



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**4 A-10-06**

**N°109 du 29 JUIN 2006**

DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES). INTANGIBILITE DU BILAN D'OUVERTURE DU PREMIER EXERCICE NON PRESCRIT

(C.G.I., art. 38 4 bis)

NOR : BUD F 0610027 J

**Bureau B 1**

## ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004 (loi n°2004-1485 du 30 décembre 2004) a ajouté l'article 38-4 bis dans le code général des impôts qui institue une limite, communément appelée « la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit », à l'application du principe jurisprudentiel de correction symétrique des bilans.

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.

Toutefois, cette règle connaît deux exceptions :

- lorsque l'entreprise apporte la preuve que les omissions ou erreurs entachant l'actif net sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit ;

- lorsque les omissions ou erreurs résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39 du code précité déduites au cours d'exercices prescrits ou de la déduction au cours d'exercices prescrits de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé.

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. Dès lors, ces omissions ou erreurs, qu'elles soient constatées par l'administration ou le contribuable, n'entraînent aucune conséquence fiscale.

Enfin, le dernier alinéa du 4 bis de l'article 38 déjà cité prévoit, lorsque l'entreprise corrige ses écritures comptables des omissions ou erreurs visées par l'une de ces exceptions et affectant l'actif du bilan, que les conséquences fiscales de cette correction sont neutralisées pour la détermination du bénéfice imposable.

•

- 1 -

29 juin 2006

3 507109 P - C.P. n°817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

## SOMMAIRE

---

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUCTION</b>  | <b>1</b>  |
| <b>CHAPITRE PREMIER : CHAMP D'APPLICATION</b>  | <b>5</b>  |
| <b>Section 1 : Entreprises concernées</b>  | <b>5</b>  |
| <b>Section 2 : Situations visées</b>   | <b>7</b>  |
| Sous-section 1 : Rappel des situations d'application de la correction symétrique                               | <b>10</b> |
| <b>CHAPITRE DEUXIEME : PRINCIPE D'INTANGIBILITE DU BILAN D'OUVERTURE DU PREMIER EXERCICE NON PRESCRIT</b>      | <b>13</b> |
| <b>Section 1 : Détermination de l'actif net intangible</b>   | <b>14</b> |
| Sous-section 1 : Définition de l'actif net   | <b>14</b> |
| Sous-section 2 : Détermination de la date à laquelle l'actif net est intangible                                | <b>16</b> |
| <b>A. PRINCIPE</b>   | <b>17</b> |
| <b>B. EXCEPTIONS EN CAS D'APPLICATION D'UN DELAI SPECIAL DE REPRISE</b>  | <b>19</b> |
| <b>C. SITUATIONS PARTICULIERES</b>   | <b>24</b> |
| <b>Section 2 : Exceptions à l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture</b>              | <b>29</b> |
| Sous-section 1 : Nature des exceptions   | <b>31</b> |
| <b>A. EXCEPTIONS SUIVANT LA DATE D'ORIGINE DE L'ERREUR OU DE L'OMISSION</b>                                    | <b>31</b> |
| <b>B. EXCEPTIONS SUIVANT LA NATURE DE L'ERREUR OU DE L'OMISSION</b>  | <b>39</b> |
| I. Erreurs relatives à des amortissements excessifs  | <b>40</b> |
| II. Erreurs relatives à l'évaluation d'éléments de l'actif immobilisé  | <b>44</b> |
| III. Omissions d'éléments de l'actif immobilisé  | <b>47</b> |
| Sous-section 2 : Conséquences de la rectification comptable des omissions ou erreurs visées par les exceptions | <b>54</b> |

---

|   |           |
|---|-----------|
| <b>A. AU TITRE DE L'EXERCICE DE RECTIFICATION COMPTABLE</b>                                 | <b>56</b> |
| <b>B. AU TITRE DES EXERCICES SUIVANT L'EXERCICE DE RECTIFICATION COMPTABLE</b>              | <b>59</b> |
| <b>C. AU TITRE DE L'EXERCICE DE CESSION D'UN BIEN CONCERNE PAR UNE CORRECTION COMPTABLE</b> | <b>62</b> |
| <br>  |           |
| <b>CHAPITRE TROISIEME : ENTREE EN VIGUEUR</b>   | <b>68</b> |

**Annexe n°1 : Article 43 de la loi n°2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004**

**Annexe n°2 : Tableau récapitulatif en fonction de la nature des omissions ou erreurs**

---

## INTRODUCTION

1. Le 2 de l'article 38 du code général des impôts 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.

2. En cas d'erreurs affectant l'actif net du bilan, le Conseil d'Etat a posé, depuis 1966 (CE, arrêt du 15 juin 1966 n°62140, Rec. p. 399), 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 a porté une limite à l'application de ce principe : le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (CE, arrêt du 31 octobre 1973 req. n° 88207, RJ n° II, p. 117), cette limitation étant communément appelée « la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ».

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.

3. L'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004 (loi n°2004-1485 du 30 décembre 2004) inscrit désormais dans le code général des impôts 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. Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

4. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

## CHAPITRE PREMIER : CHAMP D'APPLICATION

### Section 1 : Entreprises concernées

5. Les dispositions du 4 bis de l'article 38 s'appliquent :

- aux entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés ;
- ainsi qu'aux entreprises individuelles et aux sociétés de l'article 8 dont les résultats sont déterminés d'après un régime réel d'imposition de plein droit ou sur option et lorsqu'elles sont astreintes à la tenue d'un bilan.

6. Le second tiret du n°5 vise ainsi les entreprises soumises à un régime réel d'imposition relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles, à l'exception de celles bénéficiant des dispositions du VI du bis du A de l'article 302 septies.

A cet égard, il est rappelé que les dispositions du VI de l'article 302 septies A bis dispensent de la production de bilan les entreprises individuelles et les sociétés civiles de moyens soumises à un régime simplifié d'imposition, lorsque leur chiffre d'affaires n'excèdent pas 153 000 euros hors taxes, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, ou 54 000 euros hors taxes s'il s'agit d'autres entreprises (Cf. pour de plus amples précisions la documentation administrative de base 4 G 343 n<sup>os</sup> 17 et suivants en date du 25 juin 1998).

Ne sont pas non plus concernées les entreprises relevant des bénéfices non commerciaux, dès lors qu'elles ne sont pas astreintes à la tenue de bilan, ni celles bénéficiant du régime des micro-entreprises défini à l'article 50-0 ou du forfait agricole prévu à l'article 64.

## Section 2 : Situations visées

**7.** Les dispositions du 4 bis de l'article 38 doivent être mises en œuvre en cas de rectification des résultats déclarés :

- soit par l'administration dans l'exercice de son droit à vérification des déclarations souscrites au titre d'exercices non prescrits ;
- soit à la demande de l'entreprise par voie de réclamation contentieuse dans les délais prévus à l'article R\* 196-1 du livre des procédures fiscales (Cf. documentation de base 13 O 21 et suivants du 30 avril 1996) ou dans le cadre de l'exercice de son droit à compensation à la suite d'une proposition de rectification faite par l'administration, tel que prévu à l'article L. 205 du livre des procédures fiscales (Cf. documentation de base 13 O 142 du 30 avril 1996).

**8.** Elles ne trouvent à s'appliquer que lorsque ces rectifications conduisent à modifier les valeurs d'actif ou de passif concourant à la détermination de l'actif net mentionné à l'article 38-2 (Cf. documentation administrative de base 4 A 211 n<sup>os</sup> 16 à 20 en date du 9 mars 2001).

**9.** Les dispositions du 4 bis de l'article 38 ne s'appliquent que dans les situations où il est fait application du principe de correction symétrique des bilans.

Autrement dit, les dispositions du 4 bis de l'article 38 ne s'appliquent que lorsque les omissions ou erreurs entachant les écritures de bilan se retrouvent à la clôture d'au moins deux bilans consécutifs, dont le premier est clos en période prescrite.

### Sous-section 1 : Rappel des situations d'application de la correction symétrique

**10.** Lorsque les omissions ou erreurs qui entachent les écritures comptables retracées au bilan de clôture d'un exercice ou d'une année d'imposition et entraînent une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise se retrouvent dans les écritures de bilan d'autres exercices, la correction des écritures du bilan de clôture de cet exercice ou de cette année d'imposition doit de manière symétrique être opérée dans les écritures des bilans précédents (Cf. notamment arrêt du CE du 15 juin 1966 précité, n°62140, 8° s-s).

**11.** La correction symétrique et, donc, les dispositions du 4 bis de l'article 38, ne s'appliquent pas en cas d'erreurs « délibérées » ou « volontaires », dès lors que le Conseil d'Etat a posé une exception à l'application du principe de correction symétrique des bilans dans ces situations (Cf. notamment arrêts du CE en date du 27 juillet 1979, n°11717 Plén et du 7 juillet 2004, n°230169 Ass, Ghesquière Equipement).

Il en est ainsi, notamment, dans les cas d'omissions volontaires répétées d'exercice en exercice de tout ou partie des créances acquises à la date de clôture de chacun des bilans successifs établis au cours de la période vérifiée ou lorsque le chef d'entreprise change, à son gré, le mode de comptabilisation de ces mêmes créances dans l'intention de faire échapper à l'impôt le montant des sommes correspondantes (CE, arrêt du 22 décembre 1967, req. n<sup>os</sup> 63437 et 64187, RJCD, 1<sup>ère</sup> partie, p 294).

Il en est de même lorsqu'un contribuable s'est abstenu systématiquement de manière délibérée de faire figurer dans ses bilans certaines catégories de stocks (CE du 25 octobre 1989, n°67 798, 9° et 8° s-s, Mortier) ou lorsqu'une erreur comptable volontaire a été commise à des fins non fiscales (CE 12 mai 1997, n°160777, 8° et 9° s-s, SARL Intraco).

