

N° 398859
Société Orange

3^{ème}, 8^{ème}, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 25 novembre 2016
Lecture du 5 décembre 2016

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

1. La présente affaire s'inscrit directement dans le prolongement de votre décision *Ministre c/ SAS Foncière du Rond-Point* du 23 décembre 2013¹, également rendue en formation dite de « plénière fiscale », aux remarquables conclusions d'Edouard Crépey², auxquelles nous emprunterons largement.

Cette décision relative au régime fiscal des provisions, déterminé par les dispositions des articles 38 et 39 du code général des impôts (CGI), applicables en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux, tranche une question fort débattue et apporte une précision importante.

La question fort débattue était celle de savoir si l'entreprise qui passe au plan comptable une provision remplissant toutes les conditions pour être déduite de son résultat imposable dispose à cet égard d'un choix. Vous y avez répondu par la négative : dans une telle hypothèse, la provision doit être déduite du résultat fiscal.

La précision importante avait trait à la technique de rectification susceptible d'être mise en œuvre par l'administration fiscale dans l'hypothèse d'une provision qui, indûment, n'avait pas été déduite au plan fiscal au titre de l'exercice de sa constitution et dont le montant, corrélativement, n'avait pas été compris dans le résultat fiscal arrêté au titre de l'exercice de sa reprise. Dans une telle hypothèse, vous avez jugé que l'administration est en principe en droit de corriger la surestimation de l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice au cours duquel la provision a été reprise dans les comptes, en y inscrivant cette provision afin de pouvoir ensuite tirer les conséquences de sa reprise pour la détermination du résultat fiscal de cet exercice. Autrement dit, l'administration ne peut prétendre tirer les conséquences fiscales de la reprise d'une provision au cours d'un exercice que si cette dernière est inscrite à ce qu'il faut bien appeler le « bilan fiscal »³ d'ouverture de cet exercice. Lorsque tel n'est pas le cas, l'administration doit au préalable procéder, si elle le peut légalement, à la correction de ce bilan d'ouverture.

¹ CE plénière, 23 décembre 2013, *Ministre du budget c/ SAS Foncière du Rond-Point*, n° 346018, au Recueil p. 337, RJF 3/2014 n° 218.

² Conclusions parues au BDCF 3/2014 n° 28.

³ Sur cette notion voir CE 30 juin 2008, *M. Lemoine*, n° 288314, aux tables du Recueil, RJF 10/2008 n° 1100, concl. E. Glaser au BDCF 10/2008 n° 125.

Le mode d'emploi de votre décision *Foncière du Rond-Point* ne s'arrête pas là mais les autres précisions qu'il comporte ne nous intéressent pas directement pour le règlement de la présente affaire. Le cas de la société Foncière du Rond-Point devait être réglé sous l'empire d'une jurisprudence qui admettait sans restriction temporelle la correction des erreurs entachant les bilans des entreprises – nous faisons bien sûr référence à votre décision d'assemblée *Ministre c/ SARL Ghesquière Equipement* du 7 juillet 2004⁴, rendue aux conclusions de Pierre Collin⁵. Ici, au contraire, est en cause une imposition à laquelle est applicable, en vertu de l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004⁶, la règle désormais législative dite de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

2. Il est temps d'en venir aux données de cette affaire.

Certaines de ces données ont été très débattues devant les juges du fond. Nous n'entendons prendre parti sur aucun des points discutés. Aussi, et comme il sied à votre office de juge de cassation, nous nous en tiendrons à la présentation des faits tels qu'ils ressortent des énonciations de l'arrêt attaqué.

La société anonyme France Télécom, devenue Orange, a détenu, jusqu'au 31 décembre 2004, la totalité du capital de la société Cogecom. Cette dernière était comprise dans le périmètre du groupe fiscal intégré, constitué en application des dispositions de l'article 223 A du CGI, dont France Télécom était la société mère. Cogecom jouait un rôle de holding détenant et gérant les principales participations du groupe. Au cours des exercices clos en 2002 et 2003, France Télécom a constitué des provisions pour dépréciation de sa participation⁷ dans sa filiale Cogecom – l'éclatement de la bulle Internet était passé par là. Ces provisions n'ont pas été déduites pour la détermination du résultat fiscal de France Télécom. A la fin de l'année 2005, la société Cogecom a fait l'objet d'une dissolution accompagnée de la transmission universelle de son patrimoine au profit de la société France Télécom, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2005. Les provisions pour dépréciation des titres de la société Cogecom, devenues sans objet, ont été annulées au plan comptable à la clôture de l'exercice 2005. Dès lors que ces provisions n'avaient pas été déduites au plan fiscal, France Télécom n'a pas inclus leur montant dans le résultat fiscal déclaré au titre de l'exercice clos en 2005. En revanche, la société a déduit la perte, correspondant à des moins-values, résultant de la transmission universelle à son profit du patrimoine de la société Cogecom et de l'annulation des titres de cette société inscrits à l'actif de son bilan.

