



## LE TRAITEMENT DES ERREURS COMPTABLES



**Une décision du Conseil d'Etat n° 265771 du 4 juin 2007 annule un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris et rappelle que, sur un plan comptable comme sur un plan fiscal, le traitement des corrections d'erreurs a beaucoup évolué depuis une dizaine d'années.**

### Genèse du différend

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration avait réintégré dans le résultat imposable d'une société, au titre de l'exercice clos le 30 juin 1994, une somme de 729 089 F figurant au crédit du compte courant d'un associé et trouvant son origine dans le virement, au cours de l'exercice précédent, d'une dette prescrite de TVA.

L'administration avait considéré que cette société avait, par cette opération, augmenté son actif net, en application de l'article 38-2 du CGI, qui stipule que « *le bénéfice net 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* ».

La société avait introduit une requête auprès du tribunal administratif de Melun afin d'obtenir la décharge des impositions complémentaires sur le fondement de correction symétrique des bilans. Sa demande accueillie en première instance par le jugement du 20 février 2000, avait été déboutée en appel par un arrêt du 21 janvier 2004 de la cour administrative d'appel de Paris.

### Les règles comptables du traitement des erreurs

Le PCG (article 314-3) stipule que « *les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont*

*constatées* ». Cette règle a été instituée par l'avis 97-06 du 18 juin 1997 du CNC, applicable au 1<sup>er</sup> juillet 1997, et a été introduite dans le PCG 1999. Le PCG 1982 ne comportait aucune disposition spécifique relative à la correction d'erreurs. Aussi, en 1994, il était tout à fait possible de virer directement, sans passer par le compte de résultat, un montant figurant dans un compte de dettes (la TVA prescrite) à un compte d'associé.

### La règle (fiscale) de correction symétrique des bilans

En cas d'erreurs affectant l'actif net du bilan, le Conseil d'Etat avait posé, depuis 1966, le principe dit « *de la correction symétrique des bilans* » consistant à corriger de manière symétrique le bilan d'ouverture d'un exercice des erreurs entachant le bilan de clôture de l'exercice précédent.

Toutefois, le Conseil d'Etat avait mis une limite à l'application de ce principe : seuls pouvaient être corrigés les bilans d'exercices non prescrits et donc au plus tôt, le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (CE, arrêt du 31 octobre 1973, n° 88207) ; cette limitation était communément appelée « *la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit* ».

Mais par un arrêt du 7 juillet 2004 (CE, SARL Ghesquière Equipement n° 230169), le Conseil d'Etat a considéré qu'il convenait d'abandonner cette règle et que les omissions ou erreurs qui se retrouvent dans les écritures de bilan d'exercice en exercice devaient être corrigées de manière symétrique de bilan en bilan, dès lors qu'elles ne revêtent pas pour le contribuable qui les invoque un caractère délibéré, et alors même que tout ou partie de ces exercices seraient couverts par la prescription prévue, notamment, aux articles L. 168 et L. 169 du livre des procédures fiscales (droit de reprise de l'administration des impôts s'exerçant, pour l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu, jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due).

Enfin, l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004 (loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004) a inscrit désormais dans l'article 38-4 bis du CGI cette règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, tout en pré-

voyant certaines exceptions à son application. Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

### L'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004

Cet article institue une limite à l'application du principe jurisprudentiel de correction symétrique des bilans. Ainsi, contrairement à l'arrêt du 7 juillet 2004, pour le calcul du bénéfice imposable tel que défini à l'article 38-2 du CGI, l'actif net du premier exercice non prescrit ne peut, à l'exception de deux cas spécifiques, être rectifié des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de celui-ci.

Dans ces deux situations, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne s'appliquant pas, l'application du principe de correction symétrique conduit à rattacher les conséquences de la rectification de ces omissions ou erreurs à leur exercice d'origine qui, par définition, est prescrit.

### La décision du Conseil d'Etat du 4 juin 2007

La décision du Conseil d'Etat du 4 juin 2007 a repris, en définitive, les dispositions de l'arrêt du 7 juillet 2004 analysé ci-dessus. La correction symétrique des bilans pouvait être invoquée, le bilan (fiscal) au 1<sup>er</sup> juillet 1993 étant corrigé de l'erreur comptabilisée dans l'exercice allant du 1<sup>er</sup> juillet 1993 au 30 juin 1994, la différence sur l'exercice 1992-1993 ne pouvant être imposable, cet exercice étant prescrit. Cette décision ne prend pas en compte l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004, applicable seulement à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

### Pour en savoir plus

- Décision n° 265 771 du Conseil d'Etat sur <http://www.legifrance.gouv.fr:80/WAspad/UnDocument?base=JADE&nod=JGXAX2007X06X000000265771>
- BOI 4A10-06 sur <http://alize.finances.gouv.fr/dgiboi/boi2006/cadliste.htm>

■ Robert OBERT

Docteur en sciences de gestion  
Diplômé d'expertise comptable