

De l'objectivité de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit

Commentaire sur CE, plén. fisc., 5 déc. 2016, n° 398859, Sté Orange

Par Marie Masclet de Barbarin
Maître de conférences Aix-Marseille Université

C'est par une décision de plénière fiscale particulièrement attendue, tant au regard de l'ampleur de l'enjeu du litige - un rehaussement de plus de 11 milliards d'euros - qu'en raison du caractère inédit de la question soulevée en l'espèce, que le Conseil d'Etat s'est prononcé il y a quelques mois sur les modalités d'imposition de la reprise d'une provision comptable non déduite fiscalement et passée en période prescrite.

Comme le montrent les décisions des juges du fond sur cette affaire, la difficulté tenait moins à la complexité des faits qu'à l'articulation des règles de droit susceptibles de s'appliquer dans un contexte où le respect du principe de la connexion entre fiscalité et comptabilité demeure encore très largement source d'insécurité juridique pour le contribuable¹.

La difficulté liée à la reprise d'une provision comptable non déduite fiscalement au cours du premier exercice non prescrit

Le litige, qui a duré près de 10 ans, mettait en cause la société France Télécom SA qui avait constitué au début des années 2000 la société Cogecom pour détenir et gérer ses principales participations dans des sociétés telles que Wanadoo, Orange, Equant, Mobilcom, NTL ou encore TPSA. La société France Télécom SA, devenue la SA Orange, détenait la totalité des parts de cette holding qui étaient inscrites à son bilan pour plus de 30 milliards d'euros. La holding était par ailleurs comprise dans le périmètre d'intégration fiscale du groupe dont elle était la société mère au sens de l'article 223 A du CGI. Face à l'effondrement du marché des valeurs technologiques, France Télécom SA avait inscrit en comptabilité au cours des exercices 2002 et 2003 plus de 11,5 milliards d'euros de provisions pour dépréciation de sa participation dans sa filiale Cogecom. Estimant que les conditions de déductibilité n'étaient pas réunies au plan fiscal, elle s'était alors abstenue de les déduire de son résultat imposable. Fin 2005, la société Cogecom a fait l'objet d'une transmission universelle de patrimoine au profit de la société France Télécom SA avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2005. Ces provisions, qui étaient devenues sans objet du fait de la disparition des titres de la holding, ont été purement et simplement annulées à la clôture de l'exercice. L'opération a en revanche généré un mali de confusion à hauteur de la provision pour dépréciation non déduite, qui a donné lieu à l'imputation sur le résultat fiscal de moins-values à long terme à hauteur de 2,94 Mds € et de moins-values à court terme à hauteur de 8,58 Mds € correspondants aux titres de la société Cogecom ayant été détenus respectivement depuis plus ou moins de deux ans. Comme l'avait expliqué très justement Gauthier Blanluet dans son commentaire sous la décision du tribunal administratif de Montreuil, « *techniquement, en inscrivant les actifs de Cogecom à son bilan 2005, France Télécom SA a constaté une perte – un mali – à concurrence de la différence entre la valeur fiscale des titres Cogecom, par hypothèse surévaluée car non décotée de la provision*

¹ . – Cf. O. Fouquet et C. Lopater, « La connexion comptabilité fiscalité : comment suivre le fil d'Ariane ? », Dr. fisc. 2016, n° 6, comm. 153.

non déduite, et l'actif net de Cogecom, dont la valeur fiscale reflétait la perte de valeur des participations sous-jacentes »².

Reprochant à France Télécom SA de ne pas avoir déduit de son résultat fiscal les provisions comptabilisées en 2002 et 2003 et de ne pas les avoir neutralisées au niveau du résultat d'ensemble puis reprises à la suite de la transmission universelle de patrimoine, les rendant ainsi sans objet, l'administration fiscale a, par une proposition de rectification notifiée le 23 décembre 2008, rehaussé le résultat de l'année 2005 du montant desdites provisions et en a tiré les conséquences qui s'imposaient sur l'exercice clos en 2006 du fait de la remise en cause du report de moins-values nettes à long terme.

La difficulté résidait toutefois dans le fait que l'exercice 2005 constituait le premier exercice non prescrit et qu'il était à ce titre intangible par application des dispositions de l'article 38-4 bis du CGI.

Il n'est pas superflu à ce stade de revenir quelques instants sur le mécanisme applicable en matière de provisions pour mieux cerner le fondement de la problématique. Nous savons qu'il résulte de l'article 39,1-5°, du CGI que le contribuable qui entend faire face à des pertes ou des charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, dispose de la faculté de constituer une provision³. A moins que les règles propres au droit fiscal y fassent obstacle, la provision inscrite en comptabilité devra être déduite fiscalement pour la détermination du résultat de l'exercice de sa constitution. A supposer que la perte ou la charge anticipée se réalise, la provision sera ensuite réintégrée dans les résultats de l'exercice au cours duquel la perte ou la charge aura été effectivement enregistrée. La perte ou la charge sera à ce moment là déduite du résultat imposable de ce même exercice et viendra ainsi neutraliser la reprise de la provision.

La déduction fiscale d'une provision constatée en comptabilité ne constituant plus une simple faculté mais une obligation depuis la célèbre décision *Foncière du Rond-point*, l'administration est en droit, lorsque le contribuable n'y a pas satisfait, de rehausser le résultat imposable de l'exercice au cours duquel la perte ou la charge s'est réalisée, du montant de la provision qui aurait dû être réintégrée au cours de cet exercice si elle avait été déduite fiscalement⁴.