Après contrôle du résultat fiscal déclaré au titre de l'année 2005, l'administration fiscale a estimé que les provisions passées par France Télécom remplissaient les conditions pour être fiscalement déduites et qu'elles auraient dû l'être. Corrélativement, elle a estimé que le montant de ces mêmes provisions aurait dû être inclus dans le résultat déclaré par France Télécom au titre de l'exercice 2005, lors de leur annulation au plan comptable, consécutive à la dissolution de la société Cogecom. Cette reprise fiscale des provisions ne pouvant, selon l'administration, être neutralisée dans le cadre des opérations de retraitement préalables à la détermination du résultat fiscal d'ensemble du groupe, elle a rehaussé ce résultat d'ensemble

⁴ CE, assemblée, 7 juillet 2004, *Ministre de l'économie c/ SARL Ghesquière Equipement*, n° 230169, au Recueil p. 310, RJF 10/2004 n° 1019.

⁵ Parues au BDCF 10/2004 n° 124.

⁶ Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, article 43.

⁷ On parlerait aujourd'hui de dépréciation, le terme de provision devant être réservé aux écritures de passif – voir la modification terminologique résultant du décret n° 2005-1757 du 30 décembre 2005.

du montant des provisions – un montant tout à fait conséquent, plus de 11 milliards d’euros. L’administration en a tiré les conséquences en établissant des cotisations supplémentaires d’impôt sur les sociétés au titre des années 2005 et 2006 – le rehaussement effectué au titre de 2005 ayant conduit à remettre en cause le report sur le résultat 2006 de moins-values nettes à long terme. La société a demandé la décharge de ces impositions supplémentaires, sans succès, au tribunal administratif de Montreuil puis à la cour administrative d’appel de Versailles, dont le jugement et l’arrêt ont été publiés dans les revues spécialisées⁸ et commentés par la doctrine⁹. Relevons que l’arrêt de la cour administrative d’appel, signalé par la cour elle-même pour son intérêt jurisprudentiel¹⁰, a été rendu aux conclusions contraires de son rapporteur public, Bruno Coudert¹¹.

La cour administrative d’appel a fait une fidèle application des principes énoncés par votre décision *Foncière du Rond-Point*, qu’elle a reproduits au point 12 de son arrêt. Ainsi, elle a jugé que l’administration ne pouvait prétendre réintégrer au résultat de l’exercice 2005 le montant des provisions passées en 2002 et 2003 sans avoir au préalable corrigé le bilan d’ouverture de l’exercice 2005 en y inscrivant les provisions en question. A ce stade, elle se heurtait à une objection de taille émise par la société, qui faisait valoir que l’exercice 2005 était le premier exercice non prescrit et que son bilan d’ouverture était par conséquent intangible en application des dispositions du 4 bis de l’article 38 du CGI.

Pour surmonter cette objection, la cour administrative d’appel a jugé « que l’intangibilité du bilan d’ouverture du premier exercice non prescrit ne peut bénéficier au contribuable dont la surestimation de l’actif du bilan d’ouverture procède d’initiatives délibérément irrégulières ». La cour a adopté cette interprétation du 4 bis de l’article 38 du CGI au vu des travaux préparatoires de l’article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004 dont elles sont issues, lequel « visait à rétablir la règle jurisprudentielle abandonnée par la décision du Conseil d’État (...) du 7 juillet 2004, et eu égard à l’objet même de cette règle ».

Ayant dégagé cette règle de droit, la cour en a fait application à l’espèce en jugeant que la société France Télécom avait commis une erreur délibérée en omettant de déduire, au plan fiscal, les provisions passées en 2002 et 2003. Pour ce motif, elle a jugé qu’à supposer même que l’exercice au cours duquel ces provisions avaient perdu leur objet, l’exercice 2005, fût bien le premier exercice non prescrit, l’administration était fondée à en corriger le bilan d’ouverture.

Dans son pourvoi en cassation, entre autres moyens, la société soulève un moyen d’erreur de droit à l’encontre de l’interprétation retenue par la cour des dispositions du 4 bis de l’article 38 du CGI. Elle conteste également, par des moyens d’erreur de qualification juridique des faits et d’erreur de droit, la qualification d’erreur délibérée retenue en l’espèce par la cour.

Ces deux critiques sont à nos yeux fondées.

⁸ TA Montreuil, 4 juillet 2013, SA Orange, n° 11-10039, C+, RJF 11/2013 n° 1063, Dr. fisc. 2013 n° 38, comm. 426, concl. V. Restino au BDCF 11/2013 n° 118 ; CAA Versailles, 18 février 2016, SA Orange, n° 13VE02491, C+, RJF 5/2016 n° 461, Dr. fisc. 2016, n° 20, comm. 323.

⁹ Voir notamment les commentaires du Pr. Gauthier Blanluet parus à Droit fiscal 2013 n° 38, 19 septembre 2013, comm. 426 (s’agissant du jugement) et à Droit fiscal 2016 n° 20, 19 mai 2016, comm. 323 (s’agissant de l’arrêt de la cour).

