



Erreurs et décisions de gestion en fiscalité

Patrick Michaud, avocat

Gestion normale et anormale cliquer

L'arrêt de principe CE 23 janvier 1961, 47 543

I. Erreurs de gestion.....	4
1. Rectification par l'administration.....	4
2. Droit pour le contribuable rectifier ses erreurs.....	5
II. Décisions de gestion.....	6
1. Décisions de gestion régulières.....	7
a. Nature de ces décisions.....	7
- la faculté de constituer ou non une provision pour faire face à une charge probable ou à une créance douteuse.....	7
- l'inscription au bilan, comme valeur amortissable, de dépenses ayant le caractère de frais de premier établissement, notamment du montant des frais financiers afférents aux emprunts contractés pour l'achat d'immobilisations	7
- la décision, pour l'exploitant individuel, d'inscrire ou de ne pas inscrire au bilan des éléments d'actif lui appartenant qu'il a affectés à l'exploitation et qui ne font pas obligatoirement partie de l'actif de son entreprise.....	7
- la décision, pour l'exploitant individuel, d'inscrire ou non une dette au passif du bilan.....	8
- le choix, par une société, de n'allouer aucune rémunération à son gérant.....	8
-la décision de procéder à une réévaluation libre	8
b. Opposabilité des décisions de gestion régulières.	8
2. Décisions de gestion irrégulières.....	9

Le principe selon lequel l'exploitant est libre de sa gestion est depuis longtemps affirmé par le Conseil d'Etat

Ni l'administration ni les tribunaux ne sont juges de l'**opportunité des décisions** de gestion des entreprises, sauf à y déceler des fraudes ou des irrégularités, puisqu'ils n'assument pas les risques de l'exploitation

La liberté de gestion reconnue à l'entreprise conduit à admettre :

- qu'un contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le **maximum de profit** que les circonstances lui auraient permis de réaliser

CE 7 juillet 1958 n° 35977, 7^e s.-s.

- que le fait qu'une opération comporte des **risques** pour l'entreprise ne suffit pas à interdire la déduction des charges ou des pertes qui en découlent, à moins que les risques pris soient **manifestement exagérés** par rapport à ceux qu'un chef d'entreprise peut normalement prendre pour améliorer ses résultats

Conseil d'Etat, 7 / 8 SSR, du 17 octobre 1990, 83310.

Le contribuable, qui exerçait la profession de remisier en bourse, a versé à ses clients au cours des années 1977 à 1980 pour les garantir des pertes résultant de la gestion de leur portefeuille des sommes d'un montant plusieurs fois supérieur à ses recettes professionnelles sans y être tenu par contrat. Dans ces conditions, s'il a pu, dans l'intérêt de son entreprise, accorder cette garantie pendant les années 1977 et 1978, en revanche, et eu égard tant à l'expérience qu'il avait progressivement acquise dans l'exercice de son activité qu'à l'importance des pertes déjà effectuées, il a, en persistant à offrir cette garantie de bonne fin, au cours des deux années suivantes, excédé manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut être conduit à prendre pour améliorer les résultats de son exploitation. Ainsi l'administration établit que, pour les années 1979 et 1980, les remboursements auxquels le contribuable a procédé constituent des actes étrangers à une gestion commerciale normale.

La contrepartie de cette liberté est la responsabilité du dirigeant d'entreprise qui reste soumis au contrôle de comptabilité de l'administration mais aussi à ses décisions de gestion même fiscalement mauvaises sur lesquelles ils ne peut plus revenir

Le résultat déclaré par les entreprises peut alors être rectifié :

- d'une part, par l'Administration, dans l'exercice de son droit à vérification des déclarations souscrites au titre d'exercices non prescrits (**CGI, art. 55**) sous réserve des règles applicables en cas de déficits reportables

- d'autre part, à la demande du contribuable, sous la forme, soit de la souscription d'une réclamation régulière dans le délai légal, soit d'un recours au droit de compensation dans le cas de redressements envisagés par le service.

La jurisprudence relative aux possibilités de rectification du bénéfice imposable est fondée notamment sur la distinction entre les erreurs commises par le contribuable et les décisions qu'il prend pour la gestion de son entreprise.

