

# **Décision n° 2010 – 78 QPC**

**IV de l'article 43 la loi de finances rectificative pour  
2004**

**Intangibilité du bilan d'ouverture**

**Dossier documentaire**

Source : services du Conseil constitutionnel © 2010

## **Sommaire**

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>3</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée.....</b>	<b>14</b>

## Tables des matières

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>3</b>
<b>A. Dispositions contestées</b>	<b>3</b>
Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 .....	3
<b>B. Autres dispositions</b>	<b>4</b>
1. Livre des procédures fiscales .....	4
2. Code de commerce .....	5
3. Code général des impôts .....	5
<b>C. Application des dispositions contestées</b>	<b>6</b>
1. Jurisprudence .....	6
2. Doctrine administrative .....	12
a. Bulletin Officiel des Impôts, 4 A-10-06, n°109 du 29 juin 2006 .....	12
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée.....</b>	<b>14</b>
<b>A. Normes de référence</b>	<b>14</b>
1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen .....	14
<b>B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel</b>	<b>15</b>
a. Jurisprudence relative au principe de non rétroactivité de la loi .....	15
b. Jurisprudence relative aux droits de la défense .....	17

# I. Dispositions législatives

## A. Dispositions contestées

### Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004

Publiée au JORF n°304 du 31 décembre 2004

#### - Article 43

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.**

## **B. Autres dispositions**

### **1. Livre des procédures fiscales**

#### **Chapitre premier : Le contentieux de l'établissement de l'impôt et les dégrèvements d'office**

##### **- Article L. 190**

*Modifié par Décret n°2008-295 du 1er avril 2008 - art. 1*

Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouverts par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

**Relèvent de la même juridiction les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire ou d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée déductible sur la taxe sur la valeur ajoutée collectée au titre d'une période donnée, même lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire. Les réclamations peuvent être présentées à compter de la réception de la réponse aux observations du contribuable mentionnée à l'article L. 57, ou à compter d'un délai de 30 jours après la notification prévue à l'article L. 76 ou, en cas de saisine de la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, à compter de la notification de l'avis rendu par cette commission.**

Sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure.

Lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1er janvier de la troisième année précédant celle où la décision ou l'avis révélant la non-conformité est intervenu (1).

Pour l'application du quatrième alinéa, sont considérés comme des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux les décisions du Conseil d'Etat ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, les arrêts de la Cour de cassation ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 441-1 du code de l'organisation judiciaire (2), les arrêts du Tribunal des conflits et les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle.

## **2. Code de commerce**

### **Sous-section 1 : Des obligations comptables applicables à tous les commerçants.**

- **Article L. 123-19**

Les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément.

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat.

Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

## **3. Code général des impôts**

### **Détermination des bénéfices imposables**

- **Article 38**

*Modifié par Décret n°2010-421 du 27 avril 2010 - art. 1*

1. Sous réserve des dispositions des articles 33 ter, 40 à 43 bis et 151 sexies, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

## C. Application des dispositions contestées

### 1. Jurisprudence

- Conseil d'État, 11 mai 1964, n° 60637, rec. Lebon, p. 287

(11 mai. — 60.637. 7<sup>e</sup> Sous-Sect. — *Société X...* —  
Mme Latournerie, *rapp.* ; M. Dufour, *c. du g.*).

REQUÊTE de la Société X..., tendant à l'annulation d'un jugement du 19 février 1963 par lequel le Tribunal administratif de... a rejeté sa demande en réduction de l'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'exercice 1954, 1955 ;

Vu le Code général des impôts ; l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953 ;

