

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-40-20-20-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

BIC - Règles de détermination du résultat fiscal - Erreurs et décisions de gestion - Intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit - Exceptions à l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture – Conséquences des corrections comptables opérées

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Base d'imposition

Titre 4: Erreurs et décisions de gestion

Chapitre 2 : Intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit

Section 2 : Exceptions

Sous-section 2 : Conséquences des corrections comptables opérées

Sommaire :

I. Conséquences au titre de l'exercice de la correction comptable des omissions ou erreurs visées par les exceptions au principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

II. Conséquences de la correction comptable au titre des exercices suivant l'exercice de correction comptable des omissions ou erreurs visées par les exceptions au principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

III. Conséquences de la correction comptable des omissions ou erreurs visées par les exceptions au principe d'intangibilité du bilan d'ouverture au titre de l'exercice de cession d'un bien concerne par une correction comptable

1

Dans les situations d'exceptions à la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit prévues aux 2ème et 3ème alinéas du [4 bis de l'article 38 du CGI \(BOI-BIC-BASE-40-20-20-10\)](#), les omissions ou erreurs visées 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.

10

En application des dispositions du [4ème alinéa du 4bis de l'article 38 du CGI](#), 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 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 ([BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#) au II-B §140) ;
- correspondant à la déduction en charges au cours d'un exercice prescrit de dépenses qui auraient dû être immobilisées ([BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#) au II-C §170) ;
- affectant l'évaluation des stocks ou des travaux en cours et commises plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice prescrit ([BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#) au I §10) ;
- correspondant à la dotation au cours d'exercice prescrit d'amortissements excessifs au regard des usages mentionnés au 1-2° de l'article 39 du CGI ([BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#) au II-A §110) ou à la dotation d'amortissements non justifiés plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit ([BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#) au I §10).

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.

20

En revanche, les omissions ou erreurs affectant le passif et bénéficiant de l'exception prévue au [2ème alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI](#), 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.

I. Conséquences au titre de l'exercice de la correction comptable des omissions ou erreurs visées par les exceptions au principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

30

Lorsque l'entreprise rectifie dans ses écritures comptables des omissions ou erreurs mentionnées aux [2ème et 3ème alinéas du 4 bis de l'article 38 du CGI](#) 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.

40

Exemple : Reprise de l'exemple présenté au [BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#) au II-B §150.

Par hypothèse, le service a adressé une proposition de rectification courant N+3 corrigeant le bénéfice imposable de l'exercice clos en N d'un montant de 22 000 euros.

Il est supposé que l'entreprise régularise ses écritures comptables dès son exercice clos le 31 décembre N+3 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 N+3, 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 N+1, soit 19 381 euros (dotation de N+1 = $37\,000 \times 33,75\% \times 10/12 = 10\,406$ + dotation de N+2 = $(37\,000 - 10\,406) \times 33,75\% = 8\,975$) ;
- la majoration de la dotation aux amortissements au titre de l'exercice N+3, 5 946 [$(37\,000 - 19\,381) \times 33,75\%$].

Seule une partie de ces frais a bénéficié de l'exception mentionnée au [3ème alinéa du 4bis de l'article 38 du CGI](#) : les frais engagés en N 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 N-1 pour un montant de 22 000 euros et qui ont déjà fait l'objet d'une proposition de rectification par le service courant N+3.

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 du CGI](#) ne lui seront pas opposées, dès lors qu'elle est de bonne foi.

50

L'application des dispositions du [4ème alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI](#) 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 [2ème ou au 3ème alinéa du 4bis de l'article 38 du CGI](#), 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 ([BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#) au-II-B §160), l'entreprise n'aura pas à apporter la preuve que ces omissions ou erreurs entrent dans le champ des exceptions mentionnées au [2ème ou au 3ème alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI](#) .

II. Conséquences de la correction comptable au titre des exercices suivant l'exercice de correction comptable des omissions ou erreurs visées par les exceptions au principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

60

Au cours des exercices suivant la rectification des écritures comptables (cf. n° 1), 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.

70

Lorsque la correction comptable a consisté à rectifier la déduction d'amortissements excessifs au regard des usages mentionnés à l'article 39-1-2° du CGI (BOI-BIC-BASE-40-20-20-10 au II-A §110), 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 3ème alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI.