Conseil d'Etat N° 76695 24 mars 1971

« que la société a le droit d'obtenir, par la voie contentieuse, en dehors même de tout redressement poursuivi par l'administration, la réduction des impositions établies a

partir de ses propres déclarations en prouvant que celles-ci étaient affectées par une erreur de nature comptable commise à son détriment ; que les erreurs affectant l'imputation des créances constituent, en principe, des erreurs de nature comptable et qu'il résulte de l'instruction qu'en l'espèce, la comptabilisation tardive des redevances a bien été le fruit d'une erreur de cette nature et non d'une décision de gestion prise par la société et opposable à cette dernière

L'Administration ne peut remettre en cause les décisions de gestion prises régulièrement par les entreprises. Elle ne peut que réparer les manquements résultant soit d'erreurs, soit de décisions de gestion irrégulières, anormales ou abusives.

Quant aux contribuables, ils ne peuvent se prévaloir que des erreurs qu'ils ont commises de bonne foi à leur détriment ; ils ne sont pas admis à remettre en cause les décisions de gestion qu'ils ont prises et qui leur sont opposables, alors même qu'elles seraient irrégulières.

La réparation des irrégularités constatées consiste à rectifier les valeurs d'actif ou de passif concourant à la détermination de l'actif net visé à l'article 38-2 du CGI

Mais les énonciations du bilan de clôture du plus récent exercice couvert par la prescription - reprises au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit - sont opposables en principe non seulement au service, mais à l'entreprise elle-même, mais elles sont susceptibles d'être modifiées (principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice soumis à vérification) sous certaines conditions légales

Les conséquences fiscales qu'il convient de tirer de la distinction entre erreurs et décisions de gestion dans le cas où les diverses irrégularités relevées trouvent leur origine au cours d'un exercice soumis au droit de vérification de l'Administration sont examinées ci-dessous

L'arrêt de principe de 1961

[CE 23 janvier 1961, 47 543](#)

*« Considérant que, pour apprécier l'existence d'une insuffisance de déclaration et en tirer toutes conséquences dans la liquidation des droits dus et éventuellement des pénalités, **il y a lieu, après vérification des résultats de l'ensemble des opérations réellement faites par le contribuable, de rectifier les erreurs commises par celui-ci dans la tenue de sa comptabilité ou l'établissement de sa déclaration, tant en augmentation qu'en diminution : qu'il y a lieu au contraire de tenir pour acquises les décisions que le contribuable a été amené à prendre** au cours ou à la clôture des exercices considérés pour la gestion de l'entreprise et qui, constatées en écritures, sont définitives à l'égard du contribuable et sont opposables à l'Administration dès lors qu'elles ne sont contraires à une disposition de loi ou de règlement, elles sont encore opposables à l'Administration qui est réputées les avoir acceptées si, intervenues au cours ou à la clôture d'un exercice antérieur, leur irrégularité n'a pas été relevée, avec toutes conséquences de droit, avant l'expiration du délai de reprise, sans que cependant cette opposabilité s'étende aux décisions qui conduiraient pour un exercice nouveau, à l'occasion duquel l'action en reprise n'est pas paralysée par la prescription, la décision irrégulière prise dans un exercice ne pouvant donner lieu à reprise ».*

I. Erreurs de gestion

Il y a lieu de qualifier d'erreur toute irrégularité, inexactitude ou omission qui résulte d'une appréciation purement objective de faits matériels - erreurs de fait- ou de l'interprétation erronée de textes fiscaux - erreurs de droit - par un contribuable de bonne foi et ne traduit pas une volonté de ce dernier d'influer sur la gestion de l'entreprise.

En revanche, il ne peut être question de donner cette qualification à ce qui, de toute évidence, constitue une fraude destinée à éluder le paiement de l'impôt.

Les erreurs -de fait ou de droit- constatées dans chacun des bilans clos durant la période soumise au droit de vérification de l'Administration peuvent être rectifiées, tant par celle-ci, lorsqu'elles jouent au profit du contribuable, que par ce dernier lorsqu'elles ont joué à son détriment.

