

FISCALITÉ

La mise en application de l'intangibilité du bilan d'ouverture



Jean-Jacques
Cappelaere

Fiscaliste

La loi de finances rectificative du 30 décembre 2004 a légalisé le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, en l'assortissant d'un certain nombre d'exceptions qui en atténuent la rigueur. L'administration vient de préciser les modalités d'application du dispositif nouveau dans une instruction du 29 juin 2006.

Rendu en assemblée plénière par le Conseil d'État, l'arrêt SARL Ghesquiere du 7 juillet 2004 avait condamné le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit tel qu'il avait été formalisé par un arrêt n° 88207 du 31 octobre 1973, également rendu en assemblée plénière ; mais cette condamnation est restée sans effet pratique réel à la suite de

l'intervention du législateur : l'article 43 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2004 a, en effet, légalisé le principe antérieur de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, en l'assortissant, toutefois d'un certain nombre d'exceptions qui en atténuent la rigueur [1].

Par une instruction du 29 juin 2006 publiée au Bulletin Officiel des impôts, l'administration a précisé la portée

qu'elle entend conférer au nouveau dispositif légal, codifié sous l'article 38-4 bis du Code général des impôts. Il a paru intéressant de faire ressortir les grands axes de cette réflexion, en traitant distinctement :

- le champ d'application de la mesure ;
- la mise en œuvre des exceptions au principe de l'intangibilité ;
- l'incidence des corrections comptables susceptibles de s'en suivre.

Le champ d'application du nouveau dispositif légal

L'article 38-2 du CGI définit le bénéfice net imposable, comme étant "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'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. 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".

Le 1^{er} alinéa du 4 bis nouveau de l'article 38 met en œuvre le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture

du premier exercice non prescrit en disposant expressément 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 du premier exercice non prescrit ne peut être corrigé des omissions ou des erreurs entraînant une sous-estimation ou une surestimation de celui-ci.

● Les conséquences de l'insertion dans les règles de calcul du bénéfice net

■ Les entreprises concernées

La référence au mode de calcul du bénéfice net implique une applica-

tion aux entreprises ci-après :

- les entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles, lorsqu'elles sont tenues de produire un bilan ;
- les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés ;
- les sociétés translucides de l'article 8 du CGI, soumises à un régime réel d'imposition, de plein droit ou sur option, lorsqu'elles sont tenues de produire un bilan.

■ **Les écritures comptables, objet du dispositif légal**
Elles s'apprécient par référence aux

[1] cf. chroniques fiscales de Revue Banque n° 664 de décembre 2004 et n° 666 de janvier 2005.

situations dans lesquelles les omissions ou les erreurs qui entachent les écritures comptables d'un exercice, entraînent une surestimation ou une sous-estimation de l'actif net, et se retrouvent de manière symétrique dans les écritures de bilan des exercices précédents ; se fondant sur la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État, l'administration rappelle, à cet égard, que la correction symétrique d'un bilan à l'autre, à l'exception, en application de l'article 38-4 bis du CGI, du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, ne peut s'exercer dans l'hypothèse d'erreurs "délibérées" ou "volontaires", et elle cite en l'occurrence, à titre d'exemples, deux cas de figure :

- les omissions volontaires répétées d'exercice en exercice, de tout ou partie des créances acquises à la date de clôture des bilans successifs établis au cours de la période vérifiée, ou le changement du mode de comptabilisation de ces mêmes créances au gré du chef d'entreprise, pour répondre à un objectif d'optimisation fiscale ;
- le fait, pour un contribuable, de s'abstenir systématiquement de manière délibérée, d'inscrire certaines catégories de stocks à l'actif de ses bilans, ou de commettre volontairement une erreur à des fins non comptables.

Elle souligne, également, toujours sur le fondement de la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État, que les erreurs commises dans les écritures comptables d'un exercice dont les résultats ont été arrêtés d'office, ne relèvent pas des dispositions du nouvel article 38-4 bis du CGI, car la base d'imposition est réputée avoir tenu compte des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise.

