

N° 429625  
Société MJ France SAS

9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies  
Séance du 11 décembre 2020  
Lecture du 29 décembre 2020

## Conclusions

**Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public**

Lorsque le bénéfice imposable d'un contribuable a été déterminé en application du 2 de l'article 38 du code, par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice, les erreurs ou omissions qui entachent les écritures comptables retracées au bilan de clôture d'un exercice 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. 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.

Ces corrections en chaîne ne peuvent toutefois affecter le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, conformément au principe d'intangibilité de ce bilan rétabli, en réaction à votre jurisprudence *SARL Ghesquière Equipement* (CE, Assemblée, 7 juillet 2004, n° 230169, p. 310, RJF 10/04 n° 1019, avec chronique L. Olléon p. 719, concl. P. Collin BDCF 10/04 n° 124), par le premier alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI issu de l'article 43 de la loi du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004.

Il n'en va autrement, et les corrections peuvent donc remonter jusqu'à un exercice prescrit, que dans le cadre des dérogations expressément prévues aux deuxième et troisième alinéas de cet article.

Parmi ces exceptions figure ce qu'il est souvent coutume d'appeler le « droit à l'oubli » – oubli dont le fiscaliste conviendra que Musset ne se trompait pas en y voyant, avec le plaisir, l'un des deux grands secrets du bonheur.

En effet, en application du deuxième alinéa du 4 bis, la règle de l'intangibilité ne s'applique pas – et les corrections symétriques des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de l'actif net peuvent donc remonter jusqu'à l'exercice prescrit au cours duquel elles ont été commises - « *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.* » Sont donc visées les erreurs ou omissions les plus anciennes, dont l'origine remonte à plus de dix ans (7 ans + 3 ans d'exercices non prescrits).

Votre jurisprudence précise peu à peu le périmètre de cette exception.

Par votre avis *Société Catimini International et société Catimini* du 17 mai 2006 (n° 288511, p. 256, RJF 8-9/06 n° 1070, concl. E. Glaser BDCF 8-9/06 n° 106), vous avez ainsi dit pour droit que si une erreur ou omission affectant l'évaluation d'un élément du bilan d'un exercice non prescrit commise au cours d'un exercice clos plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit peut, en vertu du deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38, être corrigée de manière symétrique dans les bilans de clôture et d'ouverture des exercices non prescrits, y compris dans le bilan d'ouverture du premier d'entre eux, « *la circonstance qu'une méthode erronée a été appliquée pour la première fois lors d'un exercice clos depuis plus de sept ans, puis de manière constante d'exercice en exercice, faussant à chaque fois l'évaluation d'un même poste du bilan - selon un principe identique, mais pour des montants variant en fonction de la composition effective de ce poste -, ne suffit pas à justifier que la correction de la valeur de ce poste au cours d'un des exercices non prescrits puisse être effectuée également dans le bilan d'ouverture du premier de ces exercices* ». Vous avez précisé que le droit à correction du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne pourrait jouer « *que si et dans la mesure où les éléments individualisés du poste concerné dans ce bilan d'ouverture, parce qu'ils avaient également figuré dans le bilan de clôture d'un des exercices clos depuis plus de sept ans, ont affecté l'évaluation de ce bilan d'ouverture d'une erreur "intervenue" au cours d'un de ces exercices clos depuis plus de sept ans* ».

Dans le cas où une méthode erronée constamment utilisée depuis un des exercices clos depuis plus de sept ans avant le premier exercice non prescrit aurait conduit à la sous-évaluation systématique du stock de marchandises, le droit à l'oubli ne peut ainsi s'appliquer, selon votre avis du 17 mai 2006, que pour rehausser l'évaluation des seules marchandises qui ont été physiquement conservées dans le stock depuis l'un de ces exercices.