¹⁰ « Code Lebon : C+ ».

¹¹ Conclusions parues à la RJF 5/2016 C 461.

3. L'application de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit peut-elle dépendre du comportement du contribuable ?

C'est en substance à cette question que la première critique formulée par le pourvoi vous invite à répondre.

Pour la trancher, nous examinerons successivement le régime jurisprudentiel de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, puis le régime législatif issu du rétablissement de cette règle par le législateur en 2004, immédiatement après que vous eussiez décidé de l'abandonner.

3.1. La règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, forgée par votre jurisprudence, est une règle d'essence objective.

Historiquement, cette règle a été dégagée comme le tempérament d'une autre règle jurisprudentielle, celle de la correction symétrique des bilans, qui plonge elle-même ses racines dans ce qu'il est convenu d'appeler la théorie du bilan et celle des erreurs et des décisions de gestion.

Ce qu'on désigne comme la « théorie du bilan » est la jurisprudence bâtie sur le socle constitué par la définition synthétique du bénéfice imposable donnée par les dispositions du 2 de l'article 38 du CGI, c'est-à-dire la variation de l'actif net entre le début et la fin de l'exercice considéré. Cette définition du bénéfice par le bilan suppose de comparer le bilan de clôture au bilan d'ouverture de l'exercice.

Il s'en déduit qu'une erreur commise par le contribuable dans l'établissement de l'un ou l'autre de ces bilans est susceptible d'avoir une incidence sur la détermination du bénéfice imposable au titre de l'exercice en question. L'omission d'une créance à l'actif du bilan de clôture entraîne par exemple une sous-estimation de l'actif net résultant de ce bilan, et donc une sous-estimation de la variation d'actif net entre le début et la fin de l'exercice : le bénéfice imposable a été sous-estimé.

Les conditions dans lesquelles de telles erreurs peuvent être corrigées ont été précisées par la jurisprudence. C'est l'objet principal¹² de ce que la doctrine désigne comme la théorie des erreurs et des décisions de gestion¹³. Il est possible de la résumer en trois propositions :

- les erreurs dites « comptables », c'est-à-dire les erreurs procédant de la méconnaissance involontaire d'une prescription fiscale obligatoire, peuvent être réparées à l'initiative tant du contribuable que de l'administration ;

- en revanche, lorsqu'il exerce un choix permis par la loi fiscale, le contribuable prend une « décision de gestion » qui est opposable à l'administration comme elle l'est à son propre égard ;

- enfin, à mi-chemin entre l'erreur et la décision de gestion, lorsque le contribuable applique sciemment de manière erronée la loi fiscale, on est en présence, selon les terminologies que vous avez successivement employées, d'une « décision de gestion

¹² Mais pas exclusif, cette théorie s'appliquant au-delà du champ d'application de la théorie du bilan, propre aux bénéfices industriels et commerciaux – voir sur ce point, pour s'en convaincre, l'étude citée note suivante.

¹³ Pour une présentation à la fois approfondie et stimulante de cette théorie, voir G. Dedeurwaerder, « La distinction des erreurs et des décisions de gestion - Essai de présentation renouvelée d'une théorie générale », *in* Droit fiscal n° 28, 10 juillet 2014, étude 427.

irrégulière » ou d'une « erreur comptable délibérée » ; celle-ci est soumise à un régime asymétrique, puisqu'elle est rectifiable par l'administration alors que le contribuable n'est pas fondé à en demander la correction.

La dernière branche de cette théorie a pu être présentée comme l'une des rares survivances du moralisme en droit fiscal¹⁴, manifestation de l'adage selon lequel nul ne peut se prévaloir de sa propre turpitude. Sans entrer dans ce débat, il nous semble qu'une justification objective de l'asymétrie que la troisième branche de cette théorie reconnaît au bénéficiaire de l'administration face au contribuable qui, sciemment, méconnaît la loi fiscale peut aussi être recherchée dans l'asymétrie d'information fondamentale qui existe entre le contribuable et l'administration, au bénéfice cette fois du premier, compte tenu du système déclaratif qui est le nôtre.

Quoiqu'il en soit, votre jurisprudence a très tôt manifesté l'idée que, lorsqu'une erreur entachant un bilan est corrigée, que ce soit à l'initiative de l'administration ou à la demande du contribuable, et lorsque la même erreur se retrouve dans d'autres bilans, ceux-ci doivent également donner lieu à correction. Pour reprendre l'exemple de l'omission d'une créance à l'actif du bilan de clôture d'un exercice, cette omission affecte également, lorsqu'elle remonte en réalité à plusieurs années en arrière, le bilan d'ouverture de l'exercice considéré. Son rétablissement dans le bilan d'ouverture, par correction symétrique, conduit alors à constater qu'il n'y a en réalité aucune variation de l'actif net au cours de cet exercice. La même erreur doit être corrigée dans tous les bilans antérieurs, jusqu'à l'exercice au cours duquel le contribuable a omis de comptabiliser la créance. L'omission se trouve alors corrigée dans le bilan de clôture de cet exercice, mais non dans son bilan d'ouverture, puisqu'à la date de son établissement, cette créance n'était pas encore acquise. C'est au cours de cet exercice et de celui-là seulement qu'apparaît une variation positive d'actif net, donc un surcroît de bénéfice susceptible de donner lieu à imposition.