● L'entrée en vigueur

Les dispositions nouvelles de l'article 38-4 bis du CGI s'appliquent aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005. Elles s'appliquent également aux propositions de rectification adressées par l'administration à compter du 1^{er} janvier 2005, ainsi qu'aux procédures

de redressement en cours et à l'insurrection des contentieux en cours ou à venir à cette même date, sous réserve qu'aucune décision de justice passée en force jugée n'ait été prise, mais, dans ces divers cas de figure, elles ne peuvent être assorties que de l'intérêt de retard.

■ **La datation du premier exercice non prescrit dont le bilan d'ouverture est soumise à la règle de l'intangibilité.**

En règle générale, le premier exercice non prescrit est déterminé par rapport au délai général de reprise mentionné au 1^{er} alinéa de l'article L. 169 du LPF (il s'agit, en pratique, du premier exercice clos au cours de l'antépénultième année ou de la période d'imposition arrêtée au 31 décembre de cette même année).

Le délai général de reprise est décompté :

- à partir de la date de réception de la proposition de rectification (correction des erreurs ou omissions effectuée à l'initiative de l'administration) ;
- à partir de la date de présentation de la réclamation contentieuse (correction effectuée à la demande de l'entreprise.

L'existence des délais spéciaux de reprise ci-après est, par ailleurs, rappelée (corrections à l'initiative de l'administration) :

- délai de reprise de 6 ans dans l'hypothèse d'activités occultes (2^e alinéa de l'article L. 169 du LPF) ;
- fin de l'année suivant celle de la décision ayant clos l'instance et, au plus tard, dixième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due dans l'hypothèse d'omissions ou d'erreurs révélées par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse (article L. 170 du LPF non expressément mentionné par le nouvel article 38-4 bis nouveau).

■ **L'existence de déficits reportables à l'ouverture du premier exercice non prescrit.**

Cette existence n'influe pas sur la détermination du bilan d'ouverture intangible, la conséquence en étant que les déficits reportables ne peuvent être rectifiés d'erreurs ou omis-

sions commises au cours des exercices de leur constatation et affectant l'un des postes de l'actif net au sens de l'article 38-2 du CGI.

LA MISE EN ŒUVRE DES EXCEPTIONS

● L'exception générale

Il résulte des dispositions de l'article 38-4-bis du CGI, que la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne s'applique pas lorsque les erreurs ou omissions sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture de cet exercice, la preuve de l'antériorité de plus de sept ans devant être apportée par l'entreprise. L'administration admet que le calcul du délai de sept ans soit effectué par rapport au délai général de reprise défini au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF, quand bien même il serait fait usage des délais spéciaux de reprise prévus par ailleurs, et elle fait savoir qu'à titre pratique pourront bénéficier de la correction exceptionnelle, les erreurs ou omissions commises au cours d'un exercice ouvert plus de dix ans avant l'année de notification de la proposition de redressement ou de présentation de la réclamation contentieuse.

Elle considère, en outre, même s'il s'agit d'erreurs récurrentes de même nature reproduites d'exercice en exercice, que la correction symétrique concerne les erreurs entachant les éléments de l'actif net qui figuraient au bilan de l'exercice clos plus de dix ans auparavant, lorsqu'ils sont toujours présents à l'ouverture du premier exercice non prescrit.

● Les exceptions particulières

Le troisième alinéa de l'article 38-4 bis du CGI prévoit expressément que la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne s'applique pas :

- aux omissions ou erreurs qui résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages mentionnés au 2^e du 1^{er} de l'article 39, c'est-à-dire les usages de chaque nature

“L'actif net du premier exercice non prescrit ne peut être corrigé des omissions ou des erreurs entraînant une sous-estimation ou une surestimation de celui-ci.”

d'industrie, de commerce ou d'exploitation ; l'administration précise que l'exception s'applique quel que soit le mode de comptabilisation des dotations aux amortissements, fussent-elles comptabilisées en amortissements dérogatoires par application des nouvelles règles comptables et elle en conclut que seules peuvent être redressées les dotations excessives comptabilisées au cours d'exercices non prescrits lorsque les condi-

tions de mise en œuvre de l'exception sont remplies. Elle en déduit a contrario, que restent soumis à la règle de l'intangibilité, les amortissements portant à tort sur des éléments non amortissables de l'actif immobilisé, les amortissements dégressifs ou exceptionnels pratiqués à tort, ainsi que les majorations erronées de base amortissable.