Pour apprécier si vous êtes face à la répétition d'une erreur de même type, résultant de l'application constante exercice après exercice d'une même méthode erronée, ou si la correction porte sur une erreur qui n'a été effectivement commise qu'une seule fois, mais se retrouve depuis lors nécessairement aux bilans successifs et dont la trace perdure ainsi depuis dix ans, vous recherchez non seulement si cette erreur affecte un élément individualisé du bilan figurant déjà au bilan de clôture d'un des exercices clos depuis plus de sept ans, mais aussi si la réglementation comptable ou fiscale impose nécessairement un réexamen périodique de cette écriture. Dans l'hypothèse d'une réponse positive, vous jugez en effet n'avoir pas affaire à une erreur unique, mais à une erreur répétée lors de la réitération de l'écriture fautive à chaque bilan.

Ainsi, dans l'affaire *SARL Bar du Centre* du 24 janvier 2018 (n° 397732, T. pp. 633-663 sur ce point, RJF 4/18 n° 410, à nos concl. C410), dans laquelle l'administration fiscale avait regardé comme un passif injustifié une somme figurant au crédit d'un compte courant d'associé à la clôture du premier exercice non prescrit, vous avez jugé que, l'inscription initiale erronée de la somme en litige au compte courant d'associé ne devant faire comptablement l'objet d'aucun réexamen depuis cette date et aucun mouvement de ce compte au cours des sept années suivantes n'ayant eu pour effet de porter le solde de ce compte à un montant inférieur, le contribuable ne pouvait pas être regardé comme ayant délibérément

reconduit chaque année l'erreur initialement commise, et qu'il pouvait donc bénéficier du droit à la correction du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, prévu au deuxième alinéa du 4 bis de l'article du CGI.

*A contrario*, dès lors qu'une entreprise ne peut valablement porter en provision et déduire des bénéfiques imposables d'un exercice des sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle qu'à la condition, notamment, que ces pertes ou charges apparaissent comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice, et dès lors qu'une entreprise doit ainsi réexaminer à la clôture de chaque exercice le maintien des provisions figurant à son bilan, l'inscription non justifiée en provision d'une somme pendant plusieurs exercices successifs, même si les montants sont identiques et si l'objet est le même, constitue la répétition d'une erreur. Même lorsque cette erreur a été commise pour la première fois au cours d'un exercice clos plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit, le contribuable ne peut donc invoquer l'ancienneté de cette première erreur pour échapper à l'application de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (CE, 11 mai 2015, *SCP Stok Promotion*, n° 370533, T. pp. 621-649, RJF 8-9/15 n° 716 avec chronique N. Labrune p. 635, à nos concl. BDCF 8-9/15 n° 108).

Qu'en est-il des erreurs affectant les amortissements ?

Les amortissements sont au nombre des écritures de bilan donnant lieu, en cas de rectification par le service, à la mise en œuvre de corrections symétriques, dès lors que le bilan porte la trace des amortissements cumulés et qu'une erreur commise sur l'amortissement d'un bien lors d'un exercice affecte donc l'actif net des exercices suivants, aussi longtemps que ce bien figure au bilan.

Lorsque l'administration corrige comme excessif un montant cumulé d'amortissements au bilan de clôture d'un exercice, la fraction de ce montant correspondant à celles des dotations passées au cours d'exercices antérieurs se retrouve au bilan d'ouverture de cet exercice et, par suite, au bilan de clôture de l'exercice précédent. Si l'exercice rectifié n'est pas le premier exercice non prescrit, le jeu des corrections symétriques conduit à ne rehausser le bénéfice imposable que de la part injustifiée de la dotation aux amortissements de l'année. La difficulté et l'enjeu pour ce type d'écriture se présentent lors du premier exercice non prescrit : appliquée au bilan d'ouverture de cet exercice, la règle d'intangibilité, en faisant obstacle à sa correction, apparaît en effet susceptible d'autoriser l'administration à imposer le contribuable, au titre de cet exercice, sur l'intégralité des amortissements excessifs dotés au titre de ce premier exercice non prescrit mais aussi de tous les exercices prescrits qui le précèdent. Le rehaussement qui en résulte peut alors être particulièrement douloureux pour le contribuable.