Mais pour donner lieu à imposition, encore faut-il que l'administration puisse exercer son droit de reprise au titre de l'exercice en question. Or ce droit de reprise est encadré dans le temps par les règles des articles L. 169 et suivants du livre des procédures fiscales (LPF). Le jeu combiné de la règle de la correction symétrique des bilans et de la prescription fiscale peut ainsi conduire à ce qu'une erreur entachant le bilan d'un exercice non prescrit ne se traduise par aucune conséquence fiscale, lorsque la correction symétrique de cette erreur aboutit à faire remonter la variation d'actif net qui en résulte jusqu'à un exercice prescrit. Cette remontée de la matière imposable, à rebours de la flèche du temps, jusqu'à ce qu'elle disparaisse au-delà de l'horizon temporel qui marque la limite du droit de reprise de l'administration a pu apparaître choquante dans certaines hypothèses.

Pour y faire échec, votre jurisprudence a exploré deux voies.

La première n'est finalement qu'une extension de la théorie des erreurs et des décisions de gestion. Elle consiste à refuser au contribuable la correction symétrique d'erreurs délibérées (CE plénière, 24 novembre 1971, n° 75549, au Recueil p. 714). Après avoir hésité – puisque certaines de vos décisions plus anciennes manifestent plutôt une conception toute objective de la règle de la correction symétrique¹⁵ –, c'est en ce sens que votre jurisprudence s'est fixée, son dernier état étant exprimé par la décision d'assemblée *Société Ghesquière*. Il en résulte qu'en cas d'erreur délibérée entachant un bilan, l'administration est en droit de la

¹⁴ Voir à ce propos la chronique de Stéphane Austry parue à la RJF 6/1997 p. 359.

¹⁵ Voir notamment CE 11 mai 1964, n° 60637, au Recueil p. 287 ; CE 15 juin 1966, n° 62140, au Recueil p. 399.

corriger, sans pour autant être tenue de procéder à la correction symétrique. Le droit à la correction symétrique se trouve donc cantonné *ratione materiae* aux erreurs commises de bonne foi.

La seconde des voies explorées par votre jurisprudence a débouché sur la formulation de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Celle-ci revient à opposer aux corrections apportées aux bilans une limite temporelle infranchissable : ces corrections ne peuvent porter sur le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit – premier étant entendu dans l'ordre chronologique –, ni sur aucun bilan antérieur à celui-ci. Une telle règle aboutit, lorsque la correction symétrique joue en faveur du contribuable, ce qui est le cas le plus souvent, à « piéger » la matière imposable en-deçà de l'horizon de la prescription, et précisément juste avant qu'elle le franchisse. Elle autorise l'administration à procéder à une correction asymétrique dans le seul bilan de clôture du premier exercice non prescrit, et donc à tirer les conséquences de l'erreur commise en imposant la variation positive d'actif net ainsi mise en évidence au titre de cet exercice – alors même que cette variation d'actif net s'est produite, en réalité, au cours d'un exercice plus ancien. Le droit à la correction symétrique se trouve donc cantonné *ratione temporis* en-deçà de l'horizon de la prescription, ainsi transformé en muraille infranchissable.

Quoiqu'on puisse en penser, cette règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit était fondée, d'un point de vue théorique, sur les effets de la prescription. Le raisonnement qui la sous-tendait, explicité par vos commissaires du gouvernement mais aussi et surtout par vos décisions elles-mêmes, partait de l'idée que les écritures comptables du dernier exercice prescrit ne pouvaient plus subir aucune correction, dès lors qu'elles avaient donné lieu à une imposition devenue définitive par l'effet de la prescription ; à quoi s'ajoutait que, le bilan de clôture du dernier exercice prescrit étant nécessairement identique au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, l'intangibilité du premier frappait tout autant le second (CE plénière, 31 octobre 1973, n° 88207, au Recueil p. 609, concl. Latournerie parues à Dr. fisc. 51/73 comm. 1739 ; CE assemblée, 13 mars 1981, n° 12508, au Recueil p. 141, RJF 4/1981 n° 367, avec les concl. contraires Schricke p. 161).

Comme l'ont ensuite démontré plusieurs de vos commissaires du gouvernement, notamment Christian Schricke et Pierre Collin, la première étape de ce raisonnement était contestable – suffisamment en tout cas pour que vous décidiez finalement d'abandonner la règle d'intangibilité par votre décision d'assemblée de 2004 *Société Ghesquière*. Mais il résultait des fondements théoriques de la règle, tout fragiles qu'ils fussent, un lien fort et, pour tout dire, à nos yeux indissoluble, entre intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit et prescription. Or la prescription est, vous le savez, une loi objective qui s'applique à toutes les parties au litige, indépendamment de leur comportement, et sans considération de la nature comme de la gravité des faits prescrits.