1. Rectification par l'administration

Pour apprécier l'existence d'une insuffisance de déclaration ou de versement, les vérificateurs sont donc en droit de relever les erreurs de fait ou de droit qui affectent le bilan de clôture d'une entreprise.

Lorsque la rectification de ces erreurs entraîne, soit une augmentation des comptes d'actif (immobilisations, stocks, liquidités...), soit une réduction des comptes de passif (comptes de tiers...) ou des comptes de charges venant en diminution des postes d'actif (provisions et amortissements), l'accroissement de l'actif net en résultant justifie le redressement dans son principe et en fixe le montant.

Mais la jurisprudence administrative reconnaît au contribuable la faculté de faire valoir que ces erreurs portent sur la méthode comptable et contribuent à fausser également le bilan d'ouverture de l'exercice.

Dans la mesure où les erreurs affectant ce dernier bilan sont de même nature que celles redressées au bilan de clôture du même exercice, la jurisprudence du Conseil d'État reconnaît le droit du contribuable à **la rectification symétrique des deux bilans**, sous réserve de l'importante limitation apportée à l'application de ce droit le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice soumis à vérification

Le **principe d'intangibilité du bilan d'ouverture** est un principe comptable qui impose que le bilan d'ouverture doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ([article 123.19 du code de commerce](#)).

[L'article 38-2 du CGI](#) prévoit que le bénéfice imposable est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués par l'exploitant ou par les associés au cours de l'exercice.

Ainsi, pour le calcul du bénéfice imposable tel que défini au 2 de l'article 38 du code déjà cité, l'actif net du premier exercice non prescrit ne peut être rectifié des omissions ou erreurs entraînant une sous estimation ou surestimation de celui-ci.

Mais que faire en cas d'erreur ??

Les écritures comptables peuvent être rectifiées, soit à l'initiative de l'Administration, soit à la demande du contribuable. Ces rectifications doivent se faire à l'intérieur des limites fixées par la loi : en particulier, l'Administration devra respecter le délai de prescription fixé, d'une manière générale, à trois ans par les articles L. 169 et s. LPF.

Mais la jurisprudence a fixé d'autres limites qui se combinent, bien sûr, avec les précédentes ; d'où l'élaboration – prétorienne – de la théorie des erreurs et des décisions de gestion.

En cas d'erreurs affectant l'actif net du bilan, le Conseil d'Etat avait posé, CE, 15 juin 1966 n° 62140, **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.

L'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004 inscrit désormais dans le CGI au 4 bis de l'article 38 cette règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, tout en prévoyant certaines exceptions à son application..

Principes de l'intangibilité du bilan d'ouverture Et de la correction symétrique des bilans

2. Droit pour le contribuable rectifier ses erreurs

Un contribuable a le droit d'obtenir par la voie contentieuse, en dehors même de tout redressement poursuivi par l'Administration, la réduction des impositions établies à partir de ses déclarations à la condition de prouver que celles-ci étaient affectées par une erreur de nature comptable commise à son détriment.

Ainsi, la comptabilisation, par une entreprise, de ses créances au moment de leur encaissement constitue, en principe, une erreur de cette nature et non une décision de gestion qui serait opposable à l'intéressé. La circonstance que les redressements effectués par l'Administration n'aient pas porté sur lesdites créances est sans influence sur le droit qu'a le contribuable d'obtenir le dégrèvement correspondant à la rectification de la méthode comptable qu'il avait à tort acceptée

Conseil d'Etat, 8 / 7 SSR, du 24 mars 1971, 76695.

Il convient d'observer que ces règles ont une portée générale et trouvent à s'appliquer à d'autres écritures qui concourent également à la détermination du bénéfice imposable. Lorsqu'un exploitant a comptabilisé une dette ou une charge sous une rubrique autre que celle sous laquelle il aurait dû l'inscrire, il peut substituer à l'écriture passée à tort l'écriture convenable susceptible de lui ouvrir le droit de déduire la dette ou la charge susvisée, à la condition d'introduire une réclamation dans le délai légal et d'apporter la preuve de l'erreur comptable alléguée.