A titre d'illustration, à l'époque où la règle d'intangibilité était d'origine purement prétorienne et ne comportait pas les exceptions prévues aux deuxième et troisième alinéas du 4 bis de l'article 38 du CGI, vous aviez jugé l'administration en droit de réintégrer dans les résultats d'un exercice N, premier exercice non prescrit, l'ensemble des amortissements figurant au bilan de clôture de cet exercice que le contribuable avait pratiqués à tort au titre des exercices prescrits N - 3 à N (CE, 27 mai 1987, n° 50819, RJF 1987 n° 797 ). De même, vous aviez jugé

que le vérificateur pouvait, lorsqu'il constate qu'un contribuable a, à tort, amorti au cours des exercices prescrits un élément d'actif incorporel non amortissable, réparer dans le bilan de clôture du premier exercice non prescrit la sous-estimation de l'actif net qui en résulte en rétablissant cet actif à sa valeur d'origine et imposer le contribuable à raison de la variation d'actif net correspondante (CE, 28 décembre 1988, n° 57390, RJF 3/89 n° 260).

Lorsque sont en cause des erreurs qui résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages, déduites sur des exercices prescrits, la question est aujourd'hui expressément réglée par le troisième alinéa du 4 bis de l'article 38, qui écarte à l'égard de telles erreurs l'application de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Pour ces erreurs, les corrections symétriques s'opèrent donc quelle que soit l'ancienneté de l'exercice au cours duquel elles ont été commises et le contribuable ne sera redressé que sur les « flux » d'amortissements excessifs correspondant aux dotations passées en exercice non prescrit.

Compte tenu de la formulation de ce deuxième alinéa, seules sont toutefois concernées les dotations aux amortissements excessives au regard des usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, c'est-à-dire ceux dont la durée est trop courte et le taux est excessif au regard de ces usages. Ces dispositions ne visent pas toute erreur en matière d'amortissement, quelle qu'elle soit (cf. CE, 6 juin 2018, *Sté Uniper France Power*, n° 410164, RJF 8-9/18 n° 831, concl. R. Victor C 831). Or l'administration peut remettre en cause les dotations aux amortissements pratiquées par une société pour d'autres motifs, tels celui tiré du caractère non amortissable par nature de l'immobilisation, ou encore d'une mauvaise répartition du coût de revient d'une immobilisation entre ses différents éléments.

Dans quelles conditions de telles erreurs commises au cours d'exercices prescrits peuvent-elles bénéficier du deuxième alinéa du 4 bis ?

En vertu de l'article 321-1 du plan comptable général (PCG) dans sa rédaction applicable aux exercices en litige, les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks doivent être évalués initialement à leur coût qui est, pour les actifs acquis à titre onéreux, leur coût d'acquisition. Lorsque les actifs sont acquis conjointement, pour un coût global d'acquisition, le coût d'entrée de chacun des actifs est, en vertu de l'article 321-8, ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux.

Pour ce qui est de l'évaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée, la valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations. L'article 322-1 définit un actif amortissable comme un actif dont l'utilisation par l'entité, se mesurant par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif, est déterminable, c'est-à-dire dont l'usage attendu par l'entité est limité dans le temps. En vertu du 3 de cet article, l'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation, et le plan d'amortissement est « *la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable* ».

Enfin l'article 322-4 précise les modalités d'évaluation des amortissements. Il prévoit, à son 1, qu'« à la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice », à son 3, que « l'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'entité », et à son 6, que « Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. » Deux exceptions sont toutefois prévues, permettant et imposant prospectivement de modifier ce plan : d'une part, toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple sur la durée ou le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, entraîne en vertu du 6 la révision prospective de son plan d'amortissement ; d'autre part, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable. Enfin, le 5 du même article précise que, lorsque l'utilisation de l'actif, estimée lors de l'acquisition comme indéterminable, devient déterminable, l'actif est amorti sur l'utilisation résiduelle et fait l'objet d'un plan d'amortissement sur la durée d'utilisation restant à courir.