*En ce qui concerne la réintégration de la somme de 264.148,35 NF* : — CONSIDÉRANT qu'il n'est pas contesté que, dans ses écritures d'inventaire de l'exercice clos le 31 juillet 1951, la Société X... a inscrit, sans justification, en compte « frais à payer » une somme de 340.000 NF ; que cette somme, figurant au passif du bilan des exercices suivant a partiellement été utilisée à la couverture de dépenses professionnelles diverses ne présentant pas le caractère de frais à payer ; que le solde s'élevant à 264.148,35 NF figurait toujours, sous la dénomination de compte de régularisation, au passif du bilan d'ouverture de l'exercice 1954-1955, premier exercice non prescrit soumis à vérification et qu'enfin, en terme dudit exercice, il fut viré à un compte de réserve spéciale ;

Cons. qu'en décidant, dans le cadre de la gestion de l'entreprise, de déduire une certaine somme des résultats de l'exercice 1950-1951 en vue de frais à payer au cours de l'exercice ou des exercices suivants, la société a procédé à la constitution d'une provision, irrégulière en raison de l'imprécision de son objet ; que dès lors, et nonobstant la circonstance que ladite provision était irrégulière pour sa totalité et dès l'origine, l'administration était en droit de la rapporter, dans la mesure où elle subsistait encore, aux résultats du premier exercice vérifié non couvert par la prescription, sans que les dispositions de la loi du 14 avril 1952, instituant une prescription anticipée et non applicable à l'exercice considéré, c'est-à-dire l'exercice 1954-1955, puissent y faire obstacle ;

*En ce qui concerne l'évaluation des stocks* : — Cons. que lorsque l'administration, dans l'exercice de son pouvoir de vérification et de redressement des déclarations,

constate que la méthode comptable suivie par le contribuable pour la détermination de ses résultats d'activité est critiquable, il lui appartient de rectifier les résultats par application d'une méthode convenable ; que toutefois, elle ne saurait limiter les corrections ainsi apportées aux écritures de l'assujetti à certaines d'entre elles seulement, alors qu'il est établi que la même erreur se retrouve dans d'autres, et dégager ainsi arbitrairement un bénéfice sans existence réelle ; que la circonstance que les écritures comptables, lorsqu'elles ne sont pas entachées de simples erreurs matérielles, sont opposables au contribuable, parce qu'elles expriment des décisions prises, à tort ou à raison, par l'exploitant de l'entreprise, n'est pas de nature à faire obstacle à ce que celui-ci, objet d'un redressement, critique à son tour la méthode de redressement, incomplète et par suite erronée, suivie par l'administration ;

Cons. que la société requérante reconnaît que la valeur du stock de clôture de son exercice 1953-1955 devait être calculée par application aux prix de vente des marchandises stockées, d'un abattement de 40 % et non de celui de 50 % qu'elle avait coutume de pratiquer ; que toutefois, elle demande que dans ces conditions une correction semblable soit apportée à l'évaluation du stock à l'ouverture de l'exercice ; que c'est à tort que l'administration, qui n'allègue même pas que des méthodes de calcul différentes s'imposaient pour dégager la réelle valeur des stocks d'ouverture et de clôture, a calculé le redressement à opérer en maintenant inchangé le stock d'ouverture de l'exercice ; que la société est dès lors fondée à demander la réformation du jugement attaqué, en tant que celui-ci ne lui a pas accordé la réduction correspondante de l'imposition dont elle a été l'objet ;... (Bénéfice imposable de la Société X... pour 1955 calculé en déterminant la valeur des stocks de clôture et d'entrée de l'exercice par application d'un abattement de 40 % aux prix de vente pratiqués ; Décharge de la différence entre le montant des droits auxquels la société a été assujettie au titre de l'exercice 1954-1955 et le montant de ceux résultant de l'article 1 ci-dessus ; réformation du jugement dans ce sens ; rejet du surplus ; remboursement des frais de timbre exposés par la Société X... en première instance et en appel).

- **Conseil d'État, 31 octobre 1973, n° 88207**

(...)

