

N° 397732

Me B..., agissant en qualité de
mandataire judiciaire de la SARL Bar du
Centre

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 10 janvier 2018

Lecture du 24 janvier 2018

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

La SARL Bar du Centre, qui exploitait un café bar-brasserie à Châlons-en-Champagne, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle son liquidateur judiciaire s'est vu notifier diverses rectifications des résultats des exercices clos en 2006, 2007 et 2008. En particulier, le vérificateur a estimé que la somme de 457 508,66 euros figurant au crédit du compte courant d'associé de M. C..., à la clôture du premier exercice non prescrit le 30 septembre 2006, devait être regardée comme un passif injustifié et l'a en conséquence réintégrée dans le résultat de l'exercice clos en 2006. Au vu de l'avis émis le 22 mars 2010 par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, l'administration fiscale a ramené le montant du passif injustifié à 258 258 euros.

Le liquidateur judiciaire de la société a alors fait valoir que, dans la mesure où le solde du compte courant d'associé de M. C... était créancier depuis la clôture de l'exercice 1994-1995, soit depuis au moins sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit, il y avait lieu, s'agissant d'une écriture injustifiée d'un poste du passif, de rectifier en faveur de l'entreprise, sur le fondement des dispositions du deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI, l'actif net du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit et de rattacher l'erreur commise à son exercice d'origine. Le tribunal de Châlons-en-Champagne a, pour refuser de faire droit à cette argumentation, estimé que la société ne démontrait pas, par une argumentation fondée sur le seul solde d'un poste d'un bilan clos plus de sept ans avant le début de la période de reprise, que l'écriture en cause, qui n'était ni individualisée ni identifiée, trouverait son origine plus de sept ans avant le 1^{er} octobre 2005. La cour administrative d'appel de Nancy a, quant à elle, refusé de lever le doute tenant à l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit pour un autre motif, tiré de ce que le contribuable devait être regardé comme ayant délibérément reconduit chaque année, d'exercice en exercice, l'erreur initialement commise.

Il est soutenu que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'inscription de sommes injustifiées au crédit du compte courant d'un associé ne pouvait, bien qu'elle eût été effectuée plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit, bénéficier de la correction symétrique autorisée par le deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI.

Le rétablissement par l'article 43 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 de la limite aux corrections symétriques que constitue la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, dégagée initialement par voie jurisprudentielle mais qu'avait abandonnée votre décision d'Assemblée du 7 juillet 2004 *min. c/ SARL Ghesquière Equipement* (n° 230169, p. 310, RJF 10/04 n° 1019, avec chronique L. Olléon p. 719, concl. P. Collin BDCF 10/04 n° 124), s'est en effet accompagnée de deux atténuations – indépendamment de l'hypothèse de l'erreur délibérée qui n'est, par nature et par construction, pas susceptible d'être symétriquement corrigée (CE, Plénière, 5 décembre 2016, *Sté Orange*, n° 398859, au Recueil, RJF 2/17 n° 155, concl. V. Daumas C155).

D'une part, le deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI dispose que « *les dispositions du premier alinéa [prévoyant que, 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 ne peut être corrigé des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de celui-ci,] 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.* » Cet alinéa institue ainsi un droit à l'oubli des erreurs ou omissions dont l'origine remonte à plus de dix ans (7 ans + 3 ans d'exercices non prescrit), délai qui correspond à la durée de l'obligation de conservation des documents comptables par l'entreprise en application de l'article L. 123-22 du code de commerce, mais aussi au délai maximum de reprise que, dans certaines hypothèses particulières, l'administration peut exercer.

D'autre part, le troisième alinéa du même 4 bis prévoit que les dispositions du premier alinéa « *ne sont pas non plus applicables aux 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.* »

Ces deux exceptions à la règle d'intangibilité répondent à deux logiques différentes : tandis que le troisième alinéa vise des natures d'erreurs ou d'omissions particulières, quelle que soit la date de leur commission, le deuxième institue, sans restriction apparente en termes de nature d'écriture ou de type d'erreur concernée, un droit à l'oubli des erreurs ou omissions les plus anciennes.