Lorsqu'une dotation aux amortissements a été passée, l'entreprise ne se réinterroge plus sur son bien-fondé et sur le montant déjà cumulé d'amortissements en résultant. Par suite, il ne fait pas de doute que des dotations aux amortissements injustifiées remontant à plus de dix ans doivent être regardées comme des erreurs intervenues plus de sept ans avant le premier exercice non prescrit pour l'application de l'article 38, 4 bis du CGI et peuvent être corrigées au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, permettant ainsi aux sommes correspondantes de ne pas entraîner de variation de l'actif net au cours de cet exercice. Les travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 2004 mentionnent d'ailleurs expressément cette hypothèse, qui ne pose pas de difficulté.

Il est par ailleurs inutile de vous interroger sur le point de savoir si l'application continue, au cours d'exercices clos depuis moins de dix ans, d'un taux d'amortissement excessif résultant d'un plan d'amortissement arrêté il y a plus de dix ans sur la base d'une durée d'utilisation non conforme aux usages peut être regardée comme procédant, non d'erreurs réitérées à chaque exercice par application d'une méthode irrégulière, mais d'une seule erreur intervenue plus de dix ans auparavant : l'application de la règle d'intangibilité est en tout état de cause écartée par le troisième alinéa du 4 bis en pareil cas.

La réponse est en revanche moins évidente dans les autres cas d'amortissements erronés, passés il y a moins de dix ans, mais à raison d'actifs entrés depuis plus de dix ans au bilan. Il faut distinguer trois hypothèses.

En présence d'un amortissement injustifié car passé sur un actif maintenu à tort au bilan par le contribuable, alors qu'il aurait dû en être sorti depuis plus de dix ans en raison de son abandon, de sa disparition ou de sa cession, nous hésiterions à voir dans la correction de ces amortissements la correction d'une erreur intervenue il y a plus de dix ans. A la différence d'une dette éteinte depuis plus de dix ans dont, une fois passé l'événement ayant conduit à son extinction, l'entreprise n'a plus d'occasion de réaliser la disparition, il peut paraître moins admissible qu'une entreprise ne s'aperçoive durablement pas de la disparition d'un élément

d'actif qui figure à son bilan, qui est supposé lui procurer une utilité et pour lequel elle continue de doter des amortissements. Mais dans cette première hypothèse, qui n'est pas celle du litige, l'application de la règle d'intangibilité ne pénaliserait en tout état de cause guère le contribuable, celui-ci pouvant alors déduire au cours du premier exercice non prescrit la perte correspondant à la suppression, au seul bilan de clôture, de l'actif qui y avait été maintenu à tort pour sa valeur résiduelle, et compenser ainsi la réintégration des amortissements (cf. CE, 27 mai 1987, n° 50819, précité).