Considérant qu'aux termes de l'article 38-2° du code général des impôts, le bénéfice net imposable a l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, et par voie de conséquence a la taxe complémentaire, "est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net a la clôture et a l'ouverture" de l'exercice et "l'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total forme au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées" ;

cons. que le sieur x... a été assujéti a l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux selon le régime du bénéfice réel a raison des bénéfices réalisés par son entreprise a partir du 1er janvier 1963 ; que les cotisations supplémentaires litigieuses a l'impôt sur le revenu des personnes physiques et la taxe complémentaire, établies au titre de l'année 1964 et mises en recouvrement le 31 décembre 1967, résultent de la réintégration, dans les bénéfices imposables de l'exercice 1964, d'une somme de 18.500 f inscrite au poste "créanciers divers" du passif tant dans le bilan d'ouverture que dans le bilan de clôture de cet exercice ;

Cons. que le sieur x... reconnaît que cette somme, ayant cessé depuis de nombreuses années de constituer une dette de son entreprise a l'égard de tiers, n'aurait pas du être inscrite comme telle aux bilans établis a partir du 1er janvier 1963 ; qu'il soutient toutefois que, si le maintien de cette écriture au passif des bilans d'ouverture et de clôture de l'exercice 1964 constituait une erreur, celle-ci doit être corrigée dans les deux bilans et ces deux corrections, étant de même montant et de même sens, ne modifient pas la différence entre les valeurs de l'actif net a la clôture et a l'ouverture de l'exercice au sens de l'article 38-2° précité ;

Cons. que, d'une part, dans l'hypothèse ou les bénéfices imposables d'un exercice ont été déterminés en application des dispositions précitées de l'article 38 et ou leur montant a servi de base a une imposition qui est devenue définitive en raison de l'expiration du délai de répétition ouvert a l'administration, la valeur de l'actif net ressortant du bilan de clôture de cet exercice, telle qu'elle a été retenue pour l'assiette de l'impôt, doit elle-même être regardée comme définitive et par suite, si ce bilan comporte des erreurs qui ont entraîné une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise, ces erreurs ne peuvent plus être réparées dans ce bilan ; que, d'autre part, la valeur de l'actif net a l'ouverture d'un exercice n'est autre que la valeur de l'actif net a la clôture de l'exercice précédent, de sorte que, si l'entreprise entend établir un bilan d'ouverture qui diffère du bilan de clôture de l'exercice précédent, elle ne peut le faire que par des opérations ou écritures qui doivent être réputées faites au titre du nouvel exercice ; qu'ainsi, dans l'hypothèse susmentionnée et durant toute la période qui suit la clôture du dernier exercice prescrit, les erreurs qui entachent un bilan et qui entraînent une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise peuvent, a l'initiative du contribuable ou a celle de l'administration a la suite d'une vérification, être corrigées dans les bilans de clôture des exercices non couverts par la prescription et, par suite, dans les bilans d'ouverture de ces exercices a l'exception du premier :

Cons. qu'au 31 décembre 1967, date de mise en recouvrement des impositions litigieuses, le délai de répétition de l'administration, en ce qui concerne les impôts dus par le sieur x... a raison des bénéfices réalisés par son entreprise en 1963, était expiré en vertu des dispositions combinées de l'article 1966-1° du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 15 de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963, de l'article 23 de la même loi, de l'article 38 de la loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 et de l'article 34 de la loi n° 67-1174 du 21 décembre 1967 ; qu'il résulte de tout ce qui précède que l'administration était en droit de réintégrer dans les bénéfices imposables de l'exercice 1964, premier exercice non couvert par la prescription, la somme de 18.500 francs figurant a tort comme créance de tiers au passif du bilan de clôture de cet exercice ; que le sieur x... n'est des lors pas fondé a se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de... a rejeté sa demande en décharge des cotisations supplémentaires y afférentes ;

- Conseil d'État, 7 juillet 2004, n°230169, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie c/ SARL Ghesquière Équipement

