ANALYSE FISCALE

Règle de l'intangibilité du bilan : de nouvelles précisions sur le champ d'application du «droit à l'oubli» pour les contribuables

Par Jean-Christophe Bouchard, avocat, NMW Avocats

La question des modalités d'application de la règle de l'intangibilité du bilan fait l'objet d'un contentieux fourni et d'une actualité jurisprudentielle régulière. Dans un arrêt en date du 13 octobre 2015 (CAA Lyon 13 octobre 2015, n° 14LY00250, Sté Edel Tamp), devenu définitif le 13 décembre 2015 en absence de pourvoi en cassation, la cour administrative d'appel de Lyon apporte des précisions concernant la délimitation du champ d'application des exceptions à la règle de l'intangibilité du bilan en jugeant que le maintien à tort en comptabilité d'une dette fournisseur prescrite depuis plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit pouvait être corrigé depuis son exercice d'origine sans que soit opposée la règle de l'intangibilité du bilan.

Dans cette affaire, au titre de l'exercice clos le 30 juin 2007, la société Edel Tamp (la Société) a constaté qu'une dette fournisseur d'un montant de 105 473 euros inscrite à son passif était prescrite depuis 1996 soit depuis plus de 10 ans.

La Société a donc tiré les conséquences de cette prescription en effaçant cette dette de son bilan, ce qui a conduit à une variation positive de son actif net et à l'augmentation de son résultat soumis à l'impôt sur les sociétés (IS). Afin de neutraliser les conséquences fiscales d'une variation qui trouvait son origine dans un exercice prescrit, la société a neutralisé les conséquences fiscales de cette correction comptable en déduisant néanmoins pour les besoins de la détermination de son résultat fiscal un montant de 105 473 euros.

Pour rappel, lorsque l'administration fiscale ou les contribuables constatent des erreurs dans les écritures du bilan, ces derniers doivent, en prince, procéder à une correction symétrique des bilans, c'est-à-dire corriger l'erreur jusqu'à l'exercice duquel elle est intervenue. Cette règle a pour objectif d'éviter de dégager arbitrairement sur un seul exercice un bénéfice ou une perte ne correspondant à aucune réalité, du fait de la constatation d'une variation d'actif net au titre de l'exercice de correction.

Ce droit est toutefois limité, dans certains cas, par la règle de l'intangibilité du bilan.

Suite à une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a procédé à la réintégration, en totalité de cette neutralisation fiscale.

Pour justifier sa position l'administration fiscale faisait notamment valoir que les erreurs affectant le passif ne pouvaient bénéficier de la correction symétrique, dans la mesure où le 4 bis de l'article 38 du CGI dispose que «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.»

Elle considérait donc que les dispositions précitées faisaient obstacle à toute correction symétrique, dans la mesure où celles-ci ne mentionnent pas expressément les erreurs affectant le passif du bilan.

Sur cette question, la doctrine administrative adopte une position ambiguë puisqu'elle considère que les omissions ou les erreurs affectant le passif sont exclues du dispositif de neutralisation (BOFIP BOI-BIC-BASE-40-20-20-20 n° 10 et 20 du 12 septembre 2012) tout en admettant, à titre d'exemple, qu'une dette éteinte, soit une erreur affectant le passif, depuis plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit, puisse faire partie des exceptions à la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture (BOFIP BOI-BIC-BASE-40-20-20-10 n° 20 et BOI-ANNX-000114).

Dans l'arrêt commenté, la cour administrative d'appel de Lyon valide la position de la Société en jugeant que la correction effectuée par la Société ainsi que la neutralisation de ses conséquences fiscales entraient dans le champ d'application des exceptions au principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du dernier exercice non prescrit prévues par les dispositions de l'article 38-4 bis du CGI.

La solution retenue par la cour administrative d'appel de Lyon, inédite en la matière, présente un double intérêt. En premier lieu, elle précise le champ d'application de l'exception à la règle de l'intangibilité du bilan en l'étendant aux erreurs affectant le passif. En second lieu, elle infirme une doctrine administrative ambiguë et source d'insécurité juridique (BOFIP BOI-BIC-BASE-40-20-20-20 n° 10 et 20 du 12 septembre 2012).

Pour être complet en ce qui concerne l'actualité des modalités de correction des erreurs affectant le passif, on rappellera que le Conseil d'Etat a récemment jugé (CE, 11 mai 2015, n° 370533) que le maintien au bilan d'une provision injustifiée même réalisé plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit constituait la répétition d'une erreur l'excluant de l'applicabilité de l'exception à la règle d'intangibilité du bilan.

Cette solution allant à l'encontre de la doctrine administrative, qui retient une interprétation plus favorable au contribuable (BOI-ANNX-000114 précité).

On attendra avec intérêt que le Conseil d'Etat ait l'opportunité de trancher définitivement cette question et, en attendant, que l'administration fiscale clarifie sa position dans un souci de sécurité juridique sur ces questions. ■