel Tamp des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés consécutives à ce rehaussement, en faisant application des dispositions du deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI.

⁹ Le ministre estime que ces dispositions ne s'appliquent pas dès lors qu'est en cause une erreur ayant affecté le passif du bilan, en invoquant les dispositions du quatrième alinéa de l'article 38 4 bis et sa propre doctrine. Ce dernier argument ne vous retiendra pas puisque vous savez que l'administration ne peut fonder d'imposition sur sa propre doctrine. C'est ce qu'a rappelé à raison le Tribunal, qui n'a fait que répondre à un moyen en défense du ministre, sans donc entacher son jugement d'irrégularité.

¹⁰ Aux termes du quatrième et dernier alinéa du 4 bis de l'article 38 :
« *Les corrections des omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas restent sans influence sur le résultat*

imposable lorsqu'elles affectent l'actif du bilan. Toutefois, elles ne sont prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession. »

11

Comme le fait valoir la SA Edel Tamp, et l'administration n'en disconvient pas, le vérificateur n'aurait pu, à l'occasion de la vérification de comptabilité, constater, en cas d'absence de correction du bilan à l'initiative du contribuable, la prescription de la dette et procéder à une correction symétrique des bilans susceptible d'être à l'origine d'un rehaussement, compte tenu du droit à l'oubli posé par les dispositions du deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38. Le ministre estime pour autant que, dès lors que la correction a été effectivement opérée par la société, et qu'elle affecte un élément du passif, celle-ci modifie le résultat imposable du contribuable.

12

Une telle interprétation ne va guère, on le voit, dans le sens d'une correction spontanée par le contribuable des erreurs comptables non volontaires qu'il découvre, correction qui devrait pourtant s'imposer à lui au regard des règles comptables. En effet, si la prescription n'éteint pas la dette, de sorte qu'en cas de paiement d'une dette prescrite, il n'y aurait pas paiement de l'indu, elle supprime toute voie de recouvrement chez le créancier, si bien que le débiteur peut, en toute légalité, renoncer au paiement. La comptabilité retraçant les droits et obligations juridiques de la société, cette dette doit être effacée du bilan. (voir sur ce point les développements de M. Doré dans ses conclusions publiées au BDCF sur CAA Bordeaux, 13 octobre 2005, N° 01BX02699) . Par ailleurs, selon le droit comptable, les corrections d'erreurs passées doivent être comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées. Cette position se justifie par le fait que, dès lors que les comptes entachés d'erreur ont été publiés, il n'est pas envisageable de les faire modifier par l'assemblée générale et de les publier à nouveau. Ainsi, la correction opérée par la SA Edel Tamp a logiquement été opérée dans la comptabilité de l'exercice 2007. Mais, évidemment, cela ne saurait impliquer en soi une modification du résultat fiscal de cet exercice.

13

L'interprétation donnée par l'administration crée par ailleurs une asymétrie, là où la jurisprudence a toujours veillé à faire bénéficier tant le contribuable que l'administration des effets de la correction symétrique et de la règle du butoir.

14

Le droit pour l'entreprise d'invoquer à son profit l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, avait été reconnu par la jurisprudence (CE, 8e et 9e ss-sect., 27 mai 1987, n° 50819, SA PMB : Dr. fisc. 1987, n° 41, comm. 1788, concl. Ph. Martin ; CE, 24 mai 1989, N° 64629) . Comme indiqué dans l'ouvrage « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », si l'application de cette règle est plus souvent favorable à l'administration, cela tient sans doute essentiellement à la « nature des choses », qui veut qu'en pratique les

contribuables omettent plus souvent de déclarer des produits que des charges, mais cela ne résultait en tous cas pas d'une asymétrie jurisprudentielle.