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SARL Ghesquière Équipement, qui exerce une activité de représentation commerciale en matériels industriels, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos les 31 décembre des années 1990 à 1993 ; qu'à l'issue de ce contrôle, le service a estimé que les créances correspondant aux commissions dues à la société en contrepartie de ses diligences devaient être portées à l'actif de son bilan dès l'accomplissement des diligences en cause et non, comme le pratiquait la société, lors de l'encaissement de ces commissions ; qu'ainsi les résultats déclarés par la société au titre de chacun des exercices vérifiés ont été rehaussés de la totalité des créances afférentes aux commissions non encore comptabilisées mais que l'administration jugeait acquises à la date de clôture de ces exercices ; que, par voie de correction symétrique, les commissions encaissées au cours des exercices clos en 1991 et 1992, mais dont le montant devait être rattaché à l'un des exercices antérieurs non prescrits, ont été déduites des bénéfices imposables au titre des exercices 1991 et 1992 ; que, toutefois, l'administration fiscale a refusé de déduire du bénéfice imposable pour 1990, premier exercice non prescrit, les commissions perçues au cours de cette dernière année mais dont le fait générateur les rattachait à un exercice prescrit ; que, par voie de conséquence, la SARL Ghesquière Équipement a, d'une part, été assujettie à un supplément d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 1990, assorti de pénalités, d'autre part, fait l'objet de dégrèvements de cet impôt au titre des exercices 1991 et 1992 ; que, par un jugement du 26 mars 1998, le tribunal administratif de Lille a rejeté la demande en décharge dirigée par la société contre le supplément d'imposition ainsi établi ; que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE se pourvoit en cassation contre les articles 1 à 3 de l'arrêt du 12 décembre 2000 par lesquels la cour administrative d'appel de Douai, faisant droit aux conclusions subsidiaires de l'appel interjeté par la SARL Ghesquière Équipement, a prononcé la réduction de ce supplément ;

Considérant qu'aux termes de l'article 38-2 du code général des impôts, applicable à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : Le bénéfice net 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 résultats doivent servir de base à l'impôt (...). L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés ; que lorsque les bénéfices imposables d'un contribuable ont été déterminés en application de ces dispositions, **les erreurs ou omissions 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 peuvent, à l'initiative du contribuable qui les a involontairement commises, ou à celle de l'administration exerçant son droit de reprise, être réparées dans ce bilan ; que les mêmes erreurs ou omissions, s'il est établi qu'elles se retrouvent dans les écritures de bilan d'autres exercices, doivent y être symétriquement corrigées, 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 ;**

(...)



- Conseil d'État, 19 novembre 2008, n° 292948 Sté Getecom

(...)

Considérant que la SOCIETE GETECOM soutient que le IV de l'article 43 de la loi du 30 décembre 2004 est incompatible avec l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en tant que ces dispositions prévoient l'application du nouveau 4 bis de l'article 38 du code général des impôts aux litiges concernant des impositions établies avant le 1er janvier 2005 et n'ayant pas encore donné lieu à une décision de justice devenue définitive ; que, cependant, la société ne saurait prétendre au bénéfice de ces stipulations que si elle peut faire état de la propriété d'un bien qu'elles ont pour objet de protéger et à laquelle il aurait été porté atteinte ; qu'à défaut de créance certaine, l'espérance légitime d'obtenir la restitution d'une somme d'argent doit être regardée comme un bien au sens de ces stipulations ; que toutefois, si la société se prévaut en l'espèce de l'état du droit résultant de la décision n° 230169 du Conseil d'Etat, statuant au contentieux, du 7 juillet 2004, qui aurait dû conduire à la décharge d'une partie des impositions objets du présent litige dès lors qu'elle permettait au contribuable d'obtenir la correction des écritures du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, cette décision est revenue rétroactivement, en ouvrant cette faculté au contribuable, sur une règle issue d'une jurisprudence ancienne et constante ; qu'en outre, il résulte de l'instruction que le gouvernement avait fait connaître, dès avant le dépôt le 17 novembre 2004 sur le bureau de l'Assemblée nationale du projet de loi ayant conduit à l'adoption des dispositions de l'article 43 de la loi du 30 décembre 2004, son intention de limiter les conséquences de la décision du Conseil d'Etat ; **que dans ces conditions, la société ne saurait se fonder sur cette décision pour se prévaloir d'une espérance légitime d'obtenir le remboursement d'une partie des sommes qui font l'objet du présent litige ; qu'ainsi, elle ne peut utilement invoquer les stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, dans le champ desquelles elle n'entre pas ;**

