

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-40-10-13/05/2013

Date de publication : 13/05/2013

BIC - Base d'imposition - Conséquences fiscales découlant de la distinction entre erreurs et décisions de gestion

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Base d'imposition

Titre 4: Erreurs et décisions de gestion

Chapitre 1 : Conséquences fiscales découlant de la distinction entre erreurs et décisions de gestion

Sommaire :

I. Erreurs

A. Rectification par le service des erreurs commises par le contribuable

B. Droit pour le contribuable de se prévaloir des erreurs commises à son détriment

II. Décisions de gestion

A. Décisions de gestion régulières

1. Nature de ces décisions

2. Opposabilité des décisions de gestion régulières

B. Décisions de gestion irrégulières

1

Le résultat déclaré par les entreprises peut être rectifié :

- d'une part, par l'administration, dans l'exercice de son droit à vérification des déclarations souscrites au titre d'exercices non prescrits ([code général des impôts \(CGI\), art. 55](#) ; [BOI-CF-IOR-10](#)) ;

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

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

Selon la juridiction administrative, l'administration ne peut remettre en cause les décisions de gestion prises régulièrement par les entreprises. Elle ne peut que réparer les manquements résultant soit d'erreurs, soit de décisions de gestion irrégulières.

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

La réparation des irrégularités constatées consiste à rectifier les valeurs d'actif ou de passif concourant à la détermination de l'actif net visé au 2 de l'[article 38 du CGI \(BOI-BIC-BASE-10-10 au II-A § 130 et suivants\)](#).

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

On examinera successivement :

- les conséquences fiscales découlant de la distinction entre erreurs et décisions de gestion ;
- le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non couvert par la prescription (ou, en d'autres termes, du plus ancien exercice soumis à vérification).

10

On examinera aux [I § 20 et suivants](#) et [II § 110 et suivants](#), à la lumière de diverses décisions prises en la matière par le Conseil d'État, les conséquences fiscales qu'il convient de tirer de la distinction entre erreurs et décisions de gestion dans le cas où les diverses irrégularités relevées trouvent leur origine au cours d'un exercice soumis au droit de vérification de l'administration.

I. Erreurs

20

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

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

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

A. Rectification par le service des erreurs commises par le contribuable

30

Pour apprécier l'existence d'une insuffisance de déclaration ou de versement, les agents sont donc en droit, en vertu du principe général énoncé au **I § 20**, de relever les erreurs de fait ou de droit qui affectent le bilan de clôture d'une entreprise. Lorsque la rectification de ces erreurs entraîne, soit une augmentation des comptes d'actif (immobilisations, stocks, liquidités, etc.), soit une réduction des comptes de passif (comptes de tiers, etc.) ou des comptes de charges venant en diminution des postes d'actif (provisions et amortissements), l'accroissement de l'actif net en résultant justifie le redressement dans son principe et en fixe le montant.

40

Mais la jurisprudence administrative reconnaît au contribuable la faculté de faire valoir que ces erreurs portent sur la méthode comptable et contribuent à fausser également le bilan d'ouverture de l'exercice. Dans la mesure où les erreurs affectant ce dernier bilan sont de même nature que celles redressées au bilan de clôture du même exercice, la jurisprudence du Conseil d'État reconnaît le droit du contribuable à la rectification symétrique des deux bilans, sous réserve de l'importante limitation apportée à l'application de ce droit par l'arrêt du 31 octobre 1973 (CE, arrêt du 31 octobre 1973, req. 88207) qui consacre le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice soumis à vérification (BOI-BIC-BASE-40-20).

Il a été ainsi jugé que, lorsque l'administration rattache aux recettes d'un exercice des sommes que, par suite d'une erreur de méthode comptable, le contribuable considérait comme des recettes de l'exercice suivant, l'intéressé peut, à condition d'apporter toutes les justifications nécessaires, demander la déduction corrélative des sommes que, par suite de la même erreur, il avait comprises dans ses recettes de l'exercice considéré alors qu'elles se rapportaient à l'exercice précédent (CE, arrêt du 14 mai 1965, req. n° 60867).