– aux erreurs ou omissions ayant conduit à la déduction au cours

d'exercices prescrits, de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé, c'est-à-dire aux erreurs d'affectation de charges ou dépenses qui auraient dû être incorporées au coût de revient des immobilisations, ou aux omissions d'inscription d'éléments de l'actif immobilisé au cours d'exercices prescrits, les dépenses correspondantes ayant été portées à tort dans les charges de ces exercices.

Conséquences de la correction comptable des erreurs ou omissions visées par les exceptions à la règle de l'intangibilité

Conformément au dernier alinéa de l'article 38-4 bis du CGI, les corrections résultant des omissions ou erreurs qui entrent dans le champ des exceptions au principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit sont sans influence sur le résultat imposable lorsqu'elles affectent l'actif du bilan ; l'administration précise, à cet égard, que les erreurs relatives aux amortissements sont des erreurs affectant l'actif, quand bien même les amortissements concernés seraient comptabilisés au compte de provision pour amortissement dérogatoire ; il n'en est pas de même, en revanche, des corrections affectant les éléments autres du passif du bilan, tels les provisions ou les amortissements de caducité, le produit comptable en résultant étant imposable dans les conditions de droit commun. En contrepartie de leur absence d'effet sur le résultat imposable, les corrections comptables ne sont prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions déductibles, ni pour la détermination du résultat de cession : ainsi, lorsque les omissions ou erreurs sont relatives à des omissions ou à des insuffisances d'évaluation d'éléments de l'actif immobilisé, le rattrapage comptable de l'insuffisance des amortissements antérieurs et la majoration de la dota-

tion comptable aux amortissements de l'exercice résultant des insuffisances d'évaluation, voire la provision pour dépréciation dotée sur les éléments d'actif rectifiés, ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable ; en cas de cession des éléments d'actif dont la sous-évaluation a été ainsi corrigée comptablement sans incidence fiscale, les plus ou les moins values de cession sont respectivement majorées ou minorées du montant des insuffisances d'évaluation, ce montant étant lui-même minoré des dotations aux amortissements déjà réintégrées antérieurement ; la reprise comptable des provisions pour dépréciation déjà fiscalement réintégrées et devenues sans objet du fait de la cession, est elle-même fiscalement neutralisée.

UNE APPLICATION RESTRICTIVE

L'analyse de l'instruction administrative montre que l'administration fiscale entend appliquer restrictivement l'exception au principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, en tant qu'elle concerne les omissions ou erreurs intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit : dans l'hypothèse d'erreurs ou d'omissions récurrentes reproduites d'exercice en exercice, il n'est pas établi, en effet, que la correction symétrique du

bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit doit porter sur la seule valorisation des postes de l'actif net, tels qu'ils existaient à l'ouverture du bilan du premier exercice concerné par la règle des sept ans, lorsque, par ailleurs, ils se retrouvent au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ; il serait, au contraire, cohérent, tant avec la lettre qu'avec l'esprit de la dérogation résultant du deuxième alinéa de l'article 38-4 bis du CGI, de considérer que le simple fait, pour une entreprise, d'apporter la preuve que l'omission ou l'erreur résulte d'errements ayant une ancienneté supérieure à sept ans, lui permet d'obtenir la rectification de la totalité de la sous-estimation correspondante des éléments de son actif net existant au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, et non de la seule sous-estimation correspondant aux éléments de cet actif net qui existaient sept ans auparavant. Il n'est pas sans importance, à cet égard, de rappeler que le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, peut avoir pour conséquence d'écarter toute prescription fiscale, ce qui a très certainement motivé le revirement de jurisprudence résultant de l'arrêt SARL Ghesquiere du 7 juillet 2004, et qu'il est donc fondé d'apprécier avec largeur de vue les exceptions portées à son application. ■

« Ne sont pas soumises à la règle de l'intangibilité, les erreurs ou omissions ayant conduit à la déduction au cours d'exercices prescrits, de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé. »