(...)

- Conseil d'État, 16 mai 2007, n° 290264, 9e et 10e s.-s., min. c/ SA Chambouleyron

(...)

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SA Chambouleyron, qui exerce une activité de fabrication d'équipements aérauliques et frigorifiques industriels, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 1992 au 31 décembre 1994 ; qu'à l'issue de ce contrôle, l'administration a réintégré, d'une part, dans les résultats des exercices clos les 31 mars 1992 et 31 décembre 1992 les amortissements pratiqués par la société au taux de 20 % par an de son fonds de commerce, acquis en 1987, au cours de ces deux exercices et, d'autre part, dans le résultat de l'exercice clos le 31 mars 1992, premier exercice non couvert par la prescription, la totalité des amortissements de même nature pratiqués par la société au cours des exercices antérieurs ; que, par un arrêt en date du 6 décembre 2005, la cour administrative d'appel de Marseille a partiellement annulé le jugement du tribunal administratif de Montpellier rejetant la demande de la société en décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés correspondant à ces réintégrations en tant qu'il portait sur les impositions supplémentaires résultant de la réintégration dans le résultat de l'exercice clos le 31 mars 1992 des sommes correspondant aux amortissements pratiqués au cours d'exercices prescrits ; que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie se pourvoit en cassation contre cet arrêt dans cette mesure ;

Considérant, d'une part, qu'aux termes du 4 bis de l'article 38 du CGI issu de l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004 : « 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 LPF, 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. » ; qu'il résulte de ces dispositions que le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, tel que défini au premier alinéa, est applicable pour le calcul du bénéfice imposable, sauf si le contribuable est en droit de se prévaloir de l'une des exceptions prévues par les deuxième et troisième alinéas ;

Considérant, d'autre part, que ces dispositions sont rendues applicables aux impositions en litige en application des dispositions du IV de l'article 43 de cette loi aux termes desquelles : « 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 CGI, 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 LPF 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. » ;

Considérant qu'ainsi, en jugeant que l'administration avait méconnu les règles de la prescription en réintégrant dans le résultat imposable du dernier exercice non prescrit une somme correspondant à des amortissements pratiqués au cours d'exercices prescrits au motif que l'erreur que l'administration entendait réparer et dont il n'était pas soutenu qu'elle revêtait un caractère délibéré, se retrouvait dans les écritures des bilans des exercices 1987 à 1992 et aurait dû y être symétriquement corrigée alors même que ces exercices étaient couverts par la prescription, la cour administrative d'appel, qui aurait dû appliquer, même d'office, les dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI dans leur rédaction, précitée, issue de l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004, a commis une erreur de droit ;

Considérant que si la société soutient que ces dispositions méconnaissent les stipulations du § 1 de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'Homme, celles-ci ne peuvent être utilement invoquées devant le juge de l'impôt, qui ne statue pas en matière pénale et ne tranche pas des contestations sur des droits et obligations à caractère civil, quand bien même il fait application d'une législation ayant pour effet de priver rétroactivement le contribuable de la possibilité d'obtenir la décharge d'une imposition ; qu'en outre, et en tout état de cause, la société ne peut utilement soutenir devant le juge administratif que ces dispositions, législatives, seraient contraires au principe de sécurité juridique ; qu'enfin, les dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI ne méconnaissent pas davantage les stipulations combinées de l'article 1er du premier protocole additionnel à cette convention et de l'article 14 de celle-ci dès lors que les contribuables en cause ne sont pas placés dans une situation analogue au regard des règles comptables qu'ils sont tenus d'appliquer ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie est fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il a fait droit à la demande de la SA