Ce rehaussement s'avère dans la plupart des cas neutralisé du fait de l'application de la théorie de la correction symétrique des bilans. L'article 38,-2, du CGI dispose en effet que le résultat imposable en matière de bénéfices industriels et commerciaux 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. Cette règle implique que lorsque l'Administration rectifie une écriture dans le bilan de clôture d'un exercice, elle doit également modifier le bilan d'ouverture de cet exercice afin de ne pas augmenter artificiellement le résultat imposable. Le bilan d'ouverture reproduisant le bilan de clôture de l'exercice précédent, elle devra également rectifier ce dernier, ce qui entraînera de la même façon la rectification du bilan d'ouverture de cet exercice, et ainsi de suite jusqu'à l'exercice d'origine de l'erreur commise par le contribuable.

2 . – TA Montreuil, 1^{ère} ch., 4 juill. 2013, n° 1110039, *Sté France Télécom SA*, concl. V. Restino, note G. Blanluet, *JurisData* n° 2013-018565 : *Droit fiscal* n° 38, 19 Septembre 2013, comm. 426.

3 . – Cf. *Jurisclasser Fiscal Impôts directs Traité*, fasc. 241 et s.

4 . - CE, plén. fisc., 23 déc. 2013, n° 346018, *min. c/ SAS Foncière du Rond-Point*, concl. É. Crépey, note G. Blanluet : *JurisData* n° 2013-030399 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 14, comm. 250. Voir également O. Fouquet, *Provision comptable et provision fiscale : une saveur douce-amère* : *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, act. 4. – G. Bachelier, *Sort des provisions comptables non déduites fiscalement* : *FR Lefebvre* 2/2014, inf. 1. – É. Bokdam-Tognetti, *Provisions et connexion fiscal-comptable après la décision « min. c/ SAS Foncière du Rond-Point »* : *Faisons le point !* : *RJF* 3/2014, chron. p. 195.

L'application de cette règle étant susceptible d'empêcher l'administration de tirer les conséquences fiscales d'une erreur commise lors d'un exercice couvert par la prescription, le législateur est venu en limiter l'application en réaffirmant à l'article 38,-4 bis, du CGI le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Rappelons en effet pour mémoire que ce principe a été posé à l'origine par le Conseil d'État dans un arrêt de plénière du 31 octobre 1973⁵, puis écarté par cette même juridiction au profit d'une règle plus favorable au contribuable par un arrêt du 7 juillet 2004, SARL Ghesquière Équipement⁶, avant d'être définitivement neutralisée, sans doute pour éviter le manque à gagner qui aurait résulté de l'application de cette nouvelle jurisprudence, par l'article 43 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004.

Si ce butoir joue dans la plupart des cas en faveur de l'administration fiscale, la situation était tout autre en l'espèce, car elle privait cette dernière de la possibilité de rehausser le résultat imposable du montant de la provision, faute d'avoir pu au préalable l'inscrire au bilan d'ouverture de l'exercice 2005.

Si effectivement le rehaussement était intervenu alors que la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit n'avait plus cours du fait de l'application de la jurisprudence SARL Ghesquière Équipement - comme c'était d'ailleurs le cas dans l'espèce Foncière du Rond-Point - la provision non déduite fiscalement aurait pu être inscrite au bilan d'ouverture de cet exercice. L'administration aurait pu alors constater la reprise de la provision qui aurait dû intervenir au cours de ce même exercice, ce qui aurait eu pour effet de faire apparaître un profit imposable qu'elle aurait pu appréhender par la voie d'un redressement.

La règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ayant été rétablie par voie législative à compter de 2005, elle privait l'administration fiscale de la possibilité d'inscrire cette provision au bilan d'ouverture de 2005 de la société Orange. Et faute d'inscription, elle ne pouvait faire l'objet d'aucune réintégration puisqu'elle n'apparaissait nulle part dans les écritures de la société... Comme l'avait en son temps souligné Gauthier Blanluet, l'argument, pour être simple, était frappé au coin du bon sens : « *pour être rapportée au résultat imposable, la provision doit exister. Elle doit avoir été précédemment dotée et, au moment de la reprise, elle doit continuer à figurer au bilan fiscal de l'entreprise. Si, comme en l'espèce, la provision n'existe pas au bilan fiscal, il ne peut être question de la reprendre* »⁷.

La tentative de contournement du Tribunal administratif de Montreuil fondée sur le fait que la rectification portait sur une écriture de résultat et non sur une écriture de bilan

Les juges de première instance, de même que les juges d'appel, ont tous deux cherché de façon différente à contourner cette difficulté.

Le tribunal administratif de Montreuil⁸ a dans un premier temps validé l'inscription de la provision au bilan d'ouverture de l'exercice 2005 tout en refusant au contribuable le bénéfice

5 . – CE plén. 31 octobre 1973, n° 88207, Sieur X, Lebon 609 ; Dr. fisc. 1973, n° 51, comm. 1739, concl. Mme Latournerie.

6 . - CE, ass., 7 juillet 2004, n° 230169, SARL Ghesquière Equipement, Dr. fisc. 2005, n° 12, comm. 302, concl. P. Collin, note J.L. Pierre

7 . - TA Montreuil, 1re ch., 4 juill. 2013, n° 1110039, Sté France Télécom SA, Dr. fisc. 2013, n° 38, comm. 426, concl. V. Restino, note G. Blanluet : JurisData n° 2013-018565.