12. La correction symétrique et, donc, les dispositions du 4 bis de l'article 38, ne s'appliquent pas non plus lorsque les erreurs ont été commises dans les écritures d'un exercice dont les résultats ont été arrêtés d'office. En effet, le Conseil d'Etat a jugé que la faculté de corriger les bilans d'exercices non couverts par la prescription d'erreurs ayant entraîné une sous-estimation ou surestimation de l'actif net du bilan de clôture d'un exercice prescrit ne peut être admise, lorsque les bénéfices imposables de cet exercice prescrit ont été arrêtés d'office et soumis à une imposition devenue définitive, dès lors qu'en pareille hypothèse la base d'imposition qui a été retenue est réputée avoir pris en compte de manière exhaustive et exacte les opérations de toute nature effectuées par l'entreprise au cours de l'exercice (arrêt du CE du 2 février 1983, n°33959).

## CHAPITRE DEUXIEME : PRINCIPE D'INTANGIBILITE DU BILAN D'OUVERTURE DU PREMIER EXERCICE NON PRESCRIT

13. Le 2 de l'article 38 dispose que le bénéfice imposable est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les bénéfices 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.

Pour le calcul de cette différence, le 4 bis de l'article 38 prévoit que l'actif net du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, sous réserve de certaines exceptions, ne peut pas être corrigé, à l'initiative de l'entreprise ou de l'administration, des omissions ou erreurs entraînant une surestimation ou sous-estimation de celui-ci.

### Section 1 : Détermination de l'actif net intangible

#### Sous-section 1 : Définition de l'actif net

14. Doivent être considérés comme intangibles les différents postes constituant l'actif net du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Ainsi, sont figés pour le calcul de la différence d'actif net mentionnée au 2 de l'article 38 :

- les valeurs réelles d'actif, à savoir les immobilisations incorporelles, corporelles et financières, ainsi que les valeurs d'exploitation (les stocks et les productions en cours) et les valeurs réalisables à court terme (les créances et les valeurs mobilières) ou disponibles ;
- les dettes, les amortissements et les provisions.

Pour plus de précisions sur la définition de l'actif net, il convient de se référer à la documentation administrative 4 A 211 n<sup>os</sup> 16 à 20 en date du 9 mars 2001.

15. Il est rappelé que les provisions devenues sans objet doivent être rapportées, conformément au seizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39, aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont devenues sans objet. Lorsque la reprise n'a pas été effectuée par l'entreprise elle-même, l'administration procède aux rectifications nécessaires, dès lors qu'elle constate que les provisions sont devenues sans objet (Cf. documentation administrative 4 E 4122 en date du 26 novembre 1996).

Désormais, lorsque l'exercice au cours duquel la provision est devenue sans objet est couvert par la prescription, la provision est rapportée au résultat fiscal du premier exercice non prescrit. Ainsi, il n'y a plus lieu, comme précédemment, de distinguer les provisions irrégulièrement constituées dès l'origine, des provisions régulièrement constituées devenues sans objet qui devaient précédemment être rapportées au plus ancien des exercices soumis à vérification. En pratique, cette modification ne devrait emporter aucune conséquence.

## Sous-section 2 : Détermination de la date à laquelle l'actif net est intangible

**16.** En application du 4 bis de l'article 38, l'actif net intangible s'entend de l'actif net du premier exercice non prescrit déterminé, sauf dispositions particulières, conformément aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales.

### A. PRINCIPE

**17.** L'actif net intangible correspond au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit déterminé par rapport au délai général de reprise de l'administration défini au premier alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales. En pratique, il s'agit du bilan d'ouverture du premier exercice clos au cours de l'antépénultième année.

Lorsqu'aucun bilan n'est clos au cours de l'antépénultième année, une imposition est cependant établie au titre de l'année considérée en application du deuxième alinéa de l'article 37. Dans ces situations, le bilan d'ouverture intangible est constitué par le bilan d'ouverture de la période d'imposition arrêtée au 31 décembre de l'antépénultième année.

Lorsque la correction des omissions ou erreurs est opérée à l'initiative de l'administration, ce délai est décompté à partir de la date de réception de la proposition de rectification (Pour plus de précisions, cf. documentation administrative 13 L 1211 n<sup>os</sup> 19 à 28 en date du 1<sup>er</sup> juillet 2002).

Lorsque la correction des omissions ou erreurs est faite à la demande de l'entreprise, ce délai est décompté à partir de la date de présentation de la réclamation contentieuse (Cf. documentation de base 13 O 2121 en date du 30 avril 1996).

**18.** Exemple :

Soit une entreprise ayant doté en 1999 une provision destinée à couvrir les risques d'indemnisation d'un de ses clients ayant intenté une action en justice. En première instance intervenue fin 2000, l'entreprise a gagné ce procès. En 2001, ce jugement est devenu définitif en l'absence de pourvoi en appel.

Malgré ce jugement définitif favorable à l'entreprise, cette dernière a maintenu au passif cette provision pour risques. En 2005, cette entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité au cours de laquelle l'administration remet en cause, par voie de proposition de rectification adressée la même année, cette provision devenue sans objet à compter de 2001.

En 2005, le premier exercice non prescrit correspond à l'exercice clos en 2002. L'actif net intangible correspond donc à l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice clos en 2002. Par le jeu de la correction symétrique et de l'application des dispositions du 4 bis de l'article 38, le bénéfice imposable de l'exercice clos en 2002 sera majoré du montant de cette provision devenue sans objet depuis 2001.

### B. EXCEPTIONS EN CAS D'APPLICATION D'UN DELAI SPECIAL DE REPRISE

**19.** Toutefois, en application du 4 bis de l'article 38, l'actif net intangible doit être déterminé en tenant compte, lorsque l'administration fait usage d'un des délais spéciaux de reprise prévus par le livre des procédures fiscales, de la prorogation du délai de reprise prévue par la disposition du livre des procédures fiscales mise en œuvre.

Il en est ainsi lorsque l'administration est amenée à mettre en œuvre l'un des délais spéciaux de reprise suivants.

**20.** Lorsque l'administration met en œuvre le délai spécial de reprise de six ans prévu au deuxième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales en cas d'activités occultes, le bilan intangible en application des dispositions du 4 bis de l'article 38 correspond au bilan d'ouverture du premier exercice clos au cours de la sixième année précédant l'année au cours de laquelle la proposition de rectification est notifiée à l'entreprise.

Pour de plus amples précisions sur les conditions d'application des dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, il convient de se reporter à la documentation de base 13 L 1218 en date du 1<sup>er</sup> juillet 2002.

**21.** Il en va de même lorsque l'administration répare les omissions ou erreurs révélées par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse par application des dispositions de l'article L. 170 du livre des procédures fiscales.

Il est rappelé qu'en application des dispositions de l'article L. 170 précité, les omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse peuvent être réparées par l'administration jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (Cf. documentation de base 13 L 1212 n<sup>os</sup> 12 à 20 en date du 1<sup>er</sup> juillet 2002).

En cas d'application de ces dispositions, le premier exercice non prescrit est celui clos au cours de la dixième année précédant l'année au cours de laquelle la proposition de rectification est adressée à l'entreprise. Dans ces conditions, et dès lors que l'administration ne peut opérer de rectification en application de ces dispositions au-delà de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, les dispositions de l'article 38-4 bis ne peuvent être opposées à l'administration pour faire échec à l'application des dispositions de l'article L. 170 précité.

Autrement dit, il n'y a pas lieu, en pratique, de tenir compte des dispositions de l'article 38-4 bis, sous réserve des exceptions mentionnées au troisième alinéa du même article (Cf. n° 39.), lorsqu'il est fait application des dispositions de l'article L. 170 précité.

**22.** Exemple :

Soit une société ayant réalisé une prestation en 2000 qui n'a été payée qu'en 2001. Cette dernière a enregistré la créance correspondante au titre de son exercice ouvert le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et clos le 31 décembre de la même année, alors même que cette créance était acquise dès l'exercice clos en 2000.

Par une réclamation contentieuse déposée en décembre 2004, la société demande la rectification de cette erreur et le rattachement de cette créance au titre de l'exercice clos en 2000. En 2005, il est donné une suite favorable à la demande contentieuse de la société et un dégrèvement de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice 2001 est prononcé à hauteur du montant de l'impôt correspondant à cette créance.

Faisant application des dispositions de l'article L. 170 du livre des procédures fiscales, l'administration pourra jusqu'au 31 décembre 2006 rehausser l'actif net du bilan de clôture de l'exercice clos en 2000 du montant de la créance correspondant à cette prestation, la variation d'actif net résultant de ce rehaussement conduisant à une majoration du bénéfice imposable en application du 2 de l'article 38. En l'espèce, l'actif net intangible correspond en 2006 à l'actif net du bilan ouvert en 1996.

Cette société ne pourra pas opposer les dispositions du premier alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales (délai général de reprise) pour contester la rectification de l'actif net du bilan de clôture de l'exercice 2000, correspondant également au bilan d'ouverture de l'exercice 2001.

**23.** Il en est de même lorsque l'administration fait usage de l'un des délais spéciaux de prescription prévus aux articles L. 187 et L. 188 A du livre des procédures fiscales (Cf. documentation de base 13 L 1216 en date du 1<sup>er</sup> juillet 2002).

Toutefois, il est rappelé que les impositions complémentaires opérées par application des dispositions de l'article L. 187 précité devenant caduques si l'information consécutive à la plainte est close par une ordonnance de non-lieu ou si les personnes poursuivies bénéficient d'une décision de relaxe, ces dispositions doivent être mises en œuvre de manière exceptionnelle.

### **C. SITUATIONS PARTICULIERES**

**24.** La présence de déficits reportables au titre du premier exercice non prescrit n'influe pas sur la détermination du bilan d'ouverture intangible. Autrement dit, l'actif net intangible doit être déterminé de manière identique que l'entreprise dispose ou non de déficits reportables au titre du premier exercice non prescrit.

Le bilan d'ouverture intangible doit également être déterminé pour une société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A sans tenir compte des déficits d'ensemble subis par le groupe et reportables au titre du premier exercice non prescrit.



**25. Exemple :**

Soit une entreprise ayant déduit, au titre de l'exercice clos en 2003, une provision pour gros entretien d'un montant de 100 000 euros. Cette entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité en 2008, les exercices soumis à contrôle étant les exercices clos en 2005, 2006 et 2007.