Chambouleyron tendant à la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés procédant de la réintégration dans le résultat de l'exercice clos le 31 mars 1992 des amortissements antérieurement pratiqués ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L 821-2 du C. just. adm. et de régler, dans cette mesure, l'affaire au fond ;

Considérant que, pour contester la réintégration des sommes correspondant aux amortissements pratiqués au cours d'exercices prescrits dans le résultat du premier exercice non prescrit, la société se borne à soutenir que ces amortissements avaient été régulièrement pratiqués au regard des règles comptables issues de la 4e directive du Conseil des communautés européennes du 25 juillet 1978, n° 78/660 relative aux comptes annuels de certaines sociétés ; que, toutefois, les normes comptables prescrites par cette directive ne font par elles-mêmes pas obstacle, eu égard à leur objet, à l'application des dispositions du CGI qui prévoient des règles différentes d'amortissement des éléments d'actif incorporel et notamment des fonds de commerce ; qu'il résulte de ce qui précède que la SA Chambouleyron n'est pas fondée à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montpellier a rejeté sa demande tendant à la décharge de l'imposition supplémentaire résultant de la réintégration dans le résultat imposable de l'exercice clos le 31 mars 1992 des sommes correspondant aux amortissements pratiqués au cours des exercices antérieurs ;

Décide : 1° Annulation des articles 1 et 2 de l'arrêt de la cour administrative d'appel ; 2° Rejet des conclusions de la requête présentée devant la cour administrative d'appel tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés résultant de la réintégration dans le résultat de l'exercice clos le 31 mars 1992 des sommes correspondant aux amortissements pratiqués au cours des exercices antérieurs.

(...)

- **Conseil d'État, 13 février 2009, n° 296117, SNC Saupic**

(...)

Considérant dès lors, qu'en jugeant que, d'une part, l'administration fiscale, dans l'exercice de son droit de reprise, avait pu légalement corriger la valeur des stocks inscrite au bilan de clôture de l'exercice clos en 1981, exercice prescrit, et au bilan d'ouverture de l'exercice clos en 1982, premier exercice non prescrit, et que, d'autre part, le contribuable ne pouvait utilement se prévaloir du principe de l'intangibilité de ce bilan d'ouverture sur le fondement des dispositions précitées du IV de l'article 43 de la loi du 30 décembre 2004, dès lors que celles-ci prévoient **la validation rétroactive des impositions établies avant le 1er janvier 2005 en tant qu'elles seraient contestées par le moyen tiré de ce que le contribuable aurait pu demander la correction des écritures du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit et des exercices antérieurs et ne peuvent être invoquées que par l'administration fiscale qui a notifié au contribuable des redressements fondés sur l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;**

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. A n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ; qu'en conséquence, les conclusions qu'il présente sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative au titre des frais exposés par lui et non compris dans les dépens ne peuvent qu'être rejetées ;

(...)

## 2. Doctrine administrative

### a. Bulletin Officiel des Impôts, 4 A-10-06, n°109 du 29 juin 2006

L'article 43 de la loi de finances rectificative pour 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.

(...)

#### **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. nos 63437 et 64187, RJCD, 1ère 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).

(...)

## **II. Constitutionnalité de la disposition contestée**

### **A. Normes de référence**

#### **1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen**

- **Article 6**

La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- **Article 13**

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

- **Article 16**

Toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution.

## B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

### a. Jurisprudence relative au principe de non rétroactivité de la loi

- Décision n° 99-425 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances rectificative pour 1999

(...)