Il n'est dès lors pas étonnant que l'on ne trouve aucune trace, dans votre jurisprudence, d'une quelconque forme de subjectivisation de la règle d'intangibilité. Dans les quelques cas que vous avez pu rencontrer dans lesquels cette règle jouait au détriment de l'administration, vous n'avez pas recherché, avant de confirmer son application, si l'erreur commise par le contribuable était délibérée ou non (voyez par exemple CE 1^{er} juillet 1992, SA Telinor, n° 84938, aux tables du Recueil, RJF 10/1992 n° 1404, concl. Ph. Martin au BDCF 1/1992 p. 18 ; CE 24 mai 1989, M. C..., n° 64629, inédite au Recueil, RJF 7/1989 n° 809 ; CE 25 janvier 1984, n° 34642, aux tables du Recueil sur un point connexe, RJF 3/1984 n° 274, concl. Verny à Dr. fisc. n° 23, 6 juin 1984, comm. 1116).

Lorsque vos décisions font apparaître une telle recherche de l'intention délibérée du contribuable, c'est toujours pour vérifier s'il peut se prévaloir d'un droit à la correction, symétrique le cas échéant, de ses bilans (voyez par exemple CE 27 mai 1987, n° 50819, inédite au Recueil, RJF 7/1987 n° 797, concl. Ph. Martin à Dr. fisc. n° 41, 7 octobre 1987, comm. 1788). Il s'agit donc de l'application de la théorie des erreurs et des décisions de gestion ou de la règle de la correction symétrique des bilans mais pas de celle de l'intangibilité. Même s'il est bien compréhensible que, parfois, on puisse s'y tromper, eu égard à la circonstance que le butoir constitué par cette intangibilité n'est amené à se manifester, le plus souvent, que si joue au préalable la correction symétrique des bilans.

Il est toutefois soutenu, en défense au pourvoi, que vous auriez conditionné l'application de la règle d'intangibilité à la bonne foi du contribuable dans une décision de plénière du 27 juillet 1979 (CE plénière, 27 juillet 1979, n° 11717, au Recueil p. 344, RJF 11/1979 n° 639). C'est ce que fait apparaître, il est vrai, l'analyse de cette décision à la Revue de jurisprudence fiscale. Mais ce n'est nullement ce qui ressort de son analyse au Recueil ni, surtout, de la décision elle-même. A vrai dire, éclairée par les conclusions du commissaire du gouvernement Daniel Fabre¹⁶, on comprend de cette affaire passablement complexe que vous vous êtes borné à affirmer la possibilité pour l'administration de corriger dans les bilans du contribuable des erreurs commises par celui-ci, tout en refusant à ce dernier le droit de bénéficier de la correction d'erreurs corrélatives commises délibérément. Il s'agit une fois encore d'une application de la théorie des erreurs et des décisions de gestion, et pas de la règle d'intangibilité.

Tout cela pour vous dire que nous rejoignons entièrement l'analyse d'Edouard Crépey lorsqu'il affirmait, dans ses conclusions sur la décision *Foncière du Rond-Point*, que cette règle d'intangibilité était une règle objective et absolue, s'imposant en toutes circonstances à toutes les parties au litige.

3.2. Les choses ont-elles changé dans le régime désormais législatif issu de la loi de finances rectificative pour 2004 ? Il nous semble que non.

Il résulte tant de la lettre même des dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI que des travaux préparatoires de la loi dont ces dispositions sont issues que le législateur a souhaité rétablir la règle d'intangibilité issue de votre jurisprudence tout en lui apportant quelques correctifs dans un sens favorable au contribuable. Il est utile d'observer, à ce propos, que le législateur s'est bien gardé d'interférer dans les deux autres constructions jurisprudentielles qui, bien souvent, se combinent avec la règle d'intangibilité – la théorie des erreurs et des décisions de gestion et la règle de la correction symétrique des bilans.

Le texte du 4 bis de l'article 38 du CGI pose une règle générale à laquelle il ne prévoit qu'un nombre limité d'exceptions – vous l'avez déjà jugé (voyez CE 16 mai 2007, Min. c/ SA Chambouleyron, n° 290264, inédite au Recueil, RJF 8-9/2007 n° 948).

La règle d'intangibilité est énoncée au premier alinéa et l'on en déduit immédiatement qu'elle est susceptible de bénéficier aussi bien au contribuable qu'à l'administration. Le législateur prend en effet le soin de préciser qu'il n'est pas possible de corriger, dans le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, les erreurs ou omissions entraînant soit une

¹⁶ Conclusions parues à Dr. fisc. 27/80 comm. 1495.

sous-estimation soit une surestimation de l'actif net – or une telle surestimation joue en faveur du contribuable.