Par hypothèse, l'entreprise dispose de déficits reportables à l'ouverture de l'exercice 2005 d'un montant de 70 000 euros. Le bénéfice imposable déclaré au titre de l'exercice 2005 avant imputation des déficits reportables est de 10 000 euros.

L'entreprise n'ayant pu justifier le montant de cette provision au cours des opérations de contrôle sur place, le service rectifie le montant de l'actif net de ce montant par voie d'une proposition de rectification adressée en 2008.

En 2008, l'actif net intangible correspond à l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice 2005. L'application combinée du principe de correction symétrique et des dispositions du 4 bis de l'article 38 conduit à un rehaussement du bénéfice imposable de l'exercice clos en 2005 d'un montant de 100 000 euros, soit un bénéfice de 110 000 euros, sur lequel est imputé le déficit reportable de 70 000 euros, soit une majoration nette du bénéfice imposable de l'exercice clos en 2005 de 40 000 euros.

**26.** Les dispositions du 4 bis de l'article 38 ne remettent pas en cause la possibilité pour l'administration de rectifier les déficits reportables sur les résultats réalisés au cours de la période non prescrite (Cf. documentation de base 13 L 1212 n°34 en date du 1<sup>er</sup> juillet 2002). A cet égard, elles n'affectent pas les possibilités de contrôle du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme subis par un groupe mentionné à l'article 223 A, telles que prévues aux quatrième et cinquième alinéas de l'article L 169 du livre des procédures fiscales (Cf. documentation de base 13 L 1212 n°s 37 à 42 en date du 1<sup>er</sup> juillet 2002).

Toutefois, elles conduisent en pratique à cantonner les rectifications éventuelles des résultats ayant généré ces déficits aux seules écritures fongibles, telles que la déduction de charges non justifiées ou anormales au titre d'un exercice (charges non engagées dans l'intérêt de l'entreprise, abandons de créances non justifiés, charges somptuaires ...), la rectification des prix de transfert, la correction des plus-values de cession.

En d'autres termes, les déficits reportables au titre du premier exercice non prescrit ne peuvent être rectifiés d'omissions ou d'erreurs commises au cours des exercices où ont été constatés ces déficits, et affectant un des postes de l'actif net, tel que défini au n° 14., quand bien même ces omissions ou erreurs seraient rattachées à ces exercices en application des exceptions prévues aux deuxième et troisième alinéas de l'article 38-4 bis (Cf. n° 29.)

**27.** En application du 4 bis de l'article 38, l'actif net intangible devant être déterminé au regard du délai général de reprise et, le cas échéant, des délais spéciaux prévus par le livre des procédures fiscales, il doit également être tenu compte, pour la détermination de cet actif net, des actes ayant interrompu la prescription conformément à l'article L. 189 du livre des procédures fiscales. Par conséquent, la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE, arrêt du 14 juin 1989, n°54 770, SICOF) antérieure à l'adoption de l'article 38-4 bis précité demeure applicable.

**28. Exemple :**

Soit une entreprise rémunérant ses représentants par des commissions en fonction des commandes obtenues au titre de l'année. Ces commissions sont dues par l'entreprise lors du paiement effectif par les clients concernés des commandes.

Toutefois, l'entreprise comptabilise, par erreur, ces commissions en dettes l'année où sont enregistrées les commandes ; ce qui l'a conduit à anticiper d'une année la déduction des charges correspondant aux commandes de fin d'année. Cette erreur de rattachement des charges a eu pour effet de majorer le passif du bilan d'un montant de 30 000 euros en 2005, de 45 000 euros en 2006 et de 50 000 euros en 2007.

En 2009, l'entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 2006 et 2007.

Par hypothèse, l'entreprise avait déjà fait l'objet à la suite d'un contrôle sur pièces d'une proposition de rectification en 2006 par laquelle le bénéfice imposable de l'exercice 2005 avait été majoré d'un montant de 20 000 euros.

A l'issue des opérations de contrôle, le service vérificateur conteste la comptabilisation de ces commissions lors de l'exercice de réalisation des commandes et rectifie le bénéfice imposable des exercices clos en 2006 et 2007 du montant de ces commandes. La proposition de rectification correspondante est adressée à l'entreprise en 2009.

L'application combinée du principe de correction symétrique et des dispositions de l'article 38-4 bis conduit à une majoration du bénéfice imposable déterminé comme suit :

| Exercices  | 2006                   | 2007                    |
|--|------------------------|-------------------------|
| Réintégration des dettes non justifiées à la clôture de l'exercice | 45 000 <sup>(2)</sup>  | 50 000 <sup>(1)</sup>   |
| Correction symétrique  | -20 000 <sup>(3)</sup> | - 45 000 <sup>(2)</sup> |
| Majoration du bénéfice imposable                                   | 25 000                 | 5 000                   |

(1) ) A la clôture de l'exercice 2007, l'actif net doit être corrigé du montant des commissions calculées sur les commandes de l'année, mais dues en 2008, qui ont été inscrites à tort au passif, soit 50 000 euros.

(2) A la clôture de l'exercice 2006, le passif est surestimé à hauteur de 45 000 euros correspondant aux commissions calculées sur les commandes de l'année, mais dues en 2007. De manière symétrique, l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice 2007 doit être corrigé du même montant.

(3) En 2009, le premier exercice non prescrit en application de l'article L. 169 déjà cité s'entend de l'exercice clos en 2006. Toutefois, la proposition de rectification adressée en 2006 ayant interrompu la prescription, en application de l'article L 189 du livre des procédures fiscales, au titre de 2005 à hauteur du montant notifié de 20 000 euros, l'actif net d'ouverture de l'exercice 2006 doit être corrigé de 20 000 euros.

Toutefois, lorsque l'administration a déjà rectifié pour partie ou totalement l'omission ou l'erreur dans le cadre d'une précédente proposition de rectification, il conviendra bien entendu de prendre en compte les rectifications déjà opérées pour déterminer les conséquences de cette nouvelle rectification. En pratique, les corrections déjà effectuées sur le même fondement, par exemple d'une provision non justifiée, viendront en diminution de la variation d'actif net résultant de cette nouvelle correction au titre du premier exercice non prescrit à la date de la proposition de rectification.

## Section 2 : Exceptions à l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture

**29.** En application des deuxième et troisième alinéas du 4 bis de l'article 38, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne s'applique pas lorsque :

- l'entreprise apporte la preuve que les omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de l'actif net du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture de cet exercice ;
- les omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de l'actif net du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39 déduites sur des exercices prescrits ou de la déduction au cours d'exercices prescrits de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé.

Dans ces situations, les omissions ou erreurs susvisées doivent être rattachées à leur exercice d'origine, c'est-à-dire à un exercice prescrit. Ces omissions ou erreurs n'auront, par conséquent, aucun impact sur le montant de l'impôt dû par l'entreprise.

A cet égard, même si l'exercice d'origine prescrit auquel sont rattachées ces omissions ou erreurs a généré un déficit reportable sur les exercices non prescrits, aucune conséquence ne pourra être tirée de la constatation de ces omissions ou erreurs sur la quotité de déficits reportables.

**30.** Les conséquences de la correction comptable par l'entreprise de ces omissions ou erreurs sont neutralisées pour la détermination du bénéfice imposable en application du dernier alinéa du 4 bis de l'article 38, lorsque ces omissions ou erreurs affectent l'actif du bilan.

#### Sous-section 1 : Nature des exceptions

### A. EXCEPTIONS SUIVANT LA DATE D'ORIGINE DE L'OMISSION OU DE L'ERREUR

**31.** L'actif net d'ouverture du premier exercice non prescrit peut être corrigé des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de l'actif net lorsque celles-ci sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture de cet exercice.

En d'autres termes, les omissions ou erreurs intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit doivent être rattachées à leur exercice d'origine en application du principe de correction symétrique des bilans et, donc, ne peuvent plus conduire à une minoration ou majoration de l'impôt dû, puisque commises au titre d'un exercice prescrit.

Sont visées les omissions ou erreurs commises au cours d'un exercice ouvert plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit. Pour le calcul de ce délai de sept ans, il sera admis que le premier exercice non prescrit soit déterminé par rapport au délai général de reprise de l'administration défini au premier alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, quand bien même l'administration ferait usage d'un des délais spéciaux de reprise prévus par le livre des procédures fiscales.

A titre pratique, bénéficiant de cette exception les omissions ou erreurs commises au cours d'un exercice ouvert plus de dix ans avant l'année de notification de la proposition de rectification ou de présentation de la réclamation contentieuse.

**32.** Exemple :

Soit une entreprise individuelle ayant maintenu à son bilan une dette éteinte depuis 1994. En 2005, cette entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité au cours de laquelle le service constate cette erreur. Par hypothèse, il est supposé que l'entreprise clôture ses exercices sociaux, depuis sa création, à l'année civile.

|                     |                     |                     |                     |                     |                     |                     |                    |      |      |      |      |
|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|--------------------|------|------|------|------|
| 8 <sup>ème</sup> ex | 7 <sup>ème</sup> ex | 6 <sup>ème</sup> ex | 5 <sup>ème</sup> ex | 4 <sup>ème</sup> ex | 3 <sup>ème</sup> ex | 2 <sup>ème</sup> ex | 1 <sup>er</sup> ex |      |      |      |      |
| 1994                | 1995                | 1996                | 1997                | 1998                | 1999                | 2000                | 2001               | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |

En 2005, le premier exercice non prescrit étant l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> janvier 2002, l'exercice ouvert plus de sept ans auparavant correspond à l'exercice ouvert en janvier 1994 et clos le 31 décembre de la même année, soit le premier exercice ouvert plus de dix ans avant l'année de notification de la proposition de rectification (2005).

Cette erreur est intervenue au cours de l'exercice 1994. La règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture ne s'applique donc pas. La correction symétrique des différents bilans n'est pas limitée aux bilans clos en 2002, 2003 et 2004, mais doit être poursuivie jusqu'à l'exercice d'origine de l'omission (1994).