8 . – TA Montreuil, 4 juill. 2013, n° 1110039, Sté France Télécom SA, précité.

de la correction symétrique de son résultat fiscal, au motif allégué par l'administration fiscale que la rectification portait sur une écriture de résultat et non sur une écriture de bilan. Tirant argument du fait que le redressement s'était fondé sur les articles 38,-1, et 39,-1-5° du CGI, et non sur l'article 38,-2, du même code, cette dernière soutenait que le redressement n'avait eu pour effet que de corriger le résultat fiscal, sans porter atteinte à ce qu'il semble à présent convenu d'appeler le bilan fiscal, à savoir le bilan comptable retraité en fonction de l'application des règles fiscales. Elle en concluait que l'article 38,-4 bis, du CGI était inapplicable en l'espèce.

Cette thèse n'avait pourtant pas convaincu Madame le rapporteur public Virginie Restino, qui avait souligné dans ses conclusions que « *dès lors que l'enregistrement comptable d'une provision et de sa reprise donne lieu, en principe, à des écritures symétriques au compte de résultat (charge ou produit) et au bilan (variation du passif) et que, par voie de conséquence, en cas de reprise comptable d'une provision non inscrite au passif du bilan fiscal, il convient de s'interroger sur la possibilité de rétablir cette symétrie* »⁹. Comme l'avait souligné le professeur Gauthier Blanluet, il s'agissait là d'une « *manière élégante de dire que l'on ne saurait reprendre une provision au compte de résultat quand celle-ci n'est pas inscrite au bilan* »¹⁰. Les seules écritures du compte de résultat à ne pas être concernées par le mécanisme de la correction symétrique des bilans sont les écritures dites « fongibles », telles que les charges courantes, pour la simple et bonne raison qu'elles n'apparaissent pas de manière individualisée au bilan. Les provisions donnant lieu à des écritures spécifiques qui apparaissent au bilan et dans le compte de résultat de manière individualisées, « *on ne voit pas comment il serait possible de corriger le résultat sans toucher au bilan* »¹¹.

Cette interprétation sera d'ailleurs définitivement écartée quelques mois plus tard par le Conseil d'Etat dans son arrêt Sté Foncière du Rond-Point par l'affirmation selon laquelle « *L'Administration est en droit de corriger la surestimation de l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice au cours duquel la perte a été constatée et 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* ». En d'autres termes, une provision ne peut être réintégrée fiscalement que si elle a été inscrite au bilan d'ouverture de l'exercice de reprise.

La position de la Cour administrative d'appel selon laquelle la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture ne peut s'appliquer en cas d'initiatives délibérément irrégulières

Prenant acte à la lettre de cette décision, c'est sur un tout autre terrain que la Cour administrative d'appel de Versailles va ensuite se placer pour rejeter une nouvelle fois l'appel formé par la société Orange. Par une décision du 18 février 2016, reprenant in extenso le considérant de principe de la décision Foncière du Rond-Point, elle va contourner la difficulté liée à l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit en affirmant, contrairement à l'avis de son rapporteur public Bruno Coudert, que cette règle ne peut bénéficier au contribuable dont la surestimation de l'actif du bilan d'ouverture procède d'initiatives délibérément irrégulières¹². Cette exégèse des dispositions du 4 bis de l'article 38 du Code général des impôts au travers des travaux préparatoires de l'article 43 de la loi n° 2004-

9 . – Concl. sous TA Montreuil 4 juillet 2013, précité.

10 . – Note sous TA Montreuil 4 juillet 2013, précité.

11 . – Ibid.

12 . - CAA Versailles, 3e ch., 18 févr. 2016, n° 13-2491, SA Orange, concl. B. Coudert, note G. Blanluet : JurisData n° 2016-003990, Dr. fisc. 2016, n° 20, comm. 323 ; RJF 05/16, n° 461.

1485 du 30 décembre 2004 pourtant fort peu explicites, n'était cependant pas très convaincante. Elle n'avait d'ailleurs pas séduit, loin s'en faut, les commentateurs qui n'avaient pas manqué de relever le caractère peu probant de ces travaux face à un texte clair qui prévoit déjà expressément des exceptions précisément énoncées¹³.

Quant à qualifier d'initiative délibérément irrégulière la décision de la société de ne pas prendre en compte au plan fiscal la provision comptabilisée au titre d'un exercice, c'était faire bien peu de cas de la solution classiquement admise par la jurisprudence et la doctrine avant la décision Foncière du Rond-Point qui conduisait à considérer alors qu'il s'agissait d'une simple « *faculté que l'entreprise peut ne pas exercer, [ou] n'exercer que partiellement* »¹⁴.