15 Ce principe général, selon lequel l'entreprise peut invoquer à son profit la règle d'intangibilité, a été rappelé par le législateur en 2004, l'article 38 4 bis interdisant la correction du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit tant pour les erreurs entraînant la sous-estimation de l'actif net, pour lesquelles le butoir profite au service vérificateur, qu'aux erreurs entraînant sa surestimation, pour lesquelles le butoir joue en faveur de l'entreprise.

16 Mais, ici, l'administration, pour défendre sa position, se prévaut de la lettre du texte. Toutefois, l'interprétation qu'elle en donne n'est guère convaincante.

17 Le deuxième alinéa de cet article, qui déroge à la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit posé, par exception nous l'avons dit, à la règle générale de correction symétrique des bilans, n'opère pas plus de distinction selon la personne à l'origine de la rectification. Le « droit à l'oubli » vaut ainsi pour toutes les erreurs, qu'elles soient constatées par le contribuable ou l'administration, et dans ce cas de figure « les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas », de sorte que sont inapplicables les règles sur l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

18 Il n'y a par ailleurs à ce stade aucune distinction selon la nature de l'écriture corrigée, qu'elle affecte un élément du passif ou de l'actif. En ce sens, voyez d'ailleurs [l'avis du CE du 17 mai 2006, Société Catimini International, N° 288511](#), qui évoque la possibilité de corriger dans les bilans des exercices prescrits « une erreur ou omission affectant l'évaluation d'un élément quelconque du bilan ».

19 Si les dispositions du quatrième alinéa du 4 bis de l'article 38, qui précisent les conséquences à tirer des corrections des omissions ou erreurs, semblent opérer une distinction entre les corrections sur les écritures d'actif ou de passif, elles ne comportent aucune dérogation ou restriction expresse aux règles posées par les deux premiers alinéas. De sorte que la lecture restrictive qu'en donne l'administration ne permet pas de donner une interprétation cohérente de l'ensemble de l'article.

20 Quelle que soit l'erreur survenue plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit s'appliquent, sans restriction, les règles de correction symétrique des bilans, sans que puisse s'y opposer la règle d'intangibilité fixée au premier alinéa, inapplicable nous l'avons dit. En effet, la possibilité que semble lui ouvrir le texte d'imposer la variation d'actif net résultant de la correction d'erreurs comptables affectant le passif du bilan lors de l'exercice au cours

duquel intervient cette correction se confronte à l'obligation qui est la sienne de procéder à des corrections symétriques. Comme le rappelait Pierre Collin dans ses conclusions sur l'arrêt d'assemblée du 7 juillet 2004, *Ministre c/ SARL Ghesquière équipement*, 230169, l'administration fiscale ne dispose d'aucun pouvoir d'appréciation dans la détermination du bénéfice imposable, qu'elle a l'obligation d'établir conformément à sa réalité. Or, la règle de la correction symétrique a précisément pour objet de rapprocher le résultat fiscal de sa réalité. Ainsi, rappelait Pierre Collin, si l'administration omet de procéder à la correction symétrique lorsque celle-ci s'impose, elle commet une erreur de droit au regard de l'article 38 du CGI. Il en va de même d'une cour administrative d'appel qui réduit le bénéfice imposable du contribuable au titre d'un exercice, par correction d'une erreur de rattachement d'une créance, sans corriger l'erreur symétrique de même montant qui majore le déficit de l'exercice précédent (CE 25 avril 2003 min c/ L., N° 227890 RJF 7/03 n° 812), même en l'absence de demande en ce sens des parties.