Par conséquent, le constat de cette erreur par le service de vérification ne conduira à aucune majoration du bénéfice imposable au titre des exercices soumis à contrôle.

**33.** En cas de clôture d'exercices de plus ou moins douze mois au cours du délai de dix ans susvisé, seules les omissions ou erreurs commises sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit bénéficient de cette exception. Ainsi, lorsque ce délai de dix ans est atteint en cours d'exercice, seules les omissions ou erreurs relevées au cours de cet exercice et ayant affecté les écritures passées sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit sont concernées par cette exception.

**34.** Exemple :

Soit une entreprise de production viticole ayant par erreur, depuis 1998, incorporé dans le coût de revient de ses stocks des frais d'administration générale non engagés pour les besoins de cette production.

L'entreprise s'aperçoit de cette erreur en 2008 et demande par voie de réclamation contentieuse la rectification de la valorisation du montant de ses stocks présents à la clôture de l'exercice 2007 et, par voie de correction symétrique, celles des exercices clos en 2006 et 2005. Dans ces différents bilans, figurent notamment des stocks inscrits à l'actif en septembre 1998.

Par hypothèse, l'entreprise clôture ses exercices, depuis l'année 2000, le 31 octobre. Précédemment, elle clôturait ses exercices sociaux à l'année civile.

| Exercices prescrits |                               |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  | Exercices non prescrits |                  |                  |                  |
|---------------------|-------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------------|------------------|------------------|------------------|
| 1996                | 1997                          | 1998             | 1999             | 2000             | 00/01            | 01/02            | 02/03            | 03/04            | 04/05                   | 05/06            | 06/07            | 2008             |
| Clôture<br>31.12    | Clôture<br>31.12              | Clôture<br>31.12 | Clôture<br>31.12 | Clôture<br>31.10 | Clôture<br>31.10 | Clôture<br>31.10 | Clôture<br>31.10 | Clôture<br>31.10 | Clôture<br>31.10        | Clôture<br>31.10 | Clôture<br>31.10 | Clôture<br>31.10 |
|                     | 31.10.1997-----<br>31.10.2004 |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                         |                  |                  |                  |

Au cours des dix années précédant 2008, l'entreprise a clos un exercice de moins de douze mois (exercice social compris entre le 1<sup>er</sup> janvier et 31 octobre 2000). Le délai de sept ans doit donc être décompté à partir de la date d'ouverture du premier exercice prescrit.

En 2008, date à laquelle l'entreprise présente sa réclamation contentieuse, le premier exercice non prescrit est l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> novembre 2004. Le délai de sept ans est atteint à compter du 31 octobre 1997. La règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture ne s'applique pas pour l'instruction de la demande de rectification aux erreurs commises antérieurement au 31 octobre 1997. Ces erreurs doivent, par conséquent, être rattachées à leur exercice d'origine par le jeu de la correction symétrique.

L'entreprise ne pourra pas obtenir de dégrèvement du fait de l'erreur de valorisation de ses stocks inscrits à l'actif en 1998.

**35.** En cas d'erreurs récurrentes de même nature, telles qu'une erreur relative à la valorisation des stocks ou des immobilisations reproduite d'exercice en exercice, ou bien encore correspondant à la pratique d'amortissements injustifiés, seules bénéficient de cette exception les erreurs ayant leur source dans un exercice ouvert plus de dix ans avant l'année de notification de la proposition de rectification ou de présentation de la réclamation contentieuse (cf. en ce sens avis du Conseil d'Etat du 17 mai 2006, n°288511, Société Catim ini). Par exemple, s'agissant des erreurs relatives à la valorisation des stocks, sont concernées les seules erreurs afférentes aux stocks acquis ou produits au cours de cet exercice ouvert plus de dix ans auparavant et toujours présents à l'ouverture du premier exercice non prescrit.

S'agissant des provisions dotées de manière régulière au titre de chaque exercice, telles qu'une provision pour renouvellement, une provision pour médailles du travail, cette exception s'applique aux seules dotations comptabilisées au cours d'exercices ouverts plus de dix ans avant l'année de notification de la proposition de rectification ou de présentation de la réclamation contentieuse, sous réserve de la précision apportée au n° **33**.

Il en est de même pour les dotations aux amortissements pour lesquelles l'exception mentionnée au troisième alinéa du 4 bis de l'article 38 ne s'appliquerait pas (Cf. n° **42**).

**36. Exemples :**

## Exemple n°1 :

Soit une entreprise ayant doté depuis l'exercice clos en 1999 une provision pour renouvellement pour le remplacement de biens mis dans la concession par le concédant. L'entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité en 2011 au cours de laquelle elle ne peut justifier de l'obligation de renouvellement au cours de la concession d'un des biens ayant fait l'objet de cette provision. L'entreprise clôture ses exercices sociaux à l'année civile.

Par hypothèse, les dotations pratiquées pour ce bien au titre des différents exercices sont les suivantes :

| Exercices | 1999  | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  | 2008  | 2009  | 2010  | 2011 |
|-----------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|------|
| Dotations | 3 000 | 3 000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 |      |

6 000
21 000

(par simplification, les dotations à la provision pour renouvellement sont supposées constantes)

Au 31 décembre 2010, la provision pour renouvellement litigieuse est d'un montant de 36 000 euros.

En 2011, le premier exercice non prescrit est l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> janvier 2008. Dans ces conditions, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture ne s'applique pas aux erreurs commises au titre des exercices ouverts plus de sept ans avant l'exercice 2008, soit au titre des exercices 1999 et 2000.

Il s'ensuit que les rectifications suivantes pourront être opérées par le service de vérification.

| Exercices                | 2008                   | 2009                    | 2010                   |
|--------------------------|------------------------|-------------------------|------------------------|
| Montant de la provision  | 30 000                 | 33 000                  | 36 000                 |
| Correction symétrique    | - 6 000 <sup>(2)</sup> | - 30 000 <sup>(1)</sup> | -33 000 <sup>(1)</sup> |
| Total des rectifications | 24 000                 | 3 000                   | 3 000                  |

(1) La correction des bilans clos en 2008 et 2009 conduit à modifier de manière symétrique les bilans des exercices ouverts en 2009 et 2010 respectivement d'un montant de 30 000 euros et de 33 000 euros.

(2) En 2008, la correction symétrique opérée correspond aux dotations pratiquées en 1999 et 2000 qui doivent être rattachées à leur exercice d'origine, dès lors que la règle de l'intangibilité du bilan ne peut pas être appliquée pour rectifier les erreurs commises au titre de ces deux exercices.

## Exemple n°2 :

Soit une entreprise ayant inscrit à son bilan de l'exercice clos le 31 décembre 2006 un stock de pièces détachées d'une valeur de 50 000 euros acquis et provisionné à hauteur de 90 %, soit 45 000 euros. Il est supposé que ces pièces ont été acquises au cours de l'exercice 1994 et sont interchangeables et valorisées selon la méthode du coût unitaire moyen pondéré.

L'entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité en 2007 sur les exercices 2004 à 2006.

Par hypothèse, l'entreprise a déprécié ce stock de pièces détachées à hauteur de 25% à compter de la 2<sup>ème</sup> année suivant l'acquisition, puis de 50% dès la cinquième année et de 90% à partir de la dixième année. Suivant cette méthode, la provision a été mouvementée depuis 1996 de la manière suivante :

|                                     | Exercices prescrits |        |        |        |        |        |        |        | Exercices non prescrits |        |        |
|-------------------------------------|---------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-------------------------|--------|--------|
|                                     | 1996                | 1997   | 1998   | 1999   | 2000   | 2001   | 2002   | 2003   | 2004                    | 2005   | 2006   |
| Valeur du stock au 31/12            | 80 000              | 65 000 | 57 000 | 55 000 | 52 000 | 51 000 | 50 000 | 50 000 | 50 000                  | 50 000 | 50 000 |
| Montant total de provision au 31/12 | 20 000              | 16 250 | 14 250 | 27 500 | 26 000 | 25 500 | 25 000 | 25 000 | 45 000                  | 45 000 | 45 000 |
| Reprises de provision (1)           | 0                   | 3 750  | 2 000  | 500    | 1 500  | 500    | 500    | 0      | 0                       | 0      | 0      |
| Dotations de l'exercice             | 20 000              | 0      | 0      | 13 750 | 0      | 0      | 0      | 0      | 20 000                  | 0      | 0      |

(1) Les diminutions de la valeur des stocks et les reprises de provisions sont dues, par hypothèse, à des cessions de pièces détachées.

L'entreprise n'ayant pu justifier de la méthode forfaitaire utilisée pour déprécier son stock, le service de vérification adresse à l'entreprise une proposition de rectification à la fin de l'année 2007.

En 2007, le premier exercice non prescrit est l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> janvier 2004. Dans ces conditions, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture ne s'applique pas aux erreurs commises au titre des exercices ouverts plus de sept ans avant l'exercice 2004, soit au titre de l'exercice 1996 et des exercices précédents.

Il s'ensuit que les rectifications suivantes pourront être opérées par le service de vérification.

| Exercices                | 2004                    | 2005                    | 2006                    |
|--------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Montant de la provision  | 45 000                  | 45 000                  | 45 000                  |
| Correction symétrique    | - 12 250 <sup>(2)</sup> | - 45 000 <sup>(1)</sup> | - 45 000 <sup>(1)</sup> |
| Total des rectifications | 32 500                  | 0                       | 0                       |

(1) La correction des bilans clos en 2004 et 2005 conduit à modifier de manière symétrique les bilans des exercices ouverts en 2005 et 2006 d'un montant de 45 000 euros.

(2) En 2004, la correction symétrique opérée correspond à la dotation pratiquée en 1996 qui doit être rattachée à son exercice d'origine sous déduction des reprises de provisions opérées depuis sa constitution, dès lors que la règle de l'intangibilité du bilan ne peut pas être appliquée pour rectifier les erreurs commises au titre de cet exercice.