Un précédent jurisprudentiel contestable

S'agissant enfin des précédents jurisprudentiels, cette thèse n'était corroborée que par un arrêt du Conseil d'état, certes de plénière fiscale, mais datant du 27 juillet 1979, au travers duquel la Haute juridiction avait refusé au contribuable la possibilité de corriger à son profit des écritures procédant d'initiatives délibérément irrégulières¹⁵. Attardons-nous quelques instants sur cette espèce qui, même isolée, semble susceptible d'avoir fondé la décision de la Cour administrative d'appel d'écarter le principe d'intangibilité d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Celle-ci mettait en cause une société de construction et de réparation navale ayant dû faire face à des frais de fabrication qui par leur importance auraient pu obliger la société à opérer une réduction de son capital voire à envisager une dissolution pure et simple. Elle avait cependant choisi de les dissimuler en les incorporant au poste « travaux en cours » sur les exercices 1960 et 1961 et les avaient progressivement absorbés en réduisant ledit poste par le gonflement artificiel en 1964 et 1965 du poste « frais de fabrication ». La prise en compte de ce passif avait généré un déficit au titre de l'exercice 1964, reporté sur les exercices 1965 à 1968. La société ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité en 1972, l'exercice 1968 constituait, du fait de la prescription quadriennale alors en vigueur, le premier exercice non prescrit soumis à vérification. L'administration étant en droit de vérifier les exercices antérieurs ayant fait apparaître le déficit reporté en dernier lieu en 1968, elle avait décidé d'exclure des charges déductibles les frais imputés en 1964 et 1965, qui correspondaient en fait à des frais de fabrication générés en 1960 et 1961. Aucun déficit n'étant plus reportable en 1968, eu égard aux règles alors en vigueur, elle avait assujéti la société à un complément d'impôt sur les sociétés au titre de cet exercice devenu de ce fait bénéficiaire.

Parmi les moyens évoqués au soutien de sa demande en décharge, la société reprochait à l'administration d'avoir rectifié le bilan d'ouverture de l'exercice 1964 en tant qu'il constituait la source du déficit reportable, alors que ce bilan était par exception intangible. Il était en effet

13 . – Voir G. Blanluet, « Provisions comptables non déduites fiscalement et intangibilité du bilan d'ouverture (CGI, art. 38, 4 bis) : nouvel épisode d'un long feuilleton », Dr. fisc. 2016, n° 20, comm. 323.

14 . – CE 18 décembre 1963 n° 56852, 7e s.-s. : Dupont 1964 p. 172 ; 18 mai 1966 n° 58344, 8e s.-s. : Dupont 1966 p. 404 ; 4 novembre 1969 n° 75741 et 76082, 8e et 9e s.-s. : Dupont 1970 p. 72 ; 5 mars 1975, n° 89.781, Sté Compagnie centrale : Droit fiscal 1975, n° 17, comm. 594, concl. Fabre ; CE 6 mars 1985 n° 37217, 37218, 37219, 8e et 9e s.-s. : RJF 5/85 n° 724 ; 27 mai 1983, n° 27.412, 27.413 et 27.414 : Dr. fisc. 1983, n° 44, comm. 2042. Voir également M. Cozian, « Réflexions sur le régime fiscal des provisions », Droit fiscal 1982 n° 9, p. 332 s., § 17 et 18 et en dernier lieu t, CE, 9e et 10e ss-sect., 10 déc. 2004, n° 236706, Sté Roissy Films et n° 236707, Mme François : JurisData n° 2004-080617 ; Rec. CE 2004, tables p. 666 ; Dr. fisc. 2005, n° 13, comm. 320, concl. L. Vallée.

15 . – CE, plén. 27 juillet 1979, n° 11 717 : Dr. fisc. 1980, n° 27, comm. 1495, concl. Fabre ; RJF 11/79, n° 382.

déjà établi en jurisprudence qu'en cas de report déficitaire, le butoir était constitué par le bilan d'ouverture du plus ancien exercice dont le déficit avait été reporté, soit en l'occurrence l'exercice 1964¹⁶. Le commissaire du gouvernement Fabre avait d'ailleurs admis que la requérante était fondée à se prévaloir de l'intangibilité de la valeur de l'actif net ressortant du bilan d'ouverture de cet exercice, mais il avait fini par écarter ce moyen en considérant que la rectification envisagée restait sans effet sur la véracité du bilan d'ouverture de l'exercice suivant : « *l'omission d'enregistrer dans le compte d'exploitation un produit ou une charge qui a donné lieu, non pas à la naissance d'une créance ou d'une dette, mais à l'encaissement d'une recette ou à un débours fongible, normalement n'affectera pas l'actif net du bilan de clôture de l'exercice d'une erreur quelconque, si tant est que ce bilan soit un inventaire sincère, et rejaillira seulement sur l'estimation du solde des prélèvements et apports réputés effectués au cours de l'exercice* »¹⁷. Ce dernier avait néanmoins conclu en suggérant que les prétentions de la requérante pouvaient être plus aisément écartées en se fondant sur la constatation selon laquelle la société revendiquait que soit distraite de ses bilans une écriture qui n'entraînait pas « *au nombre des erreurs « innocentes » que l'Administration soit tenue de corriger à la demande du contribuable, ou, ce qui revient au même, dont la correction asymétrique dans le seul bilan de clôture du plus ancien des exercices soumis à contrôle puisse dégager une perte déductible* »¹⁸. Le Conseil d'état s'est d'ailleurs bien placé sur ce terrain pour écarter les prétentions de la société, considérant « *qu'en raison du caractère délibérément irrégulier de ces écritures, celles-ci n'étaient pas opposables à l'Administration* »¹⁹. C'est donc en se fondant sur le rejet de la demande de correction symétrique de ses bilans, et non sur l'inapplicabilité de l'intangibilité du bilan d'ouverture, que la Haute juridiction a conclu son raisonnement en évoquant sans autre précision que l'Administration « *s'est refusée à bon droit à regarder le poste comptable résultant de la remise en ordre opérée en 1964 comme constituant un déficit reportable de cet exercice...* »²⁰.