En présence – deuxième hypothèse – d'un amortissement injustifié car passé à raison d'un actif qui n'était par nature pas amortissable, la question est plus délicate. Le plan d'amortissement a en effet été établi lors de l'entrée de l'actif dans le patrimoine de l'entreprise et l'erreur d'appréciation sur le caractère déterminable de sa durée d'utilisation a donc été commise à cette date. Par ailleurs, les textes comptables et fiscaux n'imposent aucune périodicité de révision du plan d'amortissement. Toutefois, le PCG imposant de réviser ce plan en cas de modification significative de l'utilisation prévue, tout comme d'ailleurs d'instaurer un tel plan lorsqu'un actif au départ non amortissable le devient car sa durée d'utilisation devient déterminable, l'on pourrait aussi en déduire que l'entreprise doit régulièrement s'interroger sur la durée d'utilisation qu'elle attend des actifs figurant à son bilan. Comme le relève *le Mémento Comptable F. Lefebvre* : « les entreprises doivent se poser régulièrement la question de savoir si leurs plans d'amortissements reflètent toujours le réel rythme de consommation des avantages attendus de leurs actifs » (éd. 2019 n° 1467 p. 633). En suivant cette logique, l'on pourrait dès lors se demander si une entreprise qui amortit chaque année un actif par nature non amortissable et passe, exercice après exercice, des dotations aux amortissements supplémentaires, ne devrait pas être regardée comme réitérant régulièrement (quoi que non annuellement) la même erreur, sans pouvoir invoquer, pour échapper à l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, la circonstance qu'elle a suivi un plan d'amortissement arrêté plus de sept ans avant cet exercice.

En revanche - c'est la troisième hypothèse -, lorsqu'est en cause un amortissement excessif car procédant d'une erreur initiale sur la valeur attribuée à l'actif amortissable lors de la détermination de son coût par la répartition, entre plusieurs actifs amortissables et non amortissables acquis ensemble pour un prix global, du prix payé, les amortissements excessifs trouvent tous leur source dans une unique erreur qui n'est pas de méthode, mais procède d'une mauvaise estimation du coût historique de l'actif et de la valeur servant de base à l'amortissement. Or le PCG n'impose pas à l'entreprise de se réinterroger périodiquement sur le bien-fondé de la valeur brute des actifs figurant au bilan, correspondant à leur valeur d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise.

Certes, la sous-estimation de l'actif net que l'administration fiscale entend redresser ne procède pas directement de l'erreur commise sur la valeur brute de l'actif – l'erreur commise lors de la détermination de sa valeur d'origine par la répartition du prix global acquitté étant compensée par un jeu de vases communicants avec la valeur brute de l'actif non amortissable : la sous-estimation résulte des seuls amortissements erronés dotés chaque année. Or ces amortissements cumulés sont la somme d'écritures de dotations aux amortissements qui ont, pour partie, été passées moins de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit.

Toutefois, même si les amortissements erronés ont moins de dix ans, l'erreur dont ils sont entachés n'est que la conséquence mécanique d'une erreur matricielle commise plus de dix ans auparavant sur la valeur amortissable du bien, intervenue lors de l'inscription à l'actif du bien et de l'établissement de son plan d'amortissement. Or votre avis *Société Catimini* n'énonce pas que l'erreur dont la correction symétrique en exercice prescrit est sollicitée et dont procède la sous-estimation doit directement affecter une écriture elle-même passée plus de 10 ans et correspondre à une sous-estimation de même montant affectant le bilan depuis cette date, mais seulement que l'élément du bilan concerné par l'erreur commise il y a plus de dix ans soit un élément d'actif individualisé ayant continûment figuré au bilan depuis cette date.

L'application du droit à l'oubli peut sembler, en pareil cas, procéder d'une lecture très bienveillante du deuxième alinéa du 4 *bis* de l'article 38, mais elle nous semble conforme à la logique et l'objet de cette disposition, et surtout correspondre à la réalité de la situation du contribuable : la commission d'une unique erreur initiale, afférente à la valeur brute de l'actif servant de base à l'amortissement et non à une méthode d'amortissement, commise plus de dix ans auparavant et affectant mécaniquement et nécessairement tous les bilans successifs comportant cet actif, avec un effet « boule de neige » lié au cumul des amortissements. Dès lors que la comptabilité n'impose pas de réexaminer cette valeur de base, nous vous invitons à admettre l'application du droit à correction symétrique du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit des amortissements excessifs dont il est entaché.