Dans le cas présent, les biens étant interchangeable et dès lors que l'entreprise a choisi d'utiliser la méthode du coût unitaire moyen pondéré, les reprises de provision (soit 8 750 € depuis 1996) doivent être réparties entre les dotations constituées depuis plus dix ans (à compter de l'année de proposition de rectification), et celles réalisées après cette date de la manière suivante :

- les reprises de provision réalisées avant toutes nouvelles dotations (c'est-à-dire en 1997, 1998 et 1999) viennent nécessairement minorer la provision constituée depuis plus de dix (dotation 1996), soit 6 250 euros (3 750 + 2 000 + 500) ;
- les reprises sur provision réalisées après une nouvelle dotation (2000, 2001 et 2002, pour un montant total de 2 500 €) doivent être affectées aux provisions dotées depuis plus dix ans et non encore rapportées au résultat (20 000 – 6 250) à proportion du montant de ces provisions par rapport au montant total de la provision existant avant cette reprise [(20 000 – 6 250) / 27 500 = 50 %], soit 1 250 euros.

Dès lors, la correction symétrique correspondant aux provisions constituées depuis dix ans non encore rapportées au résultat est égale à 12 500 € (20 000 - 6 250 - 1 250).

Si l'entreprise avait choisi de valoriser ses stocks selon la méthode du « premier entré premier sorti », les reprises de provision auraient dû être affectées en priorité aux dotations réalisées depuis plus de dix ans.

**37.** Ces dispositions s'appliquent sous réserve que l'entreprise apporte la preuve que cette erreur a bien été commise au titre d'un exercice ouvert plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit. A cette fin, l'entreprise pourra produire toutes pièces justificatives (factures, ...) ou documents comptables (bilans, grands livres,...).

**38.** En cas de vérification de comptabilité, les omissions ou erreurs visées par cette disposition et constatées par le service de vérification peuvent être mentionnées pour information sur la proposition de rectification adressée à l'entreprise.

## **B. EXCEPTIONS SUIVANT LA NATURE DE L'OMISSION OU DE L'ERREUR**

**39.** En application du troisième alinéa du 4 bis de l'article 38, la règle de l'intangibilité du bilan ne s'applique pas en cas de correction d'omissions ou d'erreurs résultant :

- de la pratique de dotations aux amortissements excessifs au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39 au cours de la période prescrite ;
- de la passation à tort en charges au cours d'exercices prescrits de frais qui auraient dû venir majorer le coût de revient d'éléments de l'actif immobilisé ;
- de la comptabilisation en charges au cours d'exercices prescrits de dépenses constitutives d'immobilisations.

### **I. Erreurs relatives à des amortissements excessifs**

**40.** La règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture définie au premier alinéa du 4 bis de l'article 38 ne s'applique pas aux amortissements excessifs, au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39, pratiqués au cours d'exercices prescrits.

Sont visées les erreurs résultant de la pratique de taux d'amortissement excessifs au regard des usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation (Cf. documentation administrative de base 4 D 141 en date du 26 novembre 1996). Dans cette situation, l'application du principe de correction symétrique et des dispositions du troisième alinéa de l'article 38-4 bis conduit à rattacher la correction de ces dotations excessives à l'exercice au cours duquel elles ont été comptabilisées. Par conséquent, le constat de ces erreurs commises au cours d'exercices prescrits par l'administration n'entraîne aucune conséquence sur le montant du bénéfice imposable des exercices vérifiés.

Cette exception à l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture s'applique quel que soit le mode de comptabilisation des dotations aux amortissements excessives. Ainsi, elle s'applique également aux amortissements excessifs au regard des durées d'usage comptabilisés, depuis l'application des nouvelles règles comptables, en compte d'amortissements dérogatoires (Cf. instruction administrative 4 A-13-05 en date du 30 décembre 2005 et plus particulièrement n<sup>os</sup> 96 à 101).

**41.** Exemple :

Soit une entreprise ayant acquis, le 1<sup>er</sup> mars 2000, un immeuble à usage de bureaux, la valeur des constructions étant estimée à 950 000 euros. Cette construction est amortie sur 18 ans par l'entreprise, soit un taux d'amortissement de 5,56 % alors que le taux d'amortissement habituellement admis pour ce type d'immeuble est de 4 %. Il est supposé que l'entreprise clôture ses exercices sociaux à l'année civile.

Cette entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité en 2009, les exercices soumis à vérification étant les exercices clos en 2006, 2007 et 2008. Il est supposé, par ailleurs, qu'à l'ouverture de l'exercice 2006, la société dispose de déficits reportables au titre des années 2002 et 2003.

| Exercices            | 2000   | 2001   | 2002   | 2003   | 2004   | 2005   | 2006   | 2007   | 2008   |
|----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Dotations pratiquées | 44 017 | 52 820 | 52 820 | 52 820 | 52 820 | 52 820 | 52 820 | 52 820 | 52 820 |
| Dotations admises    | 31 667 | 38 000 | 38 000 | 38 000 | 38 000 | 38 000 | 38 000 | 38 000 | 38 000 |

En fin d'année 2009, le service de vérification procède par voie de proposition de rectification à la correction du bénéfice imposable de l'entreprise du montant de ces amortissements excessifs. Les conséquences de cette rectification en application du principe de correction symétrique et des dispositions de l'article 38-4 bis sont les suivantes :

| Exercices   | 2006        | 2007       | 2008        |
|---|-------------|------------|-------------|
| Rectification de l'actif net de clôture du montant des amortissements excessifs | 101 270 (3) | 116 090(2) | 130 910 (1) |
| Correction symétrique   | 86 450 (4)  | 101 270    | 116 090     |
| Rectification nette   | 14 820      | 14 820     | 14 820      |

- (1) Au 31/12/2008, l'actif net est sous-estimé d'une somme correspondant aux amortissements excessifs dotés depuis l'exercice clos en 2000, soit 130 910 euros  $[(44\ 017 - 31\ 667) + 8 \times (52\ 820 - 38\ 000)]$ .
- (2) Au 31/12/2007, le montant des amortissements excessifs est de 116 090 euros  $[(44\ 017 - 31\ 667) + 7 \times (52\ 820 - 38\ 000)]$  ;
- (3) Au 31/12/2006, le montant des amortissements excessifs est de 101 270 euros  $[(44\ 017 - 31\ 667) + 6 \times (52\ 820 - 38\ 000)]$  ;
- (4) L'actif net d'ouverture du premier exercice non prescrit, soit l'exercice 2006, doit être corrigé de la sous-estimation résultant des amortissements excessifs comptabilisés antérieurement, soit 86 450 euros  $[(44\ 017 - 31\ 667) + 5 \times (52\ 820 - 38\ 000)]$ .

Par conséquent, l'application combinée du principe de correction symétrique et des dispositions du troisième alinéa de l'article 38-4 bis conduit en définitive à remettre en cause les seules dotations comptabilisées au titre des exercices non prescrits. La quotité de déficits reportables au 1<sup>er</sup> janvier 2006 ne pourra être minorée du montant des amortissements excessifs comptabilisés au titre des exercices déficitaires 2002 et 2003 même si les erreurs commises au titre de ces exercices prescrits sont rattachables, en application du troisième alinéa de l'article 38-4 bis, à ces exercices.

**42.** En revanche, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture doit être appliquée, sous réserve de l'exception mentionnée au deuxième alinéa de l'article 38-4 bis (Cf. n° 35.), dans les situations suivantes :

- l'amortissement à tort d'éléments de l'actif immobilisé non amortissables, tel que l'amortissement d'immobilisations incorporelles non amortissables ;
- la pratique à tort de l'amortissement dégressif ou de l'un des amortissements exceptionnels expressément prévus par le code général des impôts, tels que l'amortissement en faveur des matériels destinés à économiser de l'énergie et les équipements de production d'énergie renouvelables mentionnés à l'article 39 AB du code précité, ou bien encore d'un amortissement de caducité non justifié par une entreprise concessionnaire<sup>1</sup> eu égard à la nature des biens ;
- la majoration de la base amortissable des éléments de l'actif immobilisé, telle que la majoration de la base amortissable provenant d'une mauvaise répartition du coût de revient d'une immobilisation entre ces différents éléments amortissables ou non.

<sup>1</sup> Cf., s'agissant de l'amortissement de caducité, la documentation administrative 4 D 265 du 26 novembre 1996.



## II. Erreurs relatives à l'évaluation d'éléments de l'actif immobilisé

**43.** La règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture définie au premier alinéa du 4 bis de l'article 38 ne s'applique pas non plus aux erreurs résultant de la déduction en charges de dépenses qui auraient dû être incorporées au coût de revient des immobilisations.

Sont visés les frais ou charges mentionnés à l'article 38 quinquies de l'annexe III qui ont été comptabilisés à tort en charges au titre d'un exercice prescrit à la date de notification de la proposition de rectification (Cf. pour plus de précisions sur la nature de ces frais ou charges, documentation de base 4 C 21 en date du 30 octobre 1997).

**44.** Exemple :

Soit une entreprise ayant mis en place une nouvelle ligne de production dont l'installation a démarré au début de l'année 2003 et s'est achevée le 1<sup>er</sup> mars 2004. Au 31 décembre 2003, date de clôture de l'exercice 2003, cette ligne de production était valorisée parmi les immobilisations en cours pour un montant de 450 000 euros. A la clôture de l'exercice 2004, cette ligne de production est valorisée pour un montant de 520 000 euros.

Cette entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité sur la période 2003-2004 au début de l'année 2006. Au cours du contrôle, il est découvert que cette entreprise a omis d'incorporer dans le coût de revient de cette immobilisation une fraction de la rémunération de deux membres de son équipe informatique qui sont intervenus en 2003 et 2004 dans le cadre de l'installation de cette ligne de production.

Après reconstitution, il s'avère que le coût de revient de cette immobilisation aurait dû être majoré en 2002 d'un montant de 15 000 euros et, en 2003, d'un montant de 22 000 euros.

La non-incorporation dans le coût de revient de cette immobilisation de ces frais de personnel a, par conséquent, entraîné une sous-estimation de l'actif net :

- de clôture des exercices 2003 et 2004 d'un montant de 37 000 euros (15 000 € + 22 000 €) ;
- de clôture de l'exercice 2002, correspondant à l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice 2003, d'un montant de 15 000 euros.

L'application combinée du principe de correction symétrique et des dispositions du troisième alinéa du 4 bis de l'article 38 conduit à une majoration du bénéfice imposable de l'exercice clos en 2003 de 22 000 euros [37 000 € - 15 000 € (au titre de la correction symétrique)]. Les conséquences de la correction de l'actif net du montant des frais de personnel engagé en 2002 doivent être rattachées au titre de cet exercice, prescrit à la date de notification, et n'emportent donc aucune conséquence fiscale pour l'entreprise.

**45.** En cas de vérification de comptabilité, les omissions ou erreurs visées par cette disposition et constatées par le service de vérification peuvent être mentionnées pour information sur la proposition de rectification adressée à l'entreprise.

## III. Omissions d'éléments de l'actif immobilisé

**46.** Enfin, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture définie au premier alinéa du 4 bis de l'article 38 ne s'applique pas aux erreurs résultant de la déduction en charges de dépenses qui auraient dû être immobilisées.

Sont concernées les dépenses représentatives d'éléments de l'actif immobilisé ou entraînant une augmentation de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé qui ont été comptabilisées en charges au cours d'exercices prescrits, alors qu'elles auraient dû être inscrites à l'actif (Cf., pour plus de précisions sur la nature de ces dépenses, documentation de base 4 C 2111 et 212 en date du 30 octobre 1997).

**47.** Exemple :

Soit une entreprise ayant acquis en 2006 une autorisation administrative auprès de son précédent titulaire moyennant le versement d'une somme de 75 000 euros. Le droit ainsi acquis en 2006 s'éteint fin 2014 et est cessible.

En 2006, l'entreprise a comptabilisé cette somme parmi ses charges. L'entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité courant 2010 qui porte sur les exercices clos en 2007, 2008 et 2009.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE du 21 août 1996, req. n° 154-488, SA Sife), ce droit acquis en 2006 constitue un élément incorporel à immobiliser et aurait donc dû être inscrit à l'actif du bilan pour une valeur de 75 000 euros.

Toutefois, l'application combinée du principe de correction symétrique et des dispositions du troisième alinéa du 4 bis de l'article 38 conduit à rattacher cette sous-estimation de l'actif net au titre de l'exercice clos en 2006, qui est prescrit en 2010, et donc à ne tirer aucune conséquence fiscale de cette erreur.

Cas particulier : Biens acquis moyennant le versement de redevances

**48.** Pour les biens acquis moyennant le versement de redevances, l'application combinée du principe de correction symétrique et des dispositions du 4 bis de l'article 38 conduit à rectifier le résultat des exercices non prescrits de la variation d'actif net résultant de la différence entre la valeur estimée du bien et le montant des dettes correspondant à l'estimation des redevances futures restant à payer. En pratique, cette variation de l'actif net au titre de chaque exercice non prescrit correspond au montant des redevances comptabilisées à tort en charges au cours de ces exercices.

Toutefois, il sera admis que cette variation positive de l'actif net soit compensée par l'amortissement que l'entreprise aurait pu pratiquer si elle avait comptabilisé, dès l'origine, ces biens à son actif. Or, il est rappelé que, conformément à la documentation administrative 4 D 1321 n° 41 en date du 26 novembre 1996, l'acquéreur est autorisé à pratiquer chaque année un amortissement d'un montant égal à celui de la redevance versée au cours de la même année.

Par conséquent, il convient de ne tirer aucune conséquence fiscale du défaut d'inscription à l'actif de biens amortissables acquis en période prescrite moyennant le versement de redevances. Il en est ainsi des redevances de concession de brevet acquis en période prescrite et comptabilisées à tort en charges.

En revanche, la déduction à tort au cours d'exercices non prescrits de redevances versées en vue de l'acquisition de biens non amortissables peut être remise en cause par le jeu de la correction symétrique et des dispositions de l'article 38-4 bis.

**49.** Exemple :

#### **Hypothèses**

Soit une entreprise ayant acquis en avril 2002 la concession exclusive d'un brevet pour une période de dix ans moyennant le versement d'une somme fixe de 15 000 euros à cette date et de redevances annuelles proportionnelles au chiffre d'affaires réalisé par l'exploitation de ce droit.

Il est supposé que ce droit est cessible. Le montant des redevances devant être payé au cours de la concession est estimé à la date d'octroi de la concession à 35 000 euros.

Au titre de l'exercice clos en 2002, l'entreprise a comptabilisé en charges la somme forfaitaire payée au cédant, ainsi que la redevance annuelle d'un montant de 2 000 euros. Elle a traité de la même manière les redevances versées au titre des exercices clos en 2003, 2004 et 2005 d'un montant respectif de 3 000 euros, 3 500 euros et 3 600 euros.

En 2006, cette entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices clos en 2003, 2004 et 2005.

#### **Solution**

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat précitée (CE du 21 août 1996, req. n° 154-488, SA Sife), le droit concédé en 2002 aurait dû être inscrit à l'actif du bilan pour un montant correspondant à la somme fixe prévue au contrat augmentée de la valeur estimée des redevances annuelles à verser.

L'omission d'inscription à l'actif de ce droit ayant pour origine un exercice prescrit (2002), aucune conséquence ne sera tirée de cette erreur.

En effet, l'omission d'inscription à l'actif a eu deux conséquences différentes, sur le montant de l'actif net de clôture des exercices clos depuis 2002 :

- la minoration de l'actif à hauteur de la valeur estimée de ce droit concédé ;
- la minoration du passif à hauteur de la dette correspondant à l'estimation des redevances futures restant à payer et de l'amortissement de ce droit.

Toutefois, il sera admis que cette variation positive de l'actif net soit compensée par les amortissements que l'entreprise aurait pu pratiquer, soit, au cas d'espèce, un montant égal au titre de chaque exercice à celui des redevances.

Il s'ensuit que la correction de l'actif net de cette omission emporte les conséquences suivantes :

| Exercices  | 2003       | 2004       | 2005       |
|--|------------|------------|------------|
| Révision de l'actif net de clôture               | 20 000 (3) | 23 500 (2) | 27 100 (1) |
| Correction symétrique                            | 17 000 (4) | 20 000 (3) | 23 500 (2) |
| Rectification nette                              | + 3 000    | + 3 500    | + 3 600    |
| Amortissement que l'entreprise aurait pu déduire | - 3 000    | - 3 500    | - 3 600    |

- (1) Au 31 décembre 2005, l'actif net doit être majoré de la valeur estimée du droit concédé, soit 50 000 euros (15 000 + 35 000) et minoré du montant de la dette correspondant à l'estimation des redevances restant dues à cette date, soit 22 900 euros [35 000 – (2 000 + 3 000 + 3 500 + 3 600)], aboutissant à un rehaussement de l'actif net de 27 100 euros (50 000 – 22 900) ;
- (2) Au 31 décembre 2004, suivant le même raisonnement, l'actif net est majoré de la valeur estimée du droit concédé, soit 50 000 euros, et minoré du montant de la dette correspondant à l'estimation des redevances restant dues à cette date, soit 26 500 euros [35 000 – (2 000 + 3 000 + 3 500)], aboutissant à un rehaussement de l'actif net de 23 500 euros (50 000 – 26 500). L'application de la correction symétrique conduit à rehausser du même montant l'actif net d'ouverture de l'exercice 2005 ;
- (3) Au 31 décembre 2003, suivant le même raisonnement, l'actif net est majoré de la valeur estimée du droit concédé, soit 50 000 euros, et minoré du montant de la dette correspondant à l'estimation des redevances restant dues à cette date, soit 30 000 euros [35 000 – (2 000 + 3 000)], aboutissant à un rehaussement de l'actif net de 20 000 euros (50 000 – 3 000). L'application de la correction symétrique conduit à rehausser du même montant l'actif net d'ouverture de l'exercice 2004 ;
- (4) Cette omission entrant dans le champ des dispositions du troisième alinéa de l'article 38-4 bis, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture ne s'applique pas. Il convient, par conséquent, de corriger l'actif net d'ouverture de l'exercice 2003 (c'est-à-dire l'actif net de l'exercice clos en 2002) de cette erreur, soit 17 000 euros (50 000 – 33 000).

Remarque : si le bien acquis moyennant le versement de redevances n'était pas amortissable, le bénéfice aurait pu être rectifié au titre des exercices 2003 à 2005 respectivement d'un montant de 3 000, 3 500 et 3 600 euros.

**50.** En cas de vérification de comptabilité, les omissions ou erreurs visées par cette disposition et constatées par le service de vérification peuvent être mentionnées pour information sur la proposition de rectification adressée à l'entreprise.

**51.** Les exceptions visées par les dispositions du troisième et quatrième alinéas et, plus particulièrement celles relatives aux omissions d'éléments de l'actif immobilisé, ne remettent pas en cause la possibilité de tirer les conséquences de ces omissions ou erreurs en matière de taxe professionnelle pour la détermination de la valeur locative des biens servant d'assiette à la taxe professionnelle.

**52.** A titre pratique, un tableau figurant en annexe n°2 recense suivant la nature des omissions ou erreurs les cas d'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture.

Sous-section 2 : Conséquences de la correction comptable des omissions ou erreurs visées par les exceptions

**53.** En application des dispositions du quatrième alinéa de l'article 38-4 bis, les conséquences fiscales de la correction en comptabilité des omissions ou erreurs affectant l'actif du bilan, mais pour lesquelles le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture n'est pas applicable (Cf. n° 29.), sont neutralisées pour la détermination du résultat imposable au titre de l'exercice de régularisation et des exercices suivants.

En pratique, sont concernées par ces dispositions les erreurs ou omissions :

- relatives à l'évaluation d'éléments d'actif immobilisé (Cf. n° 43.) ;
- correspondant à la déduction en charges au cours d'un exercice prescrit de dépenses qui auraient dû être immobilisées (Cf. n° 46.) ;
- affectant l'évaluation des stocks ou des travaux en cours et commises plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice prescrit (Cf. n° 31.) ;
- correspondant à la dotation au cours d'exercice prescrit d'amortissements excessifs au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39 (Cf. n° 40.) ou à la dotation d'amortissements non justifiés plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit (Cf. n° 31.).

Pour l'application des présentes dispositions, il convient de considérer que les erreurs relatives aux amortissements sont des erreurs affectant l'actif, quand bien même ces amortissements seraient comptabilisés au compte de provision pour amortissement dérogatoire.

**54.** En revanche, les omissions ou erreurs affectant le passif et bénéficiant de l'exception au deuxième alinéa de l'article 38-4 bis, telles que les erreurs relatives à des provisions dotées sept ans avant l'ouverture du premier exercice prescrit ou bien encore l'omission de reprise de dettes éteintes depuis plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice prescrit, ne sont pas visées par ce dispositif de neutralisation. A titre d'exemple, la reprise comptable de l'amortissement de caducité injustifié comptabilisé au passif plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit n'est pas neutralisée.

Ainsi, le produit comptable résultat de la rectification de ces erreurs ou omissions demeure imposable au titre de l'exercice de correction dans les conditions de droit commun.

#### **A. AU TITRE DE L'EXERCICE DE CORRECTION COMPTABLE**

**55.** Lorsque l'entreprise rectifie dans ses écritures comptables des omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas de l'article 38-4 bis (Cf. n° 29.) qui affectent l'actif du bilan, le produit comptable résultant de cette rectification n'est pas pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel est opérée cette rectification.

Corrélativement, lorsque les omissions ou erreurs sont relatives à des omissions ou insuffisances d'évaluation d'éléments de l'actif immobilisé, la régularisation au titre de cet exercice du montant des amortissements qui aurait dû être comptabilisés, ainsi que la majoration de la dotation de cet exercice résultant de cette rectification, voire le cas échéant de la provision pour dépréciation dotée sur l'élément d'actif rectifié, ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

**56.** Exemple :

Reprise de l'exemple présenté au n° 44.

Par hypothèse, le service a adressé une proposition de rectification courant 2006 corrigeant le bénéfice imposable de l'exercice clos en 2003 d'un montant de 22 000 euros.

Il est supposé que l'entreprise régularise ses écritures comptables dès son exercice clos le 31 décembre 2006 en majorant le coût de revient de sa ligne de production des dépenses de son personnel informatique intervenues lors de la mise en place de cette nouvelle immobilisation, soit 37 000 euros.

Par hypothèse, la ligne de production est amortie sur 6 ans 2/3 selon le mode dégressif, soit un taux d'amortissement de 33,75 %.

Au titre de l'exercice clos en 2006, cette régularisation emporte les conséquences suivantes sur le résultat comptable :

- la constatation d'un produit exceptionnel résultant de l'inscription à l'actif de ces frais, soit 37 000 ;
- le rattrapage des amortissements qui auraient dû être comptabilisés depuis 2004, soit 19 381 euros (dotation de 2004 =  $37\ 000 \times 33,75\ \% \times 10/12 = 10\ 406$  + dotation de 2005 =  $(37\ 000 - 10\ 406) \times 33,75\ \% = 8\ 975$ ) ;
- la majoration de la dotation aux amortissements au titre de l'exercice 2006, 5 946  $[(37\ 000 - 19\ 381) \times 33,75\ \%]$ .

Seule une partie de ces frais a bénéficié de l'exception mentionnée au troisième alinéa du 4 bis de l'article 38 : les frais engagés en 2003 pour un montant de 15 000 euros. Par conséquent, la majoration du bénéfice comptable correspondant à cette régularisation d'un montant de 11 673 euros  $[37\ 000 - (19\ 381 + 5\ 946)]$  n'est pas imposable pour la détermination du bénéfice imposable à hauteur de 40,54 %  $(15\ 000 / 37\ 000)$ , soit un montant de 4 732 euros.

Par ailleurs, l'entreprise pourra également déduire pour la détermination de son bénéfice fiscal les frais de personnel engagés en 2002 pour un montant de 22 000 euros et qui ont déjà fait l'objet d'une proposition de rectification par le service courant 2006.

Il est rappelé également que l'entreprise retrouve, sauf dans les cas manifestement abusifs (notamment lors de manquements exclusifs de bonne foi, erreurs répétées ou graves), son droit de pratiquer un amortissement dans les conditions de droit commun dès l'inscription à son actif (Cf. réponses ministérielles Charmant, AN n° 8757 du 14 juin 1961 et Sergheraert, AN n° 8121 du 26 avril 1982). Au cas d'espèce, l'entreprise pourra donc déduire le rattrapage d'amortissements sur la somme de 22 000 euros : les dispositions de l'article 39 B ne lui seront pas opposées, dès lors qu'elle est de bonne foi.

**57.** L'application des dispositions du quatrième alinéa de l'article 38-4 bis et, plus particulièrement la non-imposition du produit comptable résultant de la correction des omissions ou erreurs, est subordonnée à la justification par l'entreprise que les omissions ou erreurs concernées peuvent bénéficier des exceptions mentionnées au deuxième ou au troisième alinéa du même article au titre de l'exercice de correction.

Bien entendu, si ces omissions ou erreurs ont été relevées par le service dans le cadre d'une vérification de comptabilité (Cf. n° 38.), l'entreprise n'aura pas à apporter la preuve que ces omissions ou erreurs entrent dans le champ des exceptions mentionnées au deuxième ou au troisième alinéa de l'article 38-4 bis.

## **B. AU TITRE DES EXERCICES SUIVANT L'EXERCICE DE CORRECTION COMPTABLE**

**58.** Au cours des exercices suivant la rectification des écritures comptables (Cf. n° 55.), lorsque la correction a consisté à rectifier une omission d'inscription à l'actif ou une sous-évaluation du coût de revient d'une immobilisation, d'un stock ou de travaux en cours, la fraction d'amortissements ou de provision pour dépréciation correspondant à cette régularisation n'est pas déductible du bénéfice imposable.

En pratique, la fraction d'amortissement ou de provision non déductible est déterminée, à proportion du coût de revient total de l'actif concerné par la régularisation.

**59.** Lorsque la correction comptable a consisté à rectifier la déduction d'amortissements excessifs au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39 (Cf. n° 40.), les dotations aux amortissements pratiquées à compter de l'exercice de correction sont déductibles à concurrence de la différence existant, à la date de la correction comptable, entre le prix de revient de l'immobilisation concernée et les amortissements admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, y compris, par conséquent, les amortissements excessifs ayant bénéficié de l'exception prévue au 3<sup>ème</sup> alinéa de l'article 38-4 bis.

**60.** Exemple :

Reprise de l'exemple présenté au n° 41.

**Hypothèses**

Il est supposé que l'entreprise corrige sur le plan comptable l'erreur constatée par le service de vérification en matière de taux d'amortissement à la clôture de l'exercice 2009.

Il est rappelé que cette erreur l'a conduit à déduire des dotations aux amortissements d'un montant de 44 017 euros, au lieu de 31 667 euros, au titre de l'exercice clos en 2000 et de 52 820 euros au lieu de 38 000 euros, au cours des exercices clos entre 2001 et 2008.

Cette correction comptable conduit l'entreprise à majorer son bénéfice comptable des dotations aux amortissements excessives pratiquées au cours des exercices 2000 à 2008, soit un montant total de 130 910 euros [(44 017 – 31 667) + 8 X (52 820 – 38 000)].

A compter de la dotation de l'exercice 2009, l'entreprise a comptabilisé une dotation aux amortissements conforme aux usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39, soit 38 000 euros.

L'immeuble n'a pas été cédé avant la fin de sa période d'amortissement de 25 ans.

**Solution**

Au titre de l'exercice clos en 2009, le produit comptable correspondant à la reprise des amortissements excessifs (130 910 €) n'est pas imposable à hauteur des dotations aux amortissements excessifs ayant bénéficié de l'exception mentionnée au 3<sup>ème</sup> alinéa de l'article 38-4 bis, soit 86 450 euros (130 910 – (3 X 14 820)).

A compter de l'exercice clos en 2022, l'entreprise doit plafonner le montant des dotations aux amortissements déductibles pour la détermination de son bénéfice imposable, dès lors qu'à compter de cet exercice, la somme des amortissements pratiqués depuis 2009, soit 532 000 euros (38 000 X 14 exercices), excède la différence existant au titre de l'exercice de correction (2009) entre le prix revient de l'immeuble (950 000 euros) et les amortissements admis en déduction sur le plan fiscal [422 117 = 44 017 + (5 X 52 820) + (3 X 38 000)], soit 527 883 euros.

Ainsi, au titre de l'exercice 2022, la dotation aux amortissements d'un montant de 38 000 euros ne sera pas déductible à hauteur de 4 117 euros (532 000 – 527 883). Les dotations aux amortissements ultérieures d'un montant respectif de 38 000 euros au titre des exercices 2023 et 2024 et 6 333 euros au titre de 2025 ne seront pas non plus déductibles sur le plan fiscal.

**C. AU TITRE DE L'EXERCICE DE CESSION D'UN BIEN CONCERNE PAR UNE CORRECTION COMPTABLE**

**61.** En application du quatrième alinéa de l'article 38-4 bis, les corrections comptables qui ont été neutralisées (Cf. n° 55.) ne sont pas prises en compte pour la détermination du résultat de cession de l'élément d'actif concerné.

**62.** Lorsque la correction comptable a eu pour objet de rectifier une sous-évaluation du coût de revient d'une immobilisation (Cf. n° 43.) ou l'omission d'inscription à l'actif d'une immobilisation (Cf. n° 46.), les plus ou moins-values sont respectivement majorées ou minorées, pour l'application des dispositions de l'article 39 duodecies, d'un montant correspondant à l'actif ainsi corrigé minoré éventuellement des dotations aux amortissements non admises en déduction en vertu du quatrième alinéa du 4 bis de l'article 38 (Cf. n°<sup>os</sup> 55. et 58.). Si l'actif concerné a fait, entre temps, l'objet d'une provision pour dépréciation, la reprise de cette provision, lors de la cession, n'est pas imposable.