8. Considérant que, **si le législateur peut valider un acte administratif dans un but d'intérêt général suffisant, c'est sous réserve du respect des décisions de justice ayant force de chose jugée et du principe de non rétroactivité des peines et des sanctions ; que l'acte validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle ; qu'en outre, la portée de la validation doit être strictement définie, sous peine de méconnaître l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; que c'est à la lumière de l'ensemble de ces principes que doit être appréciée la conformité à la Constitution des dispositions soumises à l'examen du Conseil constitutionnel ;**

9. Considérant que le A du II de l'article 25 valide " sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, les avis de mise en recouvrement émis avant le 1er janvier 2000 en tant qu'ils seraient contestés par le moyen tiré de l'incompétence territoriale de l'agent qui les a émis, à la condition qu'ils aient été établis soit par le comptable public du lieu de déclaration ou d'imposition du redevable soit, dans le cas où ce lieu a été ou aurait dû être modifié, par le comptable compétent à l'issue de ce changement, même si les sommes dues se rapportent à la période antérieure à ce changement. " ;

10. Considérant que les requérants font valoir à l'encontre de cette validation que " le gouvernement n'a donné aucune information sur les montants financiers en jeu ", alors que de telles validations ne " devraient intervenir que de manière exceptionnelle, lorsque l'intérêt général l'exige de manière impérieuse " ;

11. Considérant que, par cette validation, le législateur a entendu éviter que ne se développent, pour un motif tenant à la compétence territoriale de l'autorité ayant établi l'avis de mise en recouvrement, des contestations dont l'aboutissement aurait pu entraîner, pour l'Etat, des conséquences gravement dommageables ; que l'intérêt général qui s'attache à une telle validation l'emporte sur la mise en cause des droits des contribuables qui résulterait de l'irrégularité de pure forme que la validation a pour effet de faire disparaître ; que cet intérêt général réside tant dans le montant des sommes en cause que dans la prévention des troubles qu'apporterait à la continuité des services publics fiscaux et juridictionnels concernés la multiplication de réclamations pouvant, en vertu du livre des procédures fiscales, être présentées pendant plusieurs années ; que la disposition critiquée n'a ni pour objet, ni pour effet de valider des impositions annulées par des décisions juridictionnelles ayant force de chose jugée ; qu'elle sauvegarde les droits des contribuables nés de telles décisions ; que la validation est strictement limitée dans sa portée puisqu'elle n'a pas pour objet de purger les impositions en cause d'autres vices que celui tenant à l'incompétence territoriale de l'autorité qui a émis l'avis de mise en recouvrement ; que cette disposition ne déroge pas davantage au principe de non rétroactivité des textes à caractère répressif plus sévères, ni à son corollaire qui interdit de faire renaître une prescription légalement acquise ; qu'enfin, à défaut de validation, la restitution aux intéressés d'impositions dont ils sont redevables au regard des règles de fond de la loi fiscale pourrait constituer un enrichissement injustifié ; qu'ainsi le A du II de l'article 25 n'est contraire à aucune règle non plus qu'à aucun principe de valeur constitutionnelle ;

(...)

- **Décision n° 2002-458 DC du 7 février 2002, Loi organique portant validation de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française**

(...)

3. Considérant, d'autre part, que, si le législateur peut, comme lui seul est habilité à le faire, valider un acte administratif dans un but d'intérêt général suffisant, c'est sous réserve du respect des décisions de justice ayant force de chose jugée et du principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ; que l'acte validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle ; qu'en outre, la portée de la validation doit être strictement définie, sous peine de méconnaître l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; que c'est à la lumière de l'ensemble de ces principes que doit être appréciée la conformité à la Constitution des dispositions soumises à l'examen du Conseil constitutionnel ;