Dans la présente affaire, la société Domaines Reybier, membre d'un groupe fiscalement intégré dont la société MJ France est la mère, a acquis successivement, en 1998 les domaines « Château Cos d'Estournel » et « Château Marbuzet », en 2002 des parcelles plantées de vignes de M. B..., en 2007 une parcelle appartenant à M. L..., et enfin en 2008, une parcelle appartenant au GFA A... tous domaines et parcelles relevant de l'appellation « Saint-Estèphe ».

A l'issue d'une première vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 2002, 2003 et 2004, l'administration fiscale, estimant que la valeur des plantations retenue en comptabilité pour les domaines « Château Cos d'Estournel » et « Château Marbuzet » était excessive, a remis en cause les amortissements pratiqués à ce titre.

Le litige afférent aux suppléments d'IS résultant de ces rehaussements a été porté à deux reprises devant vous. En première cassation, vous avez précisé la méthode d'évaluation et d'amortissement des actifs d'un domaine viticole (CE, 5 octobre 2016, *Société MJ France*, n° 384475, T. p. 737, RJF 2016 n° 1060, concl. Mme Nicolazo de Barmon p. 1491). Puis, saisi en seconde fois en cassation, vous avez par une décision du 3 juillet 2019 (n° 412662) validé la méthode d'évaluation et la durée d'amortissement des plantations retenues par la cour administrative d'appel de Bordeaux, puis écarté le moyen par lequel la société MJ France critiquait l'application de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, en vous bornant à relever qu'il ne ressortait pas des pièces du dossier que la société entrait dans une des exceptions prévues aux deuxième et troisième alinéas du 4 *bis* de l'article 38 du CGI.

Le litige dont vous êtes aujourd'hui saisis porte, désormais, sur les cotisations supplémentaires d'IS auxquelles la société a été assujettie au titre des années 2008 à 2010, à la suite d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle le service a estimé, une nouvelle fois, que la valeur des plantations retenue en comptabilité pour les domaines « Château Cos d'Estournel » et « Château Marbuzet », mais aussi pour les parcelles L... et A... était excessive, notamment en ce qu'elle incluait pour partie la valeur non amortissable de la marque des vins produits que l'administration entendait affecter au terrain. L'administration a remis en cause l'affectation comptable du droit à produire dans le compte plantations, et a réduit le montant des dotations aux amortissements correspondantes.

Le tribunal administratif de Bordeaux a prononcé une décharge partielle de ces suppléments d'impôt. La cour administrative d'appel de Bordeaux, après avoir constaté un non-lieu à statuer à concurrence d'un nouveau dégrèvement intervenu en cours de procédure, a rejeté la requête de la société tendant à la décharge des suppléments d'IS restant en litige. C'est l'arrêt attaqué.

A l'appui de son pourvoi, la société, tirant les conséquences de votre décision du 3 juillet 2019 sur les exercices 2002 et 2003, ne conteste pas les motifs par lesquels la cour a statué sur le bien-fondé de la méthode d'évaluation et la durée d'amortissement appliquées aux domaines Château Marbuzet et Château Cos d'Estournel.

Si elle critique la méthode de détermination de la valeur des vignes acquises de M.L... et du GFAA..., ses moyens sur ce point, tirés notamment de ce que la cour aurait entaché son arrêt d'erreur de droit au regard de l'article 16 de la Déclaration de 1789 et de l'article 1<sup>er</sup> du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH) en jugeant qu'elle ne pouvait se prévaloir d'une espérance légitime à obtenir l'évaluation de ces parcelles selon la même méthode que celle, fondée sur l'absence de notoriété des parcelles, sur leurs sols et sur les vins produits, appliquée aux parcelles B... au titre des années 2005 à 2007 dont le service n'avait pas remis en cause les amortissements, ne vous convaincront pas. L'absence de rehaussement pour les parcelles B... n'a en effet créé aucune situation légalement acquise pour les parcelles A... et L... ni n'a, par suite, remis en cause les effets pouvant être légitimement être attendus d'une telle situation, et n'a pas davantage pu faire naître chez la requérante une espérance légitime constitutive d'un bien au sens de l'article 1P1.