Les alinéas qui suivent énoncent, en faveur du contribuable, des dérogations à la règle d'intangibilité, dont le législateur avait aussi parfaitement en tête qu'elle bénéficiait le plus souvent, en pratique, à l'administration. Cette règle ne joue pas lorsque les omissions ou erreurs remontent au-delà de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit. Autrement dit, pour les erreurs et omissions les plus anciennes, l'intangibilité ne fait pas obstacle au jeu des corrections symétriques, autorisant ainsi la remontée du surcroît d'actif net jusqu'en période prescrite. L'intangibilité ne joue pas non plus lorsque sont en cause des omissions ou erreurs qui résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages, déduites sur des exercices prescrits, ou de la déduction, au cours d'exercices prescrits, de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé – il s'agit, dans ces deux cas, de faire pièce à deux hypothèses de rectifications fondées sur la règle d'intangibilité qui apparaissaient parmi les plus inéquitables.

Vous constatez qu'il n'y a, dans le texte du 4 bis de l'article 38, aucune accroche permettant de penser que l'application de la règle d'intangibilité, dans les rares hypothèses où elle joue en faveur du contribuable, serait subordonnée à sa bonne foi – ou pour le dire autrement, à ce qu'il n'ait pas commis d'erreur délibérée.

L'examen des travaux préparatoires ne fait pas non plus apparaître que telle aurait été la volonté du législateur. La bonne foi du contribuable y est certes évoquée, mais c'est uniquement dans le cadre de ce que les parlementaires désignent comme le « droit à l'oubli », organisé par les dispositions codifiées au deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38 – c'est la première des dérogations que nous évoquions à l'instant. Il a d'ailleurs été jugé par la cour administrative d'appel de Douai¹⁷ que le droit à l'oubli ainsi institué pour les erreurs ou omissions très anciennes ne vaut pas pour celles qui sont de mauvaise foi. Observons qu'à notre sens, cette solution découle tout autant des travaux préparatoires de la loi que de sa logique même : pour que la tangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit bénéficie au contribuable, encore faut-il qu'il puisse revendiquer un droit à la correction, symétrique ou non, de ce bilan, ce qui ne peut être admis, en vertu de votre jurisprudence *Ghesquière*, restée sur ce point intacte, que s'il n'a pas commis d'erreur délibérée.

Ainsi, contrairement à ce qu'a jugé la cour administrative d'appel dans l'arrêt attaqué, il ne nous semble ressortir ni des dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI, ni des travaux préparatoires de la loi dont elles sont issues, ni encore moins de l'objet même de la règle d'intangibilité que celle-ci ne pourrait jouer qu'en faveur du contribuable de bonne foi.

Est-ce à dire que la solution retenue par la cour est absolument indéfendable ? Nous n'irions pas jusque-là. La cour, à notre avis, a eu le sentiment de se retrouver devant un angle mort, auquel elle a cherché à remédier vaille que vaille.

Expliquons-nous.

Par combinaison de ce qui demeure de votre jurisprudence *Ghesquière* et des dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI, le contribuable qui commet une erreur délibérée

¹⁷ CAA Douai, 4 décembre 2012, M. A..., n° 11DA01211, C+, RJF 6/2013 n° 635. Un pourvoi en cassation a été introduit à l'encontre de cet arrêt, qui a donné lieu à une décision de non-admission de votre part : CE (non-admission), 25 juillet 2013, M. A..., n° 365679, inédite au Recueil, RJF 11/2013 n° 1062.

dans l'établissement de son bilan fiscal ne peut jamais bénéficier de la correction de cette erreur en sa faveur ; et – hypothèse faite que le délai de reprise de l'administration n'est pas encore expiré – il ne peut *quasiment* jamais échapper à la rectification de cette erreur à son détriment.

Par son intervention, le législateur a en effet dédit la jurisprudence *Ghesquière* en ce qu'elle supprimait la règle d'intangibilité, mais sans remettre en cause tout ce qu'elle jugeait en ce qui concerne la théorie des erreurs et des décisions de gestion ainsi que la règle de la correction symétrique des bilans. Il en découle que, pas plus avant qu'après l'intervention du législateur, le contribuable ne peut demander la correction d'une erreur délibérée. Et pas plus avant qu'après il ne peut, lorsque c'est l'administration qui prend l'initiative de la correction d'une erreur délibérée, bénéficier de la correction des erreurs qui symétriquement entacheraient d'autres bilans, afin de tenter d'échapper, par la remontée de ces corrections jusqu'en période prescrite, aux conséquences fiscales de cette erreur. Seul le contribuable de bonne foi, celui qui n'a pas commis l'erreur volontairement, peut bénéficier de telles corrections.