**63.** Lorsque la correction comptable a eu pour objet de rectifier une sous-évaluation des stocks ou travaux en cours et commises plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice prescrit (Cf. n° 31.), la variation de stock de l'exercice de cession doit être majorée du montant de cette régularisation.

**64. Exemple :**

Reprise de l'exemple présenté au n° 56.

Par hypothèse, l'entreprise cède le 1<sup>er</sup> juillet 2007 le site sur lequel était implanté cette ligne de production. Cette immobilisation est cédée pour une valeur de 180 000 euros.

Au titre de l'exercice 2007, la dotation aux amortissements non déductibles correspondant aux frais régularisés en 2006, soit 1 970 euros  $[(37\ 000 - (19\ 381 + 5\ 946)) \times 33,75\ \% \times 6/12]$ , n'est pas déductible pour la détermination du bénéfice imposable à hauteur de 40,54 % (15 000 / 37 000), soit un montant de 799 euros.

La plus-value de cession de la ligne de production doit être déterminée comme suit :

|   |          |
|---|----------|
| Valeur brute de la ligne de production (520 000 + 37 000)   | 557 000  |
| Dotations aux amortissements pratiqués (y compris sur les frais inscrits à l'actif en 2006)   | 410 938  |
|   | <hr/>    |
| Valeur nette comptable  | 146 062  |
| Prix de cession   | 180 000  |
|   | <hr/>    |
| Plus-value brute  | 33 938   |
| Retraitement de la valeur brute des frais engagés en 2003 et bénéficiant de l'exception visée au 3 <sup>ème</sup> alinéa du 4 bis de l'article 38 | + 15 000 |
| Retraitement des amortissements non admis en déduction [(19 381 + 5 946) X 40,54 % + 799]   | - 11 067 |
|   | <hr/>    |
| Plus-value nette  | 37 871   |

**65.** Lorsque la correction comptable a eu pour objet de rectifier un amortissement excessif au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39 ou un amortissement non justifié ayant bénéficié de l'exception mentionnée au deuxième alinéa de l'article 38-4 bis, les plus ou moins-values sont respectivement majorées ou minorées, pour l'application des dispositions de l'article 39 duodecimes, d'un montant correspondant à la reprise d'amortissement non imposée au titre de l'exercice de correction comptable minorée du montant des dotations aux amortissements ultérieures non admises en déduction (Cf. n° 59.).

**66. Exemple :**

Reprise de l'exemple présenté au n° 60. en supposant que l'entreprise cède l'immeuble, dont les dotations aux amortissements ont été corrigées au titre de l'exercice clos en 2009, pour une valeur d'un million d'euros le 1<sup>er</sup> février 2015.

La plus-value de cession de cet immeuble doit être déterminée comme suit :

|  |           |
|--|-----------|
| Valeur brute de l'immeuble   | 950 000   |
| Dotations aux amortissements pratiqués <sup>1</sup><br>[(31 667 + (14 X 38 000) + (38 000 X 1/12)] | 566 834   |
|  | <hr/>     |
| Valeur nette comptable   | 383 166   |
| Prix de cession  | 1 000 000 |
|  | <hr/>     |
| Plus-value brute   | 616 834   |

<sup>1</sup> Dotations effectivement pratiquées sur le plan comptable compte tenu de la correction comptable intervenue en 2009.

|   |          |
|---|----------|
| Retraitement de la correction d'amortissement ayant bénéficié de l'exception visée au 3 <sup>ème</sup> alinéa du 4 bis de l'article 38 <sup>2</sup> | + 86 450 |
|   | <hr/>    |
| Plus-value nette  | 703 284  |

#### CHAPITRE TROISIEME : ENTREE EN VIGUEUR

**67.** Les dispositions du 4 bis de l'article 38 s'appliquent aux exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Par ailleurs, ces dispositions, y compris les exceptions mentionnées aux deuxième et troisième alinéas du même article, s'appliquent également aux propositions de rectification adressées par l'administration à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, ainsi qu'aux procédures de redressement en cours à cette date.

Les rectifications opérées par l'application combinée des dispositions du 4 bis de l'article 38 et du principe de correction symétrique sur le premier exercice non prescrit, dès lors que cet exercice est clos avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005, et les impositions correspondantes, ne peuvent être accompagnées que de l'intérêt de retard. En d'autres termes, ces impositions ne pourront être assorties d'aucune pénalité.

A compter des exercices clos le 1<sup>er</sup> janvier 2005, les conséquences de la correction comptable des omissions ou erreurs affectant l'actif du bilan et relatives aux exceptions mentionnées aux deuxième et troisième alinéas du 4 bis de l'article 38 doivent être neutralisées en application du quatrième alinéa du même article.

**68.** Elles s'appliquent également pour l'instruction, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, des contentieux en cours et à venir, ainsi qu'aux litiges en cours à cette date sous réserve qu'aucune décision de justice passée en force jugée n'ait été prise. Pour plus de précisions, sur la notion de décision de justice passée en force jugée, il convient de se reporter à la documentation administrative 13 O 13 en date du 30 avril 1996.

Dans le cadre de ces contentieux, il convient d'appliquer pleinement les dispositions du 4 bis de l'article 38 et notamment les exceptions mentionnées aux deuxième et troisième alinéas de ce même article. Autrement dit, les impositions et rectifications correspondant aux omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas du 4 bis de l'article 38 doivent être dégrevées ou faire l'objet d'un abandon.

Les impositions contestées établies avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005 correspondant à des rectifications opérées en application du 4 bis de l'article 38 et du principe de correction symétrique sur le premier exercice non prescrit ne peuvent être assorties que des intérêts de retard.

DB supprimé : 4 A 215 n<sup>os</sup> 26 à 38

DB liée : 4 E 4122 n<sup>os</sup> 6 à 9.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT




---

<sup>2</sup> Le retraitement correspond au montant total de la reprise d'amortissements neutralisée en 2009, aucun plafonnement des dotations ultérieures n'étant encore intervenu (Cf. n° 60.).



**Annexe n°1 : Article 43 de la loi n°2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004**

NOR: ECOX0400254L

I - Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Après le 4 de l'article 38, il est inséré un 4 bis ainsi rédigé :

« 4 bis. Pour l'application des dispositions du 2, 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 d'ouverture du premier exercice non prescrit déterminé, sauf dispositions particulières, conformément aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales ne peut être corrigé des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de celui-ci.

« 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.

« Elles ne sont pas non plus applicables aux omissions ou erreurs qui résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39 déduites sur des exercices prescrits ou de la déduction au cours d'exercices prescrits de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé.

« 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. Toutefois, elles ne sont prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession. » ;

2° La dernière phrase du seizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 est supprimée.

II - Les dispositions du I s'appliquent aux exercices clos à compter du 1er janvier 2005.

III - Les dispositions du 4 bis de l'article 38 du code général des impôts s'appliquent également aux impositions établies à compter du 1er janvier 2005. Toutefois, lorsque ces dernières conduisent à imposer des sommes qui, en leur absence, auraient été atteintes par la prescription, les impositions correspondantes ne peuvent être assorties que des intérêts de retard.

IV. - Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée et de l'application des dispositions des deuxième, troisième et quatrième alinéas du 4 bis de l'article 38 du code général des impôts, les impositions établies avant le 1er janvier 2005 ou les décisions prises sur les réclamations contentieuses présentées sur le fondement du deuxième alinéa de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales sont réputées régulières en tant qu'elles seraient contestées par le moyen tiré de ce que le contribuable avait la faculté de demander la correction des écritures du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Toutefois, ces impositions ne peuvent être assorties que des intérêts de retard.

•

## Annexe n°2 : Tableau récapitulatif en fonction de la nature des erreurs ou omissions

| Nature de l'erreur ou de l'omission  |  | Application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture ?                                      |     |   |
|--|--|--|-----|---|
|  |  | Oui  | Non |   |
| Erreurs ou omissions affectant les immobilisations   | Omission d'inscription à l'actif d'immobilisations acquises ou créées en période prescrite.                    |  | X   |   |
|  | Sous-évaluation d'éléments de l'actif immobilisé en période prescrite.   |  | X   |   |
| Erreurs ou omissions affectant les créances  | Erreur de rattachement des créances.   | X  |     |   |
| Erreurs ou omissions affectant les stocks et travaux en cours  | Omission d'inscription à l'actif de stocks   | Erreur intervenue plus de sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit*.        | X   |   |
|  |  | Erreur intervenue au plus sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit.*        | X   |   |
|  | Insuffisance de stocks ou de travaux en cours.   | Erreur intervenue plus de sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit *        |     | X |
|  |  | Erreur intervenue au plus sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit *        | X   |   |
| Erreurs relatives aux créances des tiers   | Dettes non justifiées inscrites au passif - Maintien de dettes éteintes.                                       | Erreur intervenue plus de sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit.*        | X   |   |
|  |  | Erreur intervenue au plus sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit *        | X   |   |
| Erreurs relatives aux amortissements   | Erreur en matière de durée d'amortissement – Dotations aux amortissements comptabilisées en période prescrite. |  | X   |   |
|  |  |  | X   |   |
|  | Amortissement à tort de biens non amortissables.   | Dotations comptabilisées plus de sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit.* |     | X |
|  |  | Dotations comptabilisées au plus sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit.* | X   |   |
| Application à tort de l'amortissement dégressif, d'un amortissement exceptionnel prévu expressément dans le code général des impôts ou de caducité | Dotations comptabilisées plus de sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit.*         |  | X   |   |
|  | Dotations comptabilisées au plus sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit*.         | X  |     |   |
| Erreurs relatives aux provisions   | Provisions régulièrement constituées à l'origine mais devenues sans objet                                      | Provisions dotées plus de sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit*.        | X   |   |
|  |  | Provisions dotées au plus sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit*         | X   |   |
|  | Provisions non déductibles totalement ou partiellement en application du 5° du 1 de l'article 39               | Dotations comptabilisées plus de sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit*. |     | X |
|  |  | Dotations comptabilisées au plus sept ans avant la date d'ouverture du premier exercice non prescrit*. | X   |   |

- Pour plus de précisions sur le décompte du délai de sept ans, il convient de se référer aux n<sup>os</sup> 31. à 38.