« Sans restriction apparente », avons-nous dit. Le deuxième alinéa n'en comporte en effet aucune, ne posant qu'une condition d'ancienneté de l'exercice d'origine auquel il s'agit de remonter par le biais de corrections symétriques de bilan en bilan, et englobant ainsi nécessairement les erreurs affectant l'actif comme le passif de l'entreprise, que les corrections soient le fait du contribuable agissant spontanément ou celui de l'administration dans le cadre de son pouvoir de rectification. Lorsque, dans votre avis *Société Catimini International et société Catimini* du 17 mai 2006 (n° 288511, p. 256, RJF 8-9/06 n° 1070, concl. E. Glaser BDCF 8-9/06 n° 106) puis dans votre décision *Société Stok Promotion* du 11 mai 2015 (n° 370533, aux Tables, RJF 8-9/15 n° 716, à nos concl. BDCF 8-9/15 n° 108), vous avez résumé de manière synthétique la portée du droit à l'oubli ainsi institué, vous l'avez-vous-mêmes décrit comme permettant la correction symétrique d' « *une erreur ou omission affectant l'évaluation d'un élément quelconque du bilan d'un des exercices non prescrits (...), si elle a été commise au cours d'un exercice clos plus de sept ans avant l'ouverture du premier des exercices non prescrits* ».

Faudrait-il toutefois dégager du quatrième alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI, aux termes duquel « *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* », une limitation du champ du droit à l'oubli énoncé plus haut au même article ?

L'administration fiscale défend dans sa doctrine une lecture *a contrario* de la première phrase de cet alinéa, comme signifiant que les corrections symétriques des omissions ou erreurs mentionnées au deuxième alinéa ne permettraient pas d'échapper à l'imposition lorsqu'elles affectent le passif du bilan et qu'elles sont réparées par le contribuable.¹

Cette interprétation de la loi fiscale, tentant de s'engouffrer dans une maladresse rédactionnelle du quatrième alinéa, ne nous paraît pas devoir être confortée – et vous pourrez sur ce point confirmer la lecture retenue par la cour administrative d'appel de Lyon dans un arrêt du 13 octobre 2015, qui n'avait pas fait l'objet d'un pourvoi en cassation (CAA Lyon 13 octobre 2015, *min. c/ Sté Edel Tamp*, RJF 2016 n° 57, concl. T. Besse, Dr. fisc. n° 51-52/2015 comm. 737).

D'une part, il ressort en effet tant de la lettre large du deuxième alinéa que des travaux préparatoires de la LFR pour 2004 que, parmi les erreurs ou omissions concernées par le deuxième alinéa du 4 bis créé par cette loi figurent non seulement des erreurs affectant les écritures d'actif de l'entreprise, mais aussi des erreurs ou omissions affectant son passif. A titre d'illustrations d'erreurs susceptibles de bénéficier de ce droit à l'oubli, les deux rapporteurs au Sénat et à l'Assemblée nationale citaient ainsi une dette éteinte depuis plus de dix ans.

D'autre part, dès lors que le deuxième alinéa prévoit l'inapplicabilité de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit posée au premier alinéa aux erreurs ou omissions intervenues il y a plus de dix ans, il résulte nécessairement de ces dispositions, combinées à votre jurisprudence *Ghesquière Equipement* admettant les corrections symétriques dans le silence de la loi, que l'erreur ou omission en cause pourra être fiscalement rattachée à son exercice d'origine lequel, étant prescrit, ne pourra faire l'objet d'une reprise, et que les « bilans fiscaux » d'ouverture et de clôture des exercices ultérieurs étant symétriquement corrigés ne dégageront pas de variation positive de l'actif net qui serait imposable en vertu du 2 de l'article 38 du CGI. C'est même l'objet de ce droit à l'oubli que d'autoriser une telle remontée à un exercice prescrit. Certes, les règles comptables ne permettent pas, quant à elles, une telle remontée, de sorte que la correction de l'erreur s'opérera comptablement dans les seules écritures de l'exercice au cours duquel l'entreprise, s'apercevant de son erreur, décide comme elle y est tenue lors de la corriger. Mais il ne saurait selon nous être question d'imposer le produit purement comptable qui en résulte, c'est-à-dire un bénéfice « sans existence réelle » selon les