L'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture n'étant évoquée à aucun moment dans la décision - à part comme le souligne le rapporteur Vincent Daumas dans l'analyse de cette décision à la Revue de jurisprudence fiscale - il semble donc difficile de fonder sur cette jurisprudence le principe selon lequel un contribuable ne peut se prévaloir de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture lorsque la surestimation de l'actif du bilan procède d'initiatives délibérément irrégulières. Si l'on ajoute que l'application de cette règle en cas de report déficitaire constitue une exception à la règle du butoir, que le cadre juridique dans lequel se place cette décision est bien différent de celui applicable aujourd'hui et que, comme le soulignait le rapporteur public Edouard Crepey, cette décision est restée jusqu'à ce jour isolée, il apparaît fort peu crédible de s'appuyer sur ce fondement pour écarter l'application du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture dans l'espèce qui nous occupe.

C'est pourtant en ce sens que la Cour administrative d'appel de Versailles a rejeté les prétentions de la requérante, jugeant 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* ».

16 . – CE, 19 janvier 1966, n° 54.575 : Dupont 1966, p. 124. Voir également CE 28 janvier 1976, n° 77.909 : RJF 3/76, p. 95.

17 . – Concl. Fabre sur CE, plén., 27 juillet 1979, n° 11 717, précité.

18 . – Ibid.

19 . – CE, plén., 27 juillet 1979, n° 11717, précité.

20 . – Ibid.

Un pourvoi fondé sur l'erreur d'interprétation des dispositions de l'article 38,-4 bis, du CGI

C'est donc sans surprise que la société France Télécom SA, devenue la SA Orange, a formé un pourvoi en cassation contre cette décision. Ce pourvoi critiquait d'une part l'interprétation retenue par la cour, selon laquelle la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture ne peut s'appliquer en cas d'erreur délibérée commise par le contribuable, et d'autre part la qualification même d'erreur délibérée attribuée à l'absence de déduction sur le plan fiscal des provisions constituées en 2002 et 2003.

Nous ne reviendrons pas sur ce dernier point, qui a été largement débattu précédemment et qui semble faire consensus dans un contexte jurisprudentiel antérieur à la décision Foncière du Rond-Point. Nos lecteurs pourront à cet égard se reporter utilement aux commentaires du professeur Gauthier Blanluet sous l'arrêt de la Cour administrative d'appel²¹. Le rapporteur public Vincent Daumas n'y consacre d'ailleurs que quelques développements succincts dans ses conclusions qu'il résume en considérant qu'« *il est [...] délicat de reprocher au contribuable d'avoir méconnu sciemment un état du droit qui n'était pas clair* ». Cette analyse sera d'ailleurs partagée par le Conseil d'état, qui l'évacuera sans plus s'y attarder par une formule exprimant une qualification non partagée : « *qu'en prenant ainsi en compte le caractère selon elle délibérément irrégulier de l'omission de déduction fiscale des provisions litigieuses...* ».

La consécration du caractère objectif de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit

Le premier moyen évoqué au soutien des prétentions de la société Orange mérite en revanche que l'on s'y attarde, car c'est là que réside le véritable apport de cet arrêt. En sanctionnant pour erreur de droit l'analyse de la cour administrative d'appel selon laquelle l'intangibilité du bilan d'ouverture ne peut bénéficier au contribuable dont la surestimation de l'actif du bilan d'ouverture procède d'initiatives délibérément irrégulières, le Conseil d'Etat consacre le caractère objectif de cette règle, en précisant que celle-ci ne peut souffrir d'autres exceptions que celles prévues par le législateur aux deuxièmes et troisièmes alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI.

Si l'analyse développée à la fois, et successivement, par les deux rapporteurs publics de la Cour administrative d'appel et du Conseil d'Etat semble difficilement contestable, la solution n'est pas sans appeler quelques observations.

La difficulté résidait en l'espèce, comme nous l'avons vu précédemment, dans le fait que l'exercice de reprise de la provision, l'exercice 2005, constituait le premier exercice non prescrit. L'administration fiscale ne pouvait donc rehausser le résultat imposable de cet exercice du montant de ladite provision faute d'avoir pu au préalable l'inscrire au bilan d'ouverture de cet exercice réputé intangible.

La situation aurait été différente si la reprise de la provision était intervenue ne serait-ce qu'un an plus tard. L'administration fiscale aurait pu inscrire cette dernière au bilan de clôture de l'exercice 2005 et rehausser le résultat imposable de l'exercice 2006. La seule question qui se

21 . - « Provisions comptables non déduites fiscalement et intangibilité du bilan d'ouverture (CGI, art. 38, 4 bis) : nouvel épisode d'un long feuilleton », précité, § 6 et s. Voir également C. Lopater et O. Fouquet, « Décalage fiscal des provisions : les pièges de la nouvelle jurisprudence » : FR 10/17, p. 5, § 13.

serait alors posée aurait été celle de savoir si la société pouvait bénéficier de la déduction de cette provision par application du régime de la correction symétrique des bilans qui, rappelons-le, ne peut s'appliquer qu'aux erreurs commises de bonne foi²².

Si l'absence de déduction fiscale de la provision n'avait pas été considérée comme constitutive d'une erreur délibérée, la requérante aurait pu bénéficier de la correction symétrique de ses bilans. La provision aurait pu faire l'objet d'une déduction au titre du bilan de clôture de l'exercice 2005. Sa reprise en 2006 aurait été taxable, mais elle aurait été neutralisée par cette déduction préalable. Si par contre l'omission de déduction avait été considérée comme constitutive d'une erreur délibérée, la société n'aurait pas pu bénéficier de la déduction de la provision au bilan de clôture de l'exercice 2005 au titre de la correction symétrique. La provision aurait alors été taxable en 2006, sans possibilité d'être neutralisée.