²¹ Or, en rehaussant le résultat de la SA Edel Tamp du montant de la correction de l'élément de passif qu'elle a opérée, l'administration de fait impose un bénéfice purement comptable au titre de l'exercice 2007. Comme l'indiquait toujours Pierre Collin dans ses conclusions *« Assimiler une correction comptable à une "opération" de l'exercice reviendrait à permettre l'émergence et, par suite, la taxation d'un bénéfice purement comptable, c'est à dire sans existence réelle, ce que votre jurisprudence a toujours cherché à éviter, avant comme après 1973, en imposant le jeu des corrections symétriques. »*

²² Rien dans les travaux parlementaires ne laisse penser que l'intention du législateur aurait été de permettre l'imposition des corrections comptables concernant des écritures d'éléments de passif de plus de dix ans. Au contraire, il apparaît clairement que le législateur a entendu donner tout son effet au « droit à l'oubli ». Le rapport à la commission des finances du Sénat indiquait concernant cette exception à la règle du butoir que celle-ci *« se veut favorable au contribuable en ce qu'elle vise à introduire un droit à l'oubli des erreurs ou omissions anciennes et de bonne foi, telle qu'une dette éteinte depuis plus de dix ans pour un amortissement irrégulier constaté dix ans auparavant. »*

²³ Et les commentaires contenus sur le quatrième alinéa de l'article dans les débats parlementaires montrent que ce dernier avait pour objet non de restreindre la portée des alinéas précédents mais d'indiquer les conséquences à tirer de ceux-ci, avec pour objectif d'éviter toute double déduction qui résulterait du cumul de la déduction initiale lors de la constatation en charges au cours de la période prescrite puis d'une seconde déduction après avoir opéré la correction du bilan lors de la dépréciation des éléments corrigés ou de la cession d'un élément d'actif.

24 Il nous semble qu'il convient de comprendre dans la première phrase de cet alinéa le terme d'actif comme recouvrant « l'actif net », sans en faire la lecture a contrario tenue par l'administration (actif versus passif). Ici, si c'est un élément du passif qui a été corrigé, cette correction a entraîné une variation positive de l'actif net.

25 Notons pour terminer que certaines juridictions ont jugé que les dispositions législatives sur le droit à l'oubli « avaient été édictées par le législateur en faveur des contribuables pour s'opposer aux rectifications envisagées par l'administration fiscale » mais qu'elles ne pouvaient être invoquées par l'administration pour refuser l'application au contribuable qui en fait la demande du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Elles en ont déduit la possibilité pour le contribuable de corriger sur le premier exercice non prescrit des erreurs comptables ayant affecté le bilan d'exercices prescrits (en l'espèce, il s'agissait dans les deux cas, et dans le cadre d'une compensation, de corriger le montant de l'actif net du fait de l'évaluation de biens ayant fait l'objet de provisions remises en cause par l'administration).

26 Voyez TA Cergy-Pontoise, 27 avril 2011, N° 0712655, Société Selicomi, RJF 1/12 n° 51 et les conclusions de Nicolas Chayvialle publiées au BDCF

27 [CAA Nancy, 5 mars 2015, Société Storest, N° 13NC00645](#)

28 Si la solution que nous vous proposons n'est pas en elle-même contraire à cette jurisprudence, elle pourra poser éventuellement des problèmes d'articulation avec cette dernière.

29 Alors que nous avons fondé en partie notre raisonnement sur la nécessaire symétrie entre le pouvoir de rectification à l'initiative du contribuable et de l'administration, elles introduisent en effet une différence entre eux. Le contribuable aurait ainsi la simple possibilité d'invoquer les dispositions du second alinéa, et pourrait être amené à corriger un élément du bilan soit lors d'un exercice prescrit soit lors du premier exercice non prescrit, selon qu'il en tirera ou non avantage. Cette situation est justifiée, par Nicolas Chayvialle dans ses conclusions par le fait que la preuve de l'existence et de l'ancienneté de l'erreur incombe au seul contribuable, de sorte que seul celui-ci pourrait être à l'initiative d'invoquer l'exception prévue au second alinéa. Par ailleurs, il soulignait la volonté du législateur de faire jouer effectivement le droit à prescription par la reconnaissance du droit à l'oubli.

30 Ainsi, aucun des arguments mis en avant pour fonder cette jurisprudence ne vient en contradiction avec la solution que nous vous proposons.

31 Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.