¹ Le BOFIP considère ainsi que « *les omissions ou erreurs affectant le passif et bénéficiant de l'exception prévue au 2ème alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI, telles que les erreurs relatives à des provisions dotées sept ans avant l'ouverture du premier exercice prescrit ou bien encore l'omission de reprise de dettes éteintes depuis plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice prescrit, ne sont pas visées par ce dispositif de neutralisation. A titre d'exemple, la reprise comptable de l'amortissement de caducité injustifié comptabilisé au passif plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit n'est pas neutralisée. / Ainsi, le produit comptable résultat de la rectification de ces erreurs ou omissions demeure imposable au titre de l'exercice de correction dans les conditions de droit commun* » (BOI-BIC-BASE-40-20-20-10-201209012 du 12 septembre 2012).

termes de P. Collin dans ses conclusions sur votre décision d'Assemblée du 7 juillet 2004. Pour établir le bénéfice résultant des variations d'actif net considérées au deuxième alinéa de l'article 38, c'est en effet le bilan comptable retraité fiscalement qu'il y a lieu de prendre en compte : or les corrections symétriques fiscalement admises par les dispositions combinées du deuxième alinéa du 4 bis de cet article et de votre jurisprudence empêchent la constatation d'une variation de l'actif net fiscal au titre de l'exercice de correction de l'erreur en cause.

Il nous semble que prévoir au deuxième alinéa l'absence de butoir aux corrections symétriques pour toutes les erreurs de plus de dix ans, qu'elles soient relatives à l'actif comme au passif, pour restreindre ensuite au quatrième alinéa la neutralisation des effets fiscaux de ces erreurs aux seules écritures d'actif et prévoir que ces erreurs généreraient un bénéfice imposable lorsqu'elles affectent le passif, et introduire ainsi une dissymétrie entre corrections par le contribuable et l'administration serait contradictoire, et par ailleurs contraire à la logique des corrections symétriques. Car cela reviendrait, en droit comme en pratique, à revenir au quatrième alinéa sur le principe même de la correction symétrique.

Ce quatrième alinéa nous semble, en réalité, devoir être lu comme un tout, dans lequel la première et la seconde phrase sont indissociables l'une de l'autre : il nous paraît destiné, sans *a contrario*, à prévoir les conséquences fiscales des corrections symétriques lorsqu'elles affectent l'actif en précisant qu'elles ne peuvent donner lieu ni à double imposition ni à double déduction fiscale. L'adverbe « toutefois » est ici décisif. En énonçant que « *Les corrections des omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas restent sans influence sur le résultat imposable. Toutefois, elles ne sont prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession* », la loi nous paraît avoir entendu disposer que « lorsqu'elles affectent l'actif du bilan, les corrections des omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas, si elle restent sans influence sur le résultat imposable, ne sont en revanche prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession. »

Dès lors, le fait qu'en l'espèce, ait été en cause une erreur affectant le passif du bilan ne soustrayait pas cette erreur du champ du droit à l'oubli et ne faisait pas échec par principe à l'application des corrections symétriques. Ce n'est d'ailleurs pas pour ce motif que la cour a refusé le bénéfice du droit à l'oubli.

La circonstance que soit en cause un passif injustifié dans son principe et son montant, et non par exemple, la comptabilisation d'un passif dans un poste comptable erroné ou l'omission d'inscription d'une dette, ne nous paraît davantage pas s'opposer à ce que l'écriture litigieuse entre dans le champ des corrections symétriques – c'est-à-dire à ce qu'elle soit qualifiée d'erreur ou d'omission au sens du 4 bis de l'article 38 du CGI.