La question se posait différemment dans l'affaire qui nous occupe puisque l'administration entendait corriger « directement » le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit pour pouvoir en tirer les conséquences qui s'imposaient au titre de ce même exercice. Il ne s'agissait donc pas de juger de l'application de la théorie de la correction symétrique des bilans qui effectivement ne pouvait s'appliquer que sous réserve de la bonne foi du contribuable, mais bien de l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Or, comme Édouard Crepey l'avait indiqué dans ses conclusions sous l'affaire Foncière du Rond-Point, « *si la mauvaise foi est opposable au contribuable réclamant à son profit la correction symétrique des bilans ... l'intangibilité est en revanche, selon nous, une règle objective et absolue qui s'impose en toutes circonstances à toutes les parties au litige. Ce qui, à nos yeux, était déjà vrai dans le régime jurisprudentiel de l'intangibilité l'est plus encore dans le régime législatif, qui pose un principe et détermine précisément les cas dans lesquels il y est dérogé, par exemple pour les erreurs ou omissions intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit* »²³. Le bilan d'ouverture de l'exercice 2005 était intangible et cette intangibilité s'imposait à l'administration sans que le comportement du contribuable ne puisse avoir d'incidence sur son applicabilité. Soit.

Une distinction nouvelle en contentieux fiscal ?

Le critère tiré du caractère objectif de cette règle de droit s'entend, du moins de façon intuitive, puisque cette notion est rarement définie pour elle-même. Si l'on s'en réfère à Christophe de la Martinière, « *le mot objectif est dérivé du latin ob-jectum, qui littéralement signifie « jeté devant ». Il désigne ce qui est extérieur au sujet, projeté devant lui. Par contradiction avec le sub-jectum, qui lui est propre, inhérent au sujet* »²⁴. Il est aisé de concevoir, partant de cette définition, qu'une règle à caractère objectif sera applicable sans que le comportement du contribuable ne puisse avoir sur elle une quelconque influence.

La distinction apparaît cependant pour le moins nouvelle en matière fiscale. Il semblait admis, jusqu'à présent, que le droit fiscal était exclusivement composé de règles objectives, ce qui n'interdisait pas, naturellement, que ces règles fassent intervenir des considérations subjectives, tirées de la situation, du comportement ou des intentions du contribuable. L'appréciation nécessairement subjective de la mauvaise foi du contribuable va ainsi constituer la condition d'application du mécanisme de certaines sanctions fiscales. Cependant, « *on ne saurait déduire*

22 . - CE, plén., 24 nov. 1971, n° 75549 : Dupont 1972 p. 39. Voir en dernier lieu CE, ass., 7 juillet 2004, n° 230.169, SARL Ghesquière Equipement, précité.

23 . - CE, plén. fisc., 23 déc. 2013, n° 346018, min. c/ SAS Foncière du Rond-Point, précité.

24 . - Ch. de la Martinière, « La preuve objective dans le contentieux fiscal » : Dr. fisc. 2006, n° 14, comm. 13.

de ce type de mécanisme que le contribuable est placé dans une situation subjective. C'est tout au contraire, le statut légal et réglementaire dont il relève qui commande – objectivement – de prendre en compte – et de faire produire des effets – à ces éléments subjectifs »²⁵.

L'arrêt Orange invite pourtant à distinguer, au sein des règles fiscales, des règles qui seraient « moins objectives » que d'autres, en ce sens, notamment, que la bonne foi du contribuable pourrait être une condition implicite de leur application au bénéfice du contribuable. Or, cette proposition va à l'encontre des principes parmi les plus structurants de notre droit fiscal. Il découle en effet du principe de légalité de l'impôt que « *le contribuable est dans une situation juridique éminemment objective, uniquement déterminée par les règles unilatérales qui s'appliquent à lui indépendamment de sa volonté* »²⁶. Serait-ce à dire que le droit fiscal ne saurait être influencé par des données subjectives telles que celles liées au comportement du contribuable ? Certes non. Comme nous l'avons vu précédemment, « *dire que le contribuable est dans une situation statutaire ne signifie pas que les règles composant le statut dont il relève – et dont la réalisation du fait générateur entraîne la concrétisation – ne puissent en aucun cas se référer à des éléments subjectifs, propres au contribuable* »²⁷.

De la nature de la règle aux conditions de son application

Certes, il ne s'agissait pas en l'espèce de juger de la nature de la règle mais de la façon dont elle doit s'appliquer en fonction du comportement du contribuable. Là encore, d'aucuns pourraient rétorquer que « *les considérations relatives aux intentions ou aux motivations des contribuables n'ont en principe pas leur place dans l'application de la loi fiscale, l'administration devant se borner à établir l'impôt en fonction de la situation de droit et de fait qui lui est soumise* »²⁸.