Tel n'est pas le cas d'une entreprise qui, ayant inscrit à son bilan une provision destinée à faire face au paiement de travaux de réparation en cours d'exécution à cette date -provision qui, ne figurant pas sur le relevé spécial, a été réintégrée dans son

bénéfice imposable-, n'apporte pas la preuve que la dépense couverte par cette provision avait fait naître, à la clôture de l'exercice en cause, une dette certaine, liquide et exigible. Elle n'est, dès lors, pas fondée à prétendre que l'écriture susvisée résultait d'une erreur comptable et que la somme litigieuse aurait dû être inscrite à un compte de frais à payer et déduite à ce titre, de son bénéfice imposable

Conseil d'Etat, 7 8 9 SSR, du 4 novembre 1970, 75564,

« la société n'apporte pas la preuve que, comme elle le soutient, la somme de 25 000 f inscrite, ainsi qu'il vient d'être dit, sous forme de provision, avait, en réalité, à la date de clôture de l'exercice, le caractère d'une dette certaine, liquide et exigible dont elle aurait été redevable envers ses entrepreneurs ; qu'elle n'est, des lors, pas fondée à soutenir que c'est par suite d'une erreur comptable que la somme litigieuse a été inscrite sous une rubrique autre que celle de "frais à payer", ou celle du compte des fournisseurs, et a demander que ladite somme demeure déduite des bénéfices imposables en tant que dette ou charge de l'exercice »

En tout état de cause le droit du contribuable de demander réparation des erreurs qu'il a commises de bonne foi à son détriment ne peut s'exercer que par voie de réclamation régulière dans le délai légal ou de recours au droit de compensation dans le cas de redressements envisagés par le service.

Dès lors, une entreprise qui, à la suite d'une erreur comptable, a surestimé les résultats d'un exercice, **ne peut** corriger cette erreur en diminuant d'autant les résultats de l'exercice suivant, alors qu'à la date où elle s'aperçoit de ladite erreur, le délai de réclamation contre l'imposition erronée n'est pas encore expiré

Conseil d'Etat, 8 / 9 SSR, du 2 octobre 1981, 14655,

Surestimation affectant un exercice. Société ayant commis une erreur comptable pure et simple ayant entraîné une augmentation artificielle de ses bases d'imposition au titre de l'exercice s'achevant le 30 juin 1970. Le délai dont elle disposait en vertu de l'article 1932 du C.G.I. pour contester cette imposition n'étant pas expiré lorsqu'elle a constaté cette exagération, elle n'était pas en droit d'imputer de quelque manière que ce soit, sur ses bénéfices imposables au titre de 1971 le montant de la surestimation invoquée par elle de ses bénéfices imposables au titre de l'année 1970.

CE, arrêt du 15 mai 1985, n° 43439

II. Décisions de gestion

Contrairement aux actes consistant dans la simple constatation objective de faits matériels ou dans l'interprétation -fût-elle erronée- de textes fiscaux, une opération comptable doit être regardée comme une décision de gestion lorsque, en présence de plusieurs solutions, le contribuable a opté pour l'une d'elles.

La décision de gestion comporte donc un élément subjectif, dès lors qu'elle implique de la part du chef d'entreprise, au moment de l'arrêt des résultats de l'exercice, un choix entraînant, selon le sens dans lequel il est exercé, des conséquences fiscales différentes.

Ce choix peut s'exercer entre deux ou plusieurs solutions offertes au contribuable par la loi ou les règlements fiscaux. On sera alors en présence d'une décision de gestion régulière opposable tant au contribuable qu'à l'Administration.

En revanche, la décision de gestion sera réputée irrégulière si, en l'absence d'une possibilité d'option entre différentes solutions conformes à la loi ou aux règlements fiscaux, elle est contraire à la législation ou à la réglementation fiscale.

1. Décisions de gestion régulières.

a. Nature de ces décisions.