Toutefois, le Conseil d'État a jugé que l'administration est fondée à exclure des charges d'un exercice le montant des achats qui lui ont été rattachés à tort, alors même qu'en raison de la prescription, il ne serait plus possible de les imputer sur les résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été effectués (CE, arrêt du 5 juin 1981, n° 20948 ; dans le même sens également, CE, arrêt du 20 octobre 1982, n° 22203).

50

D'une manière plus générale, lorsque l'administration constate que la méthode comptable suivie par un contribuable pour la détermination des résultats de son activité (créances, travaux en cours, stocks, etc.) est critiquable, il lui appartient de rectifier ces résultats par application d'une méthode convenable, mais elle ne saurait limiter les corrections à certaines écritures seulement, dès lors qu'il est reconnu que la même erreur se retrouve dans d'autres écritures dont le service n'établit pas qu'elles aient été passées par le contribuable en vue d'éluider l'impôt

(CE, arrêt du 22 décembre 1967, req. n° 71206 ; à rapprocher de l'arrêt du 5 mars 1969, req. n° 72851).

À cet égard, il a été jugé qu'une entreprise pouvait, en application des règles de la correction symétrique des bilans et de l'intangibilité du bilan d'entrée, rectifier dans le bilan de sortie de son premier exercice non prescrit les erreurs commises au cours de la période prescrite et affectant le compte clients (comptabilisation de créances non acquises ou maintien de créances devenues définitivement irrécouvrables), ainsi que le compte achats (omission d'achats), à la condition d'apporter la preuve de la surestimation de son actif net qui en a résulté (CE, arrêt du 2 mars 1983, n° 18776 ; à comparer, en ce qui concerne les achats, avec la solution de l'arrêt du 5 juin 1981 au I-A § 40).

Au cas particulier, l'entreprise avait inclus dans les charges du premier exercice non prescrit des sommes afférentes aux comptes clients et aux achats d'exercices prescrits. Le Conseil d'État a ordonné un supplément d'instruction ayant pour objet de permettre à l'entreprise d'apporter la preuve des créances sur les clients concernés (preuve ultérieurement non apportée). Il a en outre constaté que l'entreprise ne fournissait aucun commencement de preuve quant à la surestimation de l'actif due aux omissions d'achats.

60

En revanche, lorsque des erreurs volontaires, exclusives de bonne foi (ou des manœuvres frauduleuses) sont à l'origine d'un enregistrement comptable irrégulier au bilan de clôture d'un exercice, l'administration n'est pas tenue d'opérer, en contrepartie, la correction symétrique au bilan d'ouverture du même exercice des erreurs identiques commises, cette fois, au détriment du contrevenant.

Il en est ainsi, notamment, dans le 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^{os} 63437 et 64187).

70

C'est ainsi qu'une entreprise, qui a porté dans la comptabilité d'un exercice donné des créances relatives à des ventes dont elle a postdaté les doubles des factures mais qui étaient acquises dès l'exercice précédent, doit être regardée, non comme ayant commis une erreur mais comme s'étant livrée à une manœuvre dont elle ne peut se prévaloir. Elle n'est, dès lors, pas fondée à soutenir que l'administration (qui a rattaché à bon droit ces créances à l'exercice concerné) aurait dû, en contrepartie, déduire des résultats dudit exercice les créances acquises antérieurement et inscrites en comptabilité, par suite des mêmes errements, au cours de l'exercice suivant celui de leur acquisition.

Elle ne saurait non plus prétendre à la décharge de la majoration de 50 % qui lui a été appliquée car sa bonne foi ne peut être admise (CE, arrêt du 24 novembre 1971, req. n° 75549).

En ce qui concerne les erreurs comptables délibérées relatives aux charges d'exploitation, voir également les arrêts des 2 mai 1979, n° 7695 ; 18 mars 1983, n° 33032 et 27 juillet 1984, n^{os} 26436 et 27982.