La combinaison de ces principes jurisprudentiels avec les dérogations prévues par le législateur à l'application de la règle d'intangibilité, aux deuxième et troisième alinéas du 4 bis de l'article 38, aboutit par ailleurs à réserver le bénéfice de ces brèches ouvertes dans la muraille de l'intangibilité aux contribuables de bonne foi – ou, à tout le moins, qui peuvent être présumés tels. Nous nous en sommes déjà expliqué s'agissant du « droit à l'oubli » prévu au deuxième alinéa. Et le même raisonnement peut être tenu pour les dérogations prévues par le troisième alinéa : ses dispositions se bornent à prévoir que l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne joue pas pour les deux types d'erreurs ou omissions qu'elles mentionnent ; fort bien, mais pour bénéficier de la mutabilité de ce bilan, le contribuable doit encore être en droit d'en demander la correction – ce que votre jurisprudence lui refuse si l'erreur commise est délibérée.

Nous disions que le contribuable qui commet une erreur délibérée ne peut *quasiment* jamais échapper à la rectification de cette erreur à son détriment, dès lors que l'administration est encore en mesure d'en tirer les conséquences fiscales. L'exception, qui correspond précisément au cas d'espèce, est l'hypothèse dans laquelle l'administration prétend corriger *directement* le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, parce qu'elle y a identifié une surestimation de l'actif net. Dans une telle hypothèse en effet, les verrous jurisprudentiels que comportent la théorie des erreurs et des décisions de gestion et la règle de la correction symétrique des bilans en défaveur des contribuables de mauvaise foi sont sans application. La règle d'intangibilité joue en revanche, directement.

Nous croyons qu'elle protège le contribuable, qu'il soit de bonne ou de mauvaise foi. Mais l'on peut comprendre la tentation éprouvée par la cour administrative d'appel. Elle se trouvait devant un état du droit qui, par combinaison de votre jurisprudence et de la loi, aboutissait à ne jamais faire bénéficier le contribuable de mauvaise foi des exceptions à la règle d'intangibilité, et quasiment jamais de la règle d'intangibilité elle-même. Il n'est pas exclu que la cour y ait identifié, obscurément, une intention non dite du législateur, consistant à ne jamais faire profiter le contribuable de mauvaise foi de la règle d'intangibilité. La solution adoptée ne serait que la manifestation de cette intention cachée.

Ceci dit, si le raisonnement que nous venons de tenir permet de comprendre la solution adoptée par la cour, il ne la justifie pas. Nous croyons impossible d'y recourir, faute d'aucune

accroche textuelle permettant d'aller en ce sens, faute d'aucun appui clair identifiable dans les travaux préparatoires de la loi, et surtout, parce qu'il aboutit à un indéniable gauchissement de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, règle d'essence objective de par le lien indéfectible qu'elle entretient, dans son énoncé même, avec la prescription.

Au final nous rejoignons là aussi la position déjà exprimée par Edouard Crépey dans ses conclusions sur l'affaire *Foncière du Rond-Point*, également défendue par le rapporteur public Bruno Coudert devant la cour administrative d'appel, pour considérer que ce qui était déjà vrai dans le régime jurisprudentiel de l'intangibilité l'est encore dans le régime législatif : si la mauvaise foi est opposable au contribuable réclamant à son profit la correction, symétrique ou non, de ses bilans, l'intangibilité est en revanche une règle objective et absolue qui s'impose à tous et en toutes circonstances.

Pour toutes ces raisons nous croyons fondé le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit posée par les dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI ne peut bénéficier au contribuable dont la surestimation de l'actif de ce bilan d'ouverture procède d'initiatives délibérément irrégulières.

4. Pour tenter de faire échec à la cassation de l'arrêt, le ministre vous a présenté, dans sa défense produite le 7 novembre dernier, une demande de substitution de motifs en cassation.

Elle consiste à soutenir qu'en réalité, l'exercice clos en 2005 n'était pas le premier exercice non prescrit, dès lors que la société France Télécom avait été destinataire le 7 juillet 2007 d'une proposition de rectification ayant eu pour effet d'interrompre la prescription du délai de reprise. Le premier exercice non prescrit serait ainsi, compte tenu du délai de reprise prévu à l'article L. 169 du LPF, l'exercice clos en 2004 et non celui clos en 2005. Nous observons toutefois que la proposition de rectification dont se prévaut le ministre n'a pu interrompre la prescription qu'à hauteur du montant des rectifications notifiées¹⁸, soit un peu plus de 2,3 milliards d'euros en base. Ainsi, la substitution de motifs revendiquée ne pourrait permettre, en tout état de cause, de maintenir qu'une partie du dispositif de rejet de l'arrêt attaqué, en tant qu'il statue sur une fraction de l'imposition litigieuse correspondant au montant des rectifications en base pour lesquelles la prescription a été interrompue en 2007.

Vous n'êtes jamais tenu de faire droit à une demande de substitution de motifs en cassation, qui est un pouvoir du juge. En tout état de cause, un obstacle procédural nous paraît s'y opposer en l'espèce : faire droit à la substitution de motifs présentée par le ministre impliquerait de regarder comme divisible le dispositif de l'arrêt attaqué, alors qu'est en cause un seul et unique chef de rectification. En contentieux fiscal, vous admettez la divisibilité des décisions rendues par les juges du fond à raison des chefs de rectification discutés¹⁹, ce qui est déjà audacieux. Nous ne croyons pas possible d'aller plus loin en admettant de maintenir le dispositif de la décision rendue par les juges du fond à hauteur d'une partie du quantum d'un même chef de rectification. Cela reviendrait, en réalité, à admettre une divisibilité au premier euro.