Vous avez ainsi, dans votre décision *Société Stok Promotion* déjà évoquée, jugé que constituait une « erreur » au sens de ces dispositions l'inscription non justifiée en provision d'une somme. Certes, il s'agissait d'une provision injustifiée car procédant d'une mauvaise appréciation du caractère suffisamment probable de la perte ou charge en cause, mais le ressort ne nous paraît pas fondamentalement différent d'une écriture erronée car injustifiée dans son principe faute d'élément probant démontrant la réalité de la dette ou de la charge : dans un cas comme dans l'autre, est en cause une écriture erronée car injustifiée dans son principe et son montant. En

réalité, la clause de sauvegarde pour le vérificateur est à trouver ailleurs : dans la notion d'erreur ou d'omission délibérée. Or il n'a jamais été soutenu qu'en l'espèce, l'écriture litigieuse aurait procédé d'un avantage occulte octroyé à celui-ci sous la forme déguisée et délibérément erronée d'une dette injustifiée.

Mais encore faut-il, pour que le contribuable puisse bénéficier du droit à l'oubli institué par la loi, que l'erreur ne soit pas regardée comme reconduite d'exercice en exercice – autrement dit, qu'elle soit réellement et uniquement « intervenue » plus de dix ans auparavant et que la correction de cette erreur dans les bilans des exercices non prescrits ne soit que la suppression de la trace d'une écriture historique qui aurait perduré aux bilans suivants.

Dans votre avis *Sté Catimini international*, vous avez jugé que la répétition chaque année d'une erreur de méthode conduisant à une sous-évaluation systématique des stocks ne permettait pas, quand bien même cette méthode serait constamment utilisée depuis plus de sept ans avant le premier exercice non prescrit, d'échapper pour l'ensemble du poste comptable concerné à l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, et que le droit à l'oubli ne pourrait s'appliquer qu'à l'égard d'écritures individualisées de ce poste, pour rehausser l'évaluation des marchandises qui auraient été physiquement conservées dans le stock depuis l'un de ces exercices.

Puis, dans votre décision *Société Stok Promotion*, vous avez jugé que l'inscription non justifiée en provision d'une somme pendant plusieurs exercices successifs constitue, même si les montants sont identiques, la répétition d'une erreur, et en avez déduit que cette erreur, même lorsqu'elle a été commise pour la première fois au cours d'un exercice clos plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit, ne pouvait être corrigée dans le bilan d'ouverture de ce dernier. La cour a poussé en l'espèce à l'extrême ce raisonnement en jugeant qu'en laissant à son passif la dette litigieuse, la société avait nécessairement réinscrit cette dette chaque année à son bilan et reproduit d'année en année la même erreur.

Nous vous invitons à vous écarter d'un tel raisonnement. Déjà, dans l'affaire *Société Stok Promotion*, nous avons été hésitante, mais la condition fixée par la loi fiscale elle-même à la déductibilité des provisions, supposant un réexamen à chaque exercice au regard des événements en cours, avait emporté notre conviction dans le sens d'une erreur répétée à l'identique d'exercice en exercice, et non commise une seule et unique fois. Or si comptablement, cette exigence d'examen attentif annuel de la pertinence des écritures s'impose pour tous les éléments du bilan, qui doit refléter une image fidèle de la situation de l'entreprise, il nous semble que la solution retenue dans votre décision *Stok Promotion* n'a pas vocation à faire tache d'huile à l'égard d'écritures du type de celles d'une dette éteinte ou injustifiée constatée il y a plus de dix ans et figurant depuis lors au passif, sauf à vider le droit à l'oubli de son sens. Une telle inscription maintenue au bilan nous paraît en effet procéder d'une erreur initiale, sans qu'aucun événement par la suite ne permette à la société de s'apercevoir de cette erreur de départ, et sans qu'aucune règle particulière à la loi fiscale ne conduise à regarder le maintien de cette écriture erronée au bilan comme la commission forcenée et obstinée d'une même erreur chaque année plutôt que comme la trace d'une erreur passée.

En défense, le ministre conteste une telle approche en faisant valoir que, le compte courant d'associé de M. C... ayant été mouvementé à plusieurs reprises dans les dix dernières années et

son solde ayant ainsi varié, la situation du compte aurait nécessairement fait l'objet d'un réexamen, de sorte que l'erreur ayant consisté à comptabiliser au profit de M. C... une dette injustifiée devrait être regardée comme ayant été répétée à plusieurs reprises.