À titre d'exemple, et sans que la liste en soit limitative, constituent des décisions de gestion régulières :

- la faculté de constituer ou non une provision pour faire face à une charge probable ou à une créance douteuse

Conseil d'Etat, du 29 mai 1968, 72043,

les décisions de gestion prises par la société requérante en portant dans ses écritures, au cours des exercices sus rappelés, les provisions dont le montant a été constaté lors de la vérification opérée par l'administration, sont définitives à l'égard du contribuable et sont d'ailleurs aussi opposables à l'administration des lors qu'elles ne sont contraires à aucune disposition législative ou réglementaire ; que, c'est des lors à bon droit que l'administration a refusé d'admettre les sommes réintégrées à la suite de la vérification en déduction des bénéfices de la société requérante ; qu'ainsi, le ministre de l'économie et des finances est fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif a accordé décharge des impositions contestées

- l'inscription au bilan, comme valeur amortissable, de dépenses ayant le caractère de frais de premier établissement, notamment du montant des frais financiers afférents aux emprunts contractés pour l'achat d'immobilisations

Conseil d'Etat, 9 SS, du 21 juin 1968, 69539,

- la décision, pour l'exploitant individuel, d'inscrire ou de ne pas inscrire au bilan des éléments d'actif lui appartenant qu'il a affectés à l'exploitation et qui ne font pas obligatoirement partie de l'actif de son entreprise

Conseil d'État, 09/07/2010, 301579

Mme A ayant, ainsi qu'il a été dit, cessé son activité individuelle d'élevage de volailles à compter du 1er juillet 1995, les éléments d'actif affectés à cette activité devaient être transférés, à compter de cette date, dans son patrimoine privé ; que, contrairement à ce que soutient la requérante, le maintien de ces immobilisations au bilan de son exploitation individuelle ne pouvait résulter d'une décision de gestion ;

qu'ainsi, l'administration était fondée à imposer la plus-value réalisée à l'occasion de ce transfert dans le patrimoine privé de la requérante

- la décision, pour l'exploitant individuel, d'inscrire ou non une dette au passif du bilan

Conseil d'Etat, 7/8/9 SSR, du 19 novembre 1976, 97386,

Extinction d'une dette de l'entreprise à l'égard d'une société tierce et augmentation pour le même montant du crédit du compte personnel de l'exploitant de cette entreprise. Cette opération doit être regardée comme un supplément d'apport ne modifiant donc pas le bénéfice net de l'entreprise dès lors qu'il est établi que l'exploitant de l'entreprise avait acquis à l'égard de la société tierce une créance personnelle et que l'entreprise avait une dette à l'égard de cette société tierce [RJ1].

- le choix, par une société, de n'allouer aucune rémunération à son gérant

Conseil d'Etat, 8 / 9 SSR, du 6 octobre 1969, 73500,

-la décision de procéder à une réévaluation libre

Conseil d'Etat, 9 / 8 SSR, du 21 décembre 1979, 17058,

Qu'en procédant à la révision de la valeur comptable de son fonds de commerce, m. a pris une décision de gestion qui lui était opposable et dont l'administration était en droit de tirer les conséquences fiscales;

Conseil d'Etat, 8 / 7 SSR, du 23 avril 1980, 08125,

Que la décision prise librement par m. x... de procéder à la réévaluation des licences de transport détenues par son entreprise constitue une décision de gestion qui lui est opposable ;

b. Opposabilité des décisions de gestion régulières.

Les décisions de gestion régulières qui traduisent l'exercice, par le contribuable, d'une faculté de choix entre plusieurs possibilités offertes par la loi fiscale, sont définitives dans leur principe et opposables tant à l'Administration, qui ne peut les rectifier, qu'au contribuable qui ne peut en demander la modification lorsqu'elles lui apparaissent, par la suite, comme défavorables.

Ainsi, l'inscription par un exploitant, à l'actif de son entreprise commerciale, de deux cents seulement des trois cents actions qu'il a souscrites dans une société constitue une décision de gestion qui lui est opposable. Par suite, la dépréciation des cent titres que l'intéressé a conservés dans son patrimoine privé doit demeurer sans incidence sur les résultats imposables de son entreprise et aucune perte ne saurait être déduite de ce chef. D'autre part, l'inscription ultérieure à l'actif commercial des cent

titres en cause ne peut se faire que pour la valeur qui était la leur à la date de cette opération et non pour leur valeur de souscription

CE, arrêt du 15 mars 1968, req. n° 70059, RJCD, 1re partie, p. 86).