¹⁸ Voir CE 15 juin 2001, M. C..., n° 211688, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 10/2001 n° 1279.

¹⁹ CE 14 février 1996, M. A..., n° 145756, au Recueil, RJF 4/1996 n° 453.

5. Disons quelques mots, avant de conclure, de l'autre critique du pourvoi que nous croyons fondée.

A supposer que l'application de la règle d'intangibilité impliquât d'apprécier le caractère délibéré ou non de l'erreur que l'administration fiscale avait corrigée, la société faisait valoir devant la cour administrative d'appel que cette erreur ne pouvait être regardée comme délibérée. Elle développait son argumentation sur deux terrains, un terrain de principe et un terrain d'espèce. La cour a écarté successivement ces deux terrains, aux points 15 et 16 de son arrêt.

Sur le premier terrain, la société faisait valoir, en substance, que l'absence de déduction sur le plan fiscal des provisions constituées en 2002 et 2003 ne pouvait constituer une erreur délibérée de sa part dès lors qu'à l'époque, la jurisprudence et une majorité de la doctrine fiscale admettaient une telle pratique. La cour a répondu qu'aucune de vos décisions ne pouvait être interprétée comme consacrant une telle déconnexion entre droit comptable et droit fiscal et que votre décision *Foncière du Rond-Point* ne pouvait être lue comme opérant une modification de l'état du droit sur ce point. Il nous semble que cela est exact mais insuffisant pour écarter l'argumentation de la société.

Si votre décision *Foncière du Rond-Point* ne constitue pas un revirement de jurisprudence, elle clarifie un état du droit pour le moins incertain, dans lequel les contribuables pouvaient croire qu'ils avaient le choix de ne pas déduire fiscalement une provision. L'effet interprétatif qui s'attache en principe à la jurisprudence a eu pour conséquence que, rétrospectivement, toute absence de déduction, sur un plan fiscal, d'une provision pourtant fiscalement déductible doit être regardée comme procédant d'une erreur et non d'une décision de gestion. Mais de là à affirmer qu'il peut s'agir d'une erreur *délibérée*, il y a un pas qui nous semble difficile à franchir.

Pour déterminer si le contribuable a commis une erreur ou pris une décision de gestion, le raisonnement est purement objectif et prend en compte la loi fiscale telle qu'interprétée par la jurisprudence – celle-ci, même intervenue postérieurement, ne faisant que révéler l'état du droit. Mais accoler le qualificatif « délibéré » à une erreur implique au contraire une appréciation subjective. Il faut déterminer si, dans le contexte dans lequel l'erreur a été commise, et compte tenu de la connaissance qu'avait alors le contribuable de la loi fiscale, celui-ci peut être regardé comme ayant décidé, sciemment, de s'écarter de ses prescriptions. Il n'y a donc pas lieu, pour opérer cette appréciation, nécessairement située dans le temps, de prendre en compte les enseignements ultérieurement apportés par la jurisprudence.

Vous l'aurez compris : il est à nos yeux délicat de reprocher au contribuable d'avoir méconnu sciemment un état du droit qui n'était pas clair. Pour le faire, il faudrait démontrer qu'en dépit de l'incertitude quant aux implications exactes de la loi fiscale, le contribuable n'avait quant à lui aucun doute sur sa portée et que malgré cette conviction intime il a choisi délibérément de la méconnaître. Une telle voie est extrêmement étroite, pour ne pas dire impraticable.

En l'espèce, la démonstration du caractère délibéré de l'erreur commise par la société France Télécom ne nous paraît pas apportée. Le ministre, dans sa défense au pourvoi, fait seulement valoir que la société n'avait aucun intérêt à déduire fiscalement les provisions passées en 2002 et 2003 à raison de la dépréciation des titres de sa filiale Cogecom puisque

cette déduction aurait en tout état de cause été neutralisée dans le cadre des retraitements propres au régime d'intégration fiscale. Par suite, cette absence de déduction aurait eu pour seul objectif de permettre la non-imposition de la reprise de ces provisions, dans l'hypothèse où Cogecom sortirait du groupe, ce qui s'est effectivement produit lors de sa dissolution en 2005. La société aurait donc cherché à éluder l'impôt. Soit, mais cela démontre seulement que France Télécom a pris en 2002 et 2003 des décisions conformes à ses intérêts fiscaux. Cela ne suffit pas pour transformer ce qui pouvait apparaître à l'époque comme une décision de gestion opportune en une erreur délibérée.

*

Au final nous pensons que l'arrêt attaqué ne peut qu'être annulé. Vous renverrez l'affaire à la cour administrative d'appel car il y a encore matière à discussion dans ce litige.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'arrêt attaqué ;
2. Renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel ;
3. Mise à la charge de l'Etat, au profit de la société Orange, d'une somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.