Le dernier moyen, afférent aux parcelles Château Marbuzet et Château Cos d'Estournel, porte sur la portée du deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI, dont la société entendait se prévaloir devant la cour. Votre décision du 3 juillet 2019 ne saurait avoir tranché ce point, dès lors qu'y étaient en cause des exercices lors desquels les plantations ne figuraient que depuis quelques années à l'actif du bilan.

En l'espèce, la cour a écarté l'application du deuxième alinéa du 4 bis de l'article 38 du CGI au motif que l'administration avait rectifié, non une erreur d'écriture au bilan d'un exercice prescrit intervenue plus de sept ans avant le premier exercice non prescrit, mais l'application d'une méthode erronée d'amortissement des plantations de vignes, et que n'était par suite pas

en cause la réparation d'une erreur commise il y a plus de dix, mais des erreurs répétées à chaque exercice dans la valorisation des amortissements d'un même poste comptable.

Compte tenu de ce que nous avons dit, la société est fondée à soutenir que la cour a commis une erreur de droit en jugeant, pour en déduire l'inapplicabilité par principe des corrections symétriques, qu'une sous-estimation de l'actif net du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit procédant d'amortissements injustifiés, lorsque l'excès d'amortissement procède d'une erreur intervenue plus de sept ans avant cet exercice dans la détermination de la valeur d'origine de l'actif servant de base à l'amortissement, doit être regardée comme procédant, non de cette erreur ancienne ponctuelle, mais de l'application répétée d'une méthode d'amortissement erronée.

Si le ministre fait valoir que la société devrait être regardée, en l'espèce, comme ayant répété son erreur moins de sept ans avant le premier exercice non prescrit, faute d'avoir tenu compte des rehaussements qui lui avaient été notifiés à raison de l'exercice 2002 en modifiant en conséquence la valeur d'inscription de ses plantations pour les exercices suivants, la société avait contesté ces précédents rehaussements et le contentieux correspondant n'avait pas fait l'objet d'une décision définitive lors des exercices en litige. Vous ne procéderez donc pas à la substitution de motifs à laquelle vous invite le ministre, qui procéderait au surplus d'appréciations de fait.

Vous accueillerez donc le moyen d'erreur de droit qui n'emportera, toutefois, qu'une cassation partielle de l'arrêt attaqué. Vous renverrez dans cette mesure l'affaire à la cour.

Indiquons, pour finir, que nous ne sommes pas certaine, au fond, de l'utilité et des effets de l'invocation de l'article 38, 4 bis du CGI au soutien des conclusions en décharge de la société, eu égard à la méthode particulière que semble avoir suivie le vérificateur pour établir les rehaussements. Ceux-ci n'ont en effet, à la lecture de la proposition de rectification, pas consisté à imposer la société sur le total d'amortissements cumulés excessifs figurant au bilan de clôture du premier exercice non vérifié – comme le relevait le vérificateur, les corrections des dotations aux amortissements n'emportaient pas de variation de l'actif net en ce qu'elles s'accompagnaient d'une correction de la valeur des bouteilles en stock au prix de revient desquelles l'amortissement injustifié avait été intégré. Les amortissements non déductibles fiscalement (en remontant jusqu'aux millésimes 1999) ont ainsi été repris par le vérificateur dans les résultats de la société à concurrence des quantités de vins sorties des stocks à la clôture des exercices vérifiés.

Par ces motifs, nous concluons :

- l'annulation de l'article 2 de l'arrêt du 8 février 2019 de la cour administrative d'appel de Bordeaux en tant qu'il s'est prononcé sur les suppléments d'impôt sur les sociétés procédant des redressements afférents aux plantations des parcelles Château Marbuzet et Château Cos d'Estournel ;
- u renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à la cour ;

- u rejet du surplus des conclusions du pourvoi ;
- t à ce que l'Etat verse à la société MJ France 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

a  
e