De même, une entreprise qui, lors de l'inventaire de ses stocks d'ouverture, a, d'une part, exclu de ceux-ci certaines marchandises déjà comptabilisées dans ses achats mais non encore payées¹, et a, d'autre part, évalué lesdits stocks en retenant le prix d'achat hors taxes tel qu'il figurait sur ses factures, doit être regardée non comme ayant commis des erreurs susceptibles d'être rectifiées, mais comme ayant pris des décisions de gestion sur lesquelles elle ne peut revenir après l'expiration du délai de déclaration alors qu'au surplus l'Administration n'a procédé, de son côté, à aucune rectification des écritures en cause

CE, arrêt du 31 mars 1971, req. n°s 73813, 73814 et 73815, RJ, n° II, p. 60).

En revanche, les biens acquis à titre onéreux devant être inscrits en comptabilité pour la valeur correspondant à leur prix de revient, les écritures consistant en de telles inscriptions qui reposent sur des constatations dont l'Administration est en droit de vérifier l'exactitude, peuvent être contestées par elle et n'ont pas le caractère de décisions définitives qui lui seraient opposables. Dans ces conditions, la circonstance que la valeur d'immobilisations a été fixée par l'entreprise au cours d'exercices couverts par la prescription ne fait pas obstacle, aussi longtemps que ces immobilisations continuent à figurer à l'actif du bilan, à ce que l'Administration rectifie, pour le calcul des amortissements notamment, la valeur initialement attribuée à ces éléments, au cours d'exercices postérieurs pour lesquels elle peut exercer son droit de répétition

Conseil d'Etat, Assemblée, du 4 novembre 1970, 77759,

-Ne constitue pas une décision définitive qui serait opposable à l'entreprise, l'option formulée par celle-ci pour un régime d'imposition que l'Administration lui présentait à tort comme étant obligatoire. Dès lors, rien ne s'oppose à ce que, conformément au droit commun, l'entreprise en cause demande à être imposée non plus selon les éléments et le régime d'imposition sur lesquels étaient fondées ses déclarations primitives, mais selon ceux qu'elle entend appliquer dans ses déclarations rectificatives

Conseil d'Etat, 9 / 7 SSR, du 4 juin 1982, 12553 15142,

2. Décisions de gestion irrégulières.

Si les décisions de gestion régulières sont opposables à l'Administration et au contribuable, les décisions de gestion irrégulières prises en contravention aux lois et règlements fiscaux sont toujours opposables au contribuable, mais elles ne peuvent pas être opposées à l'Administration qui conserve le droit, le cas échéant, d'en opérer la rectification.

-Ainsi, il a été jugé que lorsqu'un chef d'entreprise a, en vertu d'une décision de gestion délibérée -et non d'une erreur-, inscrit une créance dans les résultats d'un exercice autre que celui pendant lequel elle a été acquise, l'écriture correspondante ne peut légalement être rectifiée et l'intéressé n'est pas fondé à demander que ladite

créance soit rattachée à l'exercice au cours duquel elle aurait dû être comptabilisée. En effet, au cas d'espèce, la créance litigieuse, qui représentait à elle seule 18 % du chiffre d'affaires annuel, résultait d'une vente consentie au cours d'un exercice donné et portant sur des marchandises qui ne figuraient plus à l'inventaire établi à la fin dudit exercice. La non-inscription de la créance dans les résultats de cet exercice était volontaire de la part du contribuable, qui espérait ainsi présenter à sa banque une situation financière meilleure pour l'exercice suivant

CE, arrêt du 22 mars 1968, req. n° 73789, RJCD, 1re partie, p. 113 ;).

-Réintégration des provisions irrégulières constituées au cours d'un exercice prescrit ou amnistié.

[Conseil d'Etat, 9 SS, du 27 octobre 1967, 70659, publié au recueil Lebon](#)

Patrick Michaud mai 2011 /1