4. Considérant que, par cette validation, le législateur organique a entendu éviter que ne se développent des contestations pouvant entraîner des conséquences gravement dommageables en Polynésie française ; qu'en effet, près d'un millier de réclamations sont d'ores et déjà déposées ; que pourraient se trouver ainsi compromis la continuité du service public des impôts ainsi que le bon fonctionnement du service public de la justice administrative dans le territoire, eu égard aux moyens dont disposent ces services ; que l'intérêt général qui s'attache à une telle validation l'emporte sur la mise en cause des droits des contribuables qui résulterait de l'irrégularité de pure forme que la validation a pour effet de faire disparaître ; que la disposition critiquée n'a ni pour objet, ni pour effet de valider des impositions annulées par des décisions juridictionnelles ayant force de chose jugée ; qu'elle est strictement limitée dans sa portée ; qu'elle ne déroge pas davantage au principe de non-rétroactivité des textes à caractère répressif plus sévères, ni à son corollaire qui interdit de faire renaître une prescription légalement acquise ; qu'enfin, à défaut de validation, la restitution aux intéressés d'impositions dont ils sont redevables en vertu des règles de fond de la loi fiscale pourrait constituer un enrichissement injustifié ; qu'ainsi, en tant qu'il concerne les années 2000 et 2001, l'article unique précité n'est contraire à aucune règle non plus qu'à aucun principe de valeur constitutionnelle ;

(...)

- **Décision n° 2010-2 QPC du 11 juin 2010, Mme Vivianne L. [Loi dite "anti-Perruche"]**

(...)

21. Considérant qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ;

22. Considérant en conséquence que, si le législateur peut modifier rétroactivement une règle de droit ou valider un acte administratif ou de droit privé, c'est à la condition de poursuivre un but d'intérêt général suffisant et de respecter tant les décisions de justice ayant force de chose jugée que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ; qu'en outre, l'acte modifié ou validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé soit lui-même de valeur constitutionnelle ; qu'enfin, la portée de la modification ou de la validation doit être strictement définie ;

(...)



- **Décision n° 2010-53 QPC du 14 octobre 2010, Société PLOMBINOISE DE CASINO [Prélèvements sur le produit des jeux]**

(...)

3. Considérant qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ;

4. Considérant, en conséquence, que, si le législateur peut modifier rétroactivement une règle de droit ou valider un acte administratif ou de droit privé, c'est à la condition de poursuivre un but d'intérêt général suffisant et de respecter tant les décisions de justice ayant force de chose jugée que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ; qu'en outre, l'acte modifié ou validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé soit lui-même de valeur constitutionnelle ; qu'enfin, la portée de la modification ou de la validation doit être strictement définie ;

(...)

#### **b. Jurisprudence relative aux droits de la défense**

- **Décision n° 95-360 DC du 02 février 1995, Loi relative à l'organisation des juridictions et à la procédure civile, pénale et administrative**

(...)

5. Considérant qu'en vertu de l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, tout homme est présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré coupable ; qu'en vertu de l'article 66 de la Constitution, l'autorité judiciaire est gardienne de la liberté individuelle ; que le principe du respect des droits de la défense constitue un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République réaffirmés par le Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, auquel se réfère le Préambule de la Constitution de 1958 ; qu'il implique, notamment en matière pénale, l'existence d'une procédure juste et équitable garantissant l'équilibre des droits des parties ; qu'en matière de délits et de crimes, la séparation des autorités chargées de l'action publique et des autorités de jugement concourt à la sauvegarde de la liberté individuelle ;

6. Considérant que certaines mesures susceptibles de faire l'objet d'une injonction pénale peuvent être de nature à porter atteinte à la liberté individuelle ; que dans le cas où elles sont prononcées par un tribunal, elles constituent des sanctions pénales ; que le prononcé et l'exécution de telles mesures, même avec l'accord de la personne susceptible d'être pénalement poursuivie, ne peuvent, s'agissant de la répression de délits de droit commun, intervenir à la seule diligence d'une autorité chargée de l'action publique mais requièrent la décision d'une autorité de jugement conformément aux exigences constitutionnelles ci-dessus rappelées ;

(...)