C'est pourtant ce à quoi aboutit la théorie des erreurs comptables et des décisions de gestion qui trouve ici à s'appliquer²⁹. Les erreurs comptables délibérées, que la jurisprudence qualifiait auparavant de décisions de gestion irrégulières, sont opposables aux contribuables alors qu'elles peuvent faire l'objet d'une rectification par l'administration fiscale. Cette règle aboutit à un traitement dissymétrique entre l'administration fiscale, qui pourra corriger cette erreur, alors que le contribuable ne pourra pas bénéficier d'un droit à correction qui lui sera refusé au nom du principe *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*³⁰. La règle jurisprudentielle de la correction symétrique des bilans, qui participe de la cohérence entre résultat comptable et résultat fiscal, doit alors être écartée quitte à faire apparaître un résultat fictif : « *le principe de correction symétrique des erreurs comptables doit être aveuglément mis en œuvre, sauf s'il est démontré qu'une intention frauduleuse du contribuable a orienté l'inscription erronée des écritures litigieuses* »³¹. Comme l'a souligné en son temps Stéphane Austray, cette construction jurisprudentielle n'est pas exempte de critiques. Elle méconnaît l'application objective et

25 . - J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, Droit fiscal général, Lexis Nexis, 3ème éd., § 890.

26 . - M. Collet et P. Collin, Procédures fiscales, 3ème éd., § 364.

27 . - J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, précité, § 888. Voir également L. Fernandez-Maublanc, Dictionnaire encyclopédique des finances publiques, Economica, V° Contribuable.

28 . - S. Austray, « Une survivance du « moralisme » en droit fiscal : la théorie des erreurs comptables délibérées » : RJF 06/97, p. 359.

29 . - CE, 23 janv. 1961, n° 47543, Sté P. : Rec. CE 1961, p. 50 ; Dr. fisc. 1961, n° 12, concl. M. Poussière ; Dupont 1961, n° 3, p. 43 ; GAJF 1961, th. n° 32, p. 619. Voir également G. Dedeurwaerder, « La distinction des erreurs et des décisions de gestion - - Essai de présentation renouvelée d'une théorie générale » : Dr. fisc. 2014, n° 28, comm. 427.

30 . - CE, 25 oct. 1961, n° 48460 : Dupont 1961, p. 586 ; Rec. CE 1961, p. 589.

31 . - Concl. G. Schmeltz sur CE, sect., 22 déc. 1967, n° 71206 : Dr. fisc. 1968, n° 7, doctr.

symétrique de la loi fiscale, tout en constituant une entorse à l'amoralisme du droit fiscal³². Le Conseil d'Etat continue pourtant de l'appliquer, sans doute « *parce qu'il lui a paru opportun non seulement de sanctionner les écritures qui ont pour objet d'éviter l'impôt mais aussi d'éviter d'octroyer un « bonus » fiscal aux manipulations comptables, en permettant aux entreprises qui procèdent à de telles manipulations pour tromper les personnes avec lesquelles elles sont en relation de ne pas supporter les conséquences fiscales de ces écritures délibérément erronées* »³³.

Un obstacle infranchissable en cas d'erreur délibérée ?

Ces considérations sont pourtant sans effet dans l'affaire Orange, puisque le critère subjectif tiré du comportement du contribuable qui permettrait de corriger l'erreur en cause se heurte en l'espèce à une règle, pour reprendre la formulation du rapporteur Vincent Daumas, « d'essence objective », celle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Certes, la solution retenue par le Conseil d'Etat a pour effet d'appliquer aux dépens de l'administration fiscale une règle largement critiquée par la doctrine en ce qu'elle lui permet de procéder à des redressements portant sur une période prescrite. Il s'agit là d'une forme de consolation face à la pertinence des arguments de droit et d'opportunité avancés dans le cadre des remarquables conclusions du commissaire du gouvernement Pierre Colin sur l'arrêt Min. c/ SARL Ghesquière Equipement³⁴ et quelques années plus tôt par le commissaire du gouvernement Christian Schricke³⁵ qui n'avaient pu résister face à la volonté du législateur, sans doute sensible alors à l'argument du manque à gagner qui aurait résulté de la suppression de cette règle³⁶.

Notre sens moral s'en accommode d'autant mieux qu'il semblait difficile en l'espèce de caractériser la mauvaise foi du contribuable dans un contexte où la « faute » qui lui était reprochée, à savoir l'absence de déduction au plan fiscal de la provision régulièrement comptabilisée, semblait alors admise par la jurisprudence et la doctrine. Il est cependant permis de s'interroger sur la pertinence d'une telle solution face à un cas avéré d'erreur comptable délibérée. Le juge s'affranchirait-il dans ce cas, comme il semble en définitive l'avoir fait dans l'arrêt de plénière fiscale du 27 juillet 1979, de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture ?

La règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture étant une construction purement fictionnelle destinée à limiter les effets de la correction symétrique des bilans aux dépens de l'administration fiscale, ne serait-il pas envisageable de considérer que la provision puisse être inscrite au bilan de clôture du premier exercice non prescrit ? Cette gymnastique aurait été admise s'il s'était agit d'effectuer une reprise de la provision sur le deuxième ou le troisième exercice non prescrit. Comme l'indiquent Olivier Fouquet et Claude Lopater, dans le cas où l'exercice de constitution de la provision est prescrit et que le décalage dans la prise en compte de la provision au plan

32 . – S. Austry, « Une survivance du « moralisme » en droit fiscal : la théorie des erreurs comptables délibérées », précité. Voir également F. Durand, L'apparence en droit fiscal, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, tome 507, § 587 et s.

33 . – S. Austry, précité.

34 . – CE, 7 juillet 2004 n° 230169 ass., min. c/ SARL Ghesquière Equipement : RJF 10/04, n° 1019, concl. P. Colin BDCF 10/04, n° 124.