Enfin, dans le cas d'une entreprise dont les bénéfices imposables d'un exercice prescrit avaient été arrêtés d'office et soumis à une imposition devenue définitive, le Conseil d'État a jugé que l'actif net de clôture de cet exercice devait être réputé avoir pris en compte de manière exhaustive et exacte, les opérations de toute nature effectuées par l'entreprise au cours de l'exercice et par conséquent, ne comporter ni sous-estimation, ni surestimation susceptible de donner lieu à correction symétrique des bilans des exercices non prescrits (CE, arrêt du 2 février 1983, n° 33959).

B. Droit pour le contribuable de se prévaloir des erreurs commises à son détriment

80

Un contribuable a le droit d'obtenir par la voie contentieuse, en dehors même de tout redressement poursuivi par l'administration (cf. I-A § 30 et suivants), la réduction des impositions établies à partir de ses déclarations à la condition de prouver que celles-ci étaient affectées par une erreur de nature comptable commise à son détriment.

Ainsi, la comptabilisation, par une entreprise, de ses créances au moment de leur encaissement constitue, en principe, une erreur de cette nature et non une décision de gestion qui serait opposable à l'intéressé. La circonstance que les redressements effectués par l'administration n'aient pas porté sur lesdites créances est sans influence sur le droit qu'a le contribuable d'obtenir le dégrèvement correspondant à la rectification de la méthode comptable qu'il avait à tort acceptée (CE, arrêt du 24 mars 1971, req. n° 76695).

90

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

Tel n'est pas le cas d'une entreprise qui, ayant inscrit à son bilan une provision destinée à faire face au paiement de travaux de réparation en cours d'exécution à cette date (provision qui, ne figurant pas sur le relevé spécial, a été réintégrée dans son bénéfice imposable), n'apporte pas la preuve que la dépense couverte par cette provision avait fait naître, à la clôture de l'exercice en cause, une dette certaine, liquide et exigible. Elle n'est, dès lors, pas fondée à prétendre que l'écriture susvisée résultait d'une erreur comptable et que la somme litigieuse aurait dû être inscrite à un compte de frais à payer et déduite à ce titre, de son bénéfice imposable (CE, arrêt du 4 novembre 1970, req. n° 75564 ; dans le même

sens, CE, arrêt du 13 mai 1985, n° 34202).

100

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

Dès lors, une entreprise qui, à la suite d'une erreur comptable, a surestimé les résultats d'un exercice, ne peut corriger cette erreur en diminuant d'autant les résultats de l'exercice suivant, alors qu'à la date où elle s'aperçoit de ladite erreur, le délai de réclamation contre l'imposition erronée n'est pas encore expiré (CE, arrêt du 2 octobre 1981, n° 14655 ; dans le même sens voir CE, arrêt du 15 mai 1985, n° 43439).

II. Décisions de gestion

110

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

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

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

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

A. Décisions de gestion régulières

1. Nature de ces décisions

120

Sans que la liste soit limitative, constituent des décisions de gestion régulières :

- la faculté de constituer ou non une provision pour faire face à une charge probable ou à une créance douteuse (CE, arrêt du 29 mai 1968, req. n° 72043) ;

- l'inscription au bilan, comme valeur amortissable, de dépenses ayant le caractère de frais de premier établissement, notamment du montant des frais

financiers afférents aux emprunts contractés pour l'achat d'immobilisations (CE, arrêt du 21 juin 1968, req. n° 69539) ;

- la décision, pour l'exploitant individuel, d'inscrire ou de ne pas inscrire au bilan des éléments d'actif lui appartenant qu'il a affectés à l'exploitation et qui ne font pas obligatoirement partie de l'actif de son entreprise (CE, arrêt du 24 mai 1967, req. n° 65436) ; cf. I-B § 80 et suivants ;

- la décision, pour l'exploitant individuel, d'inscrire ou non une dette au passif du bilan (CE, arrêts du 19 novembre 1976, req. n°^s 97386 et 97391 et du 17 mai 1985, n° 37540) ;

- le choix, par une société, de n'allouer aucune rémunération à son gérant (CE, arrêt du 6 octobre 1969 n° 73500) ;

- la décision de procéder à une réévaluation libre (CE, arrêts du 21 décembre 1979, req. n° 17058 et du 23 avril 1980, req. n° 8125).

Remarque : Dans l'arrêt du 23 février 1977, req. n° 98252, le Conseil d'État est revenu sur la jurisprudence résultant de la décision du 3 décembre 1975, req. n° 92563, selon laquelle un contribuable qui avait évalué son stock au prix de revient alors que le cours du jour était inférieur devait être regardé comme ayant pris une décision de gestion qui lui était opposable.

2. Opposabilité des décisions de gestion régulières

130

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

Ainsi, l'inscription par un exploitant, à l'actif de son entreprise commerciale, de deux cents seulement des trois cents actions qu'il a souscrites dans une société constitue une décision de gestion qui lui est opposable. Par suite, la dépréciation des cent titres que l'intéressé a conservés dans son patrimoine privé doit demeurer sans incidence sur les résultats imposables de son entreprise et aucune perte ne saurait être déduite de ce chef. D'autre part, l'inscription ultérieure à l'actif commercial des cent titres en cause ne peut se faire que pour la valeur qui était la leur à la date de cette opération et non pour leur valeur de souscription (CE, arrêt du 15 mars 1968, req. n° 70059).

140

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

l'administration n'a procédé, de son côté, à aucune rectification des écritures en cause (CE, arrêt du 31 mars 1971, req. n^{os} 73813, 73814 et 73815).

Remarque : Les marchandises exclues représentaient une partie considérable des stocks, il apparaissait que leur omission ne pouvait résulter que d'une décision de gestion.

150

En revanche, les biens acquis à titre onéreux devant être inscrits en comptabilité pour la valeur correspondant à leur prix de revient, les écritures consistant en de telles inscriptions qui reposent sur des constatations dont l'administration est en droit de vérifier l'exactitude, peuvent être contestées par elle et n'ont pas le caractère de décisions définitives qui lui seraient opposables. Dans ces conditions, la circonstance que la valeur d'immobilisations a été fixée par l'entreprise au cours d'exercices couverts par la prescription ne fait pas obstacle, aussi longtemps que ces immobilisations continuent à figurer à l'actif du bilan, à ce que l'administration rectifie, pour le calcul des amortissements notamment, la valeur initialement attribuée à ces éléments, au cours d'exercices postérieurs pour lesquels elle peut exercer son droit de répétition (CE, arrêt du 4 novembre 1970, req. n^o 77759).

160

Ne constitue pas une décision définitive qui serait opposable à l'entreprise, l'option formulée par celle-ci pour un régime d'imposition que l'administration lui présentait à tort comme étant obligatoire. Dès lors, rien ne s'oppose à ce que, conformément au droit commun, l'entreprise en cause demande à être imposée non plus selon les éléments et le régime d'imposition sur lesquels étaient fondées ses déclarations primitives, mais selon ceux qu'elle entend appliquer dans ses déclarations rectificatives (CE, arrêt du 4 juin 1982, n^{os} 12553 et 15142).

B. Décisions de gestion irrégulières

170

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

Ainsi, il a été jugé que lorsqu'un chef d'entreprise a, en vertu d'une décision de gestion délibérée (et non d'une erreur), inscrit une créance dans les résultats d'un exercice autre que celui pendant lequel elle a été acquise, l'écriture correspondante ne peut légalement être rectifiée et l'intéressé n'est pas fondé à demander que ladite créance soit rattachée à l'exercice au cours duquel elle aurait dû être comptabilisée. En effet, au cas d'espèce, la créance litigieuse, qui représentait à elle seule 18 % du chiffre d'affaires annuel, résultait d'une vente consentie au cours d'un exercice donné et portant sur des marchandises qui ne figuraient plus à l'inventaire établi à la fin dudit exercice. La non-inscription de la créance dans les résultats de cet exercice était volontaire de la part du contribuable, qui espérait ainsi présenter à sa banque une situation financière

meilleure pour l'exercice suivant (CE, arrêt du 22 mars 1968, req. n° 73789 ; rapprocher du I-A § 60 et suivants les développements relatifs aux erreurs volontaires).