80

Exemple : Reprise de l'exemple présenté au BOI-BIC-BASE-40-20-20-10 au II-A §120.

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 N.

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 N-9 et de 52 820 euros au lieu de 38 000 euros, au cours des exercices clos entre N-8 et N-1.

Cette correction comptable conduit l'entreprise à majorer son bénéfice comptable des dotations aux amortissements excessives pratiquées au cours des exercices N-9 à N-1, 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 N, l'entreprise a comptabilisé une dotation aux amortissements conforme aux usages mentionnés à l'article 39-1-2° du CGI, 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 N, le produit comptable correspondant à la reprise des amortissements excessifs (130 910 €) n'est pas imposable à hauteur des dotations aux amortissements excessives ayant bénéficié de l'exception mentionnée au 3ème alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI, soit 86 450 euros (130 910 – (3 X 14 820)).

A compter de l'exercice clos en N+13, 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 N, soit 532 000 euros

(38 000 X 14 exercices), excède la différence existant au titre de l'exercice de correction (N) 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 N+13, 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 N+14 et N+15 et 6 333 euros au titre de N+16 ne seront pas non plus déductibles sur le plan fiscal.

III. Conséquences de la correction comptable des omissions ou erreurs visées par les exceptions au principe d'intangibilité du bilan d'ouverture au titre de l'exercice de cession d'un bien concerne par une correction comptable

90

En application du [4ème alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI](#), les corrections comptables qui ont été neutralisées (cf. n° I) ne sont pas prises en compte pour la détermination du résultat de cession de l'élément d'actif concerné.

100

Lorsque la correction comptable a eu pour objet de rectifier une sous-évaluation du coût de revient d'une immobilisation ([BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#) au II-B §140) ou l'omission d'inscription à l'actif d'une immobilisation ([BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#) au II-C §170), les plus ou moins-values sont respectivement majorées ou minorées, pour l'application des dispositions de l'[article 39 duodecies du CGI](#) 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 du CGI](#). 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.

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 ([BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#) au I §10), la variation de stock de l'exercice de cession doit être majorée du montant de cette régularisation.

110

Exemple : Reprise de l'exemple présenté au [§40](#).

Par hypothèse, l'entreprise cède le 1er juillet N+4 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 N+4, la dotation aux amortissements non déductibles correspondant aux frais régularisés en N+3, soit 1 970 euros [(37 000 – (19 381+ 5 946)) X 33,75 % X 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 N+3) 410 938

Valeur nette comptable : 146 062

Prix de cession : 180 000

Plus-value brute : 33 938

Retraitement de la valeur brute des frais engagés en N et bénéficiant de l'exception visée au [3ème alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI](#) : + 15 000

Retraitement des amortissements non admis en déduction $[(19\,381 + 5\,946) \times 40,54\% + 799]$ 11 067

Plus-value nette : 37 871

120

Lorsque la correction comptable a eu pour objet de rectifier un amortissement excessif au regard des usages mentionnés à l'[article 39-1-2° du CGI](#) ou un amortissement non justifié ayant bénéficié de l'exception mentionnée au [2ème alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI](#), les plus ou moins-values sont respectivement majorées ou minorées, pour l'application des dispositions de l'[article 39 duodecimes du CGI](#), 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° [II §70](#)).

Exemple : Reprise de l'exemple présenté au n° [II § 80](#) en supposant que l'entreprise cède l'immeuble, dont les dotations aux amortissements ont été corrigées au titre de l'exercice clos en N, pour une valeur d'un million d'euros le 1er février N+6.

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

Valeur brute de l'immeuble : 950 000

Dotations aux amortissements pratiqués $[(31\,667 + (14 \times 38\,000) + (38\,000 \times 1/12))]$: 566 834

Valeur nette comptable : 383 166

Prix de cession : 1 000 000

Plus-value brute : 616 834

Retraitement de la correction d'amortissement ayant bénéficié de l'exception visée au [3ème alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI](#) : + 86 450

Plus-value nette : 703 284

Remarques:

- dotations effectivement pratiquées sur le plan comptable compte tenu de la correction comptable intervenue en N ;

- le retraitement correspond au montant total de la reprise d'amortissements neutralisée en N, aucun plafonnement des dotations ultérieures n'étant encore intervenu (Cf. n° [II § 80](#)).