Toutefois, d'une part, dans le cas particulier des comptes courants, l'écriture individualisée susceptible de bénéficier du droit à l'oubli et des corrections symétriques en fonction de son ancienneté ne nous paraît pas le solde du compte courant lui-même, mais les écritures de crédit ou de débit à ce compte. De telles écritures, eu égard à l'effet qu'elles entraînent sur la variation du solde de ce compte en cours d'exercice, nous paraissent au nombre des omissions ou erreurs pouvant entraîner une sous-estimation ou surestimation de l'actif net de l'entreprise au sens de l'article 38, 4 bis du code. D'autre part, l'ajout d'une écriture au compte courant d'un associé n'implique pas nécessairement le réexamen de toutes les écritures précédentes et les mouvements ultérieurement constatés sur un compte n'impliquent pas pour autant la répétition des écritures erronées qui y figuraient déjà. A l'instar d'une écriture correspondant à un élément sous-évalué, physiquement conservé dans le stock depuis dix années, une somme inscrite de manière erronée au crédit du compte courant d'un associé qui serait restée depuis lors sur ce compte, nous paraît devoir être regardée comme correspondant à une erreur intervenue plus de sept ans avant le premier exercice non prescrit dont la correction symétrique est possible.

Par suite, en jugeant que le contribuable devait être regardé comme ayant reconduit chaque année d'exercice en exercice l'erreur initialement commise, la cour a commis une erreur de droit. Cette erreur n'emportera toutefois que la cassation partielle de l'arrêt attaqué, en tant qu'il s'est prononcé sur la fraction du supplément d'impôt sur les sociétés auquel la société Bar du centre a été assujettie au titre de l'exercice 2006 à raison de la réintégration au bilan de clôture de cet exercice de la somme de 258 258 euros - aucun moyen n'est dirigé contre le surplus de l'arrêt.

Vous pourrez, si vous le souhaitez, régler dans cette mesure l'affaire au fond.

Il est constant que le compte courant d'associé de M. C... présentait au 30 septembre 1998, soit plus de sept ans avant le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, un solde créditeur de 231 853 euros. Si vous ne disposez pas des écritures individualisées sur ce compte, mais seulement de l'évolution de son solde depuis 1995, il n'est pas contesté par le service que cette somme correspondait à des écritures de crédit, à hauteur d'une somme de 204 228 euros lors de l'exercice clos le 30 septembre 1995, accrue de crédits de 9 818 euros lors de l'exercice clos en 1996 et 18 088 euros lors de l'exercice 1997, desquels avait seulement été retranchée avant le 30 septembre 1998 la somme de 551 euros. Cette somme de 231 853 euros est, depuis lors, demeurée sur le compte d'associé de M. C... : si de nouveaux mouvements ont accru le crédit de ce compte, celui-ci n'a en revanche pas été débité des montants initialement portés à son crédit. Dès lors, la société nous paraît devoir être regardée comme ayant établi que l'erreur d'inscription d'un passif injustifié de 231 853 euros est intervenue plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit et à demander que, par le jeu des corrections symétriques, cette erreur soit neutralisée pour le calcul du bénéfice du premier exercice non prescrit.

En revanche, la société ne justifie pas de l'apport ultérieur crédité en 2003, par ailleurs trop récent pour bénéficier du droit à l'oubli.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 29 décembre 2015 de la cour administrative d'appel de Nancy en tant qu'il s'est prononcé sur la fraction du supplément d'impôt sur les sociétés auquel la société Bar du centre a été assujettie au titre de l'exercice 2006 à raison de la réintégration au bilan de clôture de cet exercice de la somme de 258 258 euros ;
- à la réduction de la cotisation d'impôt sur les sociétés à laquelle la SARL Bar du centre a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2006 à raison de la réintégration d'une somme de 231 583 correspondant à un passif injustifié ;
- à la réforme dans cette mesure du jugement du 17 février 2015 du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne ;
- à ce que l'Etat verse 6 000 euros à Me B... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi et de la requête d'appel de Me B....