35 . – CE, ass., 13 mars 1981, n° 12508 : RJF 4/81 n° 367, concl. p. 161.

36 . - Le ministre avait fait valoir dans l'espèce SARL Ghesquière Equipement précitée que la suppression de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture aurait entraîné une perte évaluée à 3 milliards d'euros en base par an.

fiscal ne résulte pas d'une erreur délibérée, « *la prescription de l'exercice N-1 fait obstacle à la correction symétrique des erreurs fiscales et comptables entachant les provisions inscrites au bilan d'ouverture du 1er exercice fiscal non prescrit. Mais, en raison du caractère non délibéré du décalage, la correction symétrique est applicable aux exercices non prescrits. La provision, par le jeu de la correction symétrique, remonte au 1er bilan fiscal de clôture de l'exercice N : le résultat de cet exercice dont le bilan d'ouverture a été indûment majoré est ainsi corrigé. La reprise de provision en N + 1 ou N + 2 (2e ou 3e exercice non prescrit) est taxable. Mais elle se borne à neutraliser la provision inscrite par correction au bilan de clôture de l'exercice N* »³⁷.

Transposé au cas d'espèce, si tenté que l'erreur délibérée n'ait pas été caractérisée, la provision n'aurait pas pu être inscrite au bilan d'ouverture de l'exercice 2005 car il constituait le premier exercice non prescrit et qu'il était à ce titre intangible, mais par le jeu de la correction symétrique des bilans, elle aurait pu être inscrite au premier bilan fiscal de clôture de l'exercice 2005.

L'événement ayant motivé la reprise de la provision ayant eu lieu en 2005, n'aurait-il pas été alors envisageable de faire apparaître la provision au bilan de clôture de l'exercice, déductible ou non en fonction du comportement du contribuable, pour la réintégrer dans le même temps dans les comptes de l'exercice ? Certes, cette « ruse de la raison »³⁸ aurait conduit à taxer une provision qui n'existait pas à l'ouverture de ce même bilan, ce qui supposerait de s'affranchir assez largement d'un certain nombre de règles comptables.

Cette solution aurait cependant le mérite, en cas de bonne foi du contribuable, de neutraliser la reprise de la provision par l'écriture de charge correspondante. Par contre, pour pouvoir rendre effectif le redressement en cas d'erreur délibérée commise par le contribuable, il faudrait distinguer entre l'inscription de cette provision au bilan de clôture de l'exercice et la déduction fiscale de cette dernière, rendue impossible du fait du comportement du contribuable. Même si l'exercice semble quelque peu osé, la règle de l'erreur délibérée semble nous y inviter, en s'opposant dans ce cas à la correction symétrique de la déduction fiscale de la provision omise lors de l'exercice de constitution. C'est pourtant la solution qui s'impose lorsque la reprise a été constituée comptablement lors d'un exercice prescrit, que le décalage est délibéré et que la reprise s'effectue sur le 2^{ème} ou le 3^{ème} exercice non prescrit. Dans ce cas, comme l'expliquent Olivier Fouquet et Claude Lopater, « *si la déduction fiscale d'une provision comptablement constituée en N-1 est décalée, la provision [...] ne peut être rétroactivement déduite en N-1, exercice de constitution de la provision comptable où elle aurait dû être déduite (règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du 1er exercice non prescrit). Elle ne peut pas davantage être déduite sur les exercices N et N + 1 (règle de l'erreur délibérée). La reprise de provision [...] en N + 2 est normalement taxable* »³⁹.

La reprise de la provision s'effectue en l'espèce sans que celle-ci ait pu faire l'objet d'une déduction fiscale. La question de son « existence » ne semble donc pas liée à celle de sa déduction. Reste que la règle de l'article 38,-4 bis, du CGI s'oppose à ce que cette inscription puisse s'effectuer dans le cadre du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Il faudrait donc admettre, comme nous l'avons indiqué précédemment, que celle-ci intervienne dans le

37 . - O. Fouquet et C. Lopater, « Décalage fiscal de provisions : les pièges de la nouvelle jurisprudence » : FR 10/17, n° 5, §8.

38 . - Concl. B. Coudert sur CAA Versailles 18 février 2016 n° 13-2491, 3e ch., SA Orange : RJF 05/16, n° C 461.

39 . - O. Fouquet et C. Lopater, « Décalage fiscal de provisions : les pièges de la nouvelle jurisprudence », précité, § 11.

cadre du bilan de clôture de ce même exercice et que la reprise de la provision puisse s'effectuer de façon concomitante. Cette solution n'irait pas franchement dans le sens d'une stricte connexion fiscal-comptable, mais celle-ci n'est-elle pas déjà fortement perturbée par l'application de la règle de l'article 38,-4 bis, du CGI rétablie par voie législative contre l'avis de la jurisprudence et de la doctrine ?

Ce constat conduit à évoquer une autre solution qui consisterait à d'intégrer parmi les exceptions légalement prévues dans le cadre de ce texte⁴⁰ une disposition selon laquelle la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne s'applique pas en cas d'erreur délibérée commise par le contribuable. La règle prévue à l'article 38,-4 bis, du CGI conserverait ainsi son caractère objectif, tout en permettant de prendre en compte des considérations subjectives liées au comportement du contribuable.

40 . – L'article 38, 4 bis, al. 2 et 3 du CGI prévoient que 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 ou lorsque celles-ci résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages.