

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-40-20-10-20210519

Date de publication : 19/05/2021

**BIC - Base d'imposition - Erreurs et décisions de gestion - Intangibilité
du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit - Champ
d'application et principe**

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 1 : Champ d'application et principe

Sommaire :

- I. Intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit : champ d'application
 - A. Entreprises concernées par la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture
 - B. Intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit : situations visées
- II. Principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit
 - A. Détermination de l'actif net intangible
 - 1. Définition de l'actif net
 - 2. Détermination de la date à laquelle l'actif net est intangible
 - a. Principe
 - b. Exceptions en cas d'application d'un délai spécial de reprise
 - c. Situations particulières

**I. Intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non
prescrit : champ d'application**

**A. Entreprises concernées par la règle d'intangibilité du bilan
d'ouverture**

1

Les dispositions du 4 bis de l'article 38 du code général des impôts (CGI) s'appliquent :

- aux entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés ;

- ainsi qu'aux entreprises individuelles et aux sociétés de l'[article 8 du CGI](#) dont les résultats sont déterminés d'après un régime réel d'imposition de plein droit ou sur option et lorsqu'elles sont astreintes à la tenue d'un bilan.

Ainsi, sont concernées les entreprises soumises à un régime réel d'imposition relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, à l'exception de celles bénéficiant des dispositions du VI de l'[article 302 septies A bis du CGI](#).

A cet égard, il est rappelé que selon leur chiffre d'affaires, les dispositions du IV de l'article 302 septies A bis du CGI dispensent de la production de bilan les entreprises individuelles et les sociétés civiles de moyens soumises à un régime simplifié d'imposition, (pour de plus amples précisions, se reporter au [BOI-BIC-DECLA-30-20-10](#)).

Ne sont pas non plus concernées les entreprises relevant des bénéficiaires non commerciaux, dès lors qu'elles ne sont pas astreintes à la tenue de bilan, ni celles bénéficiant du régime des micro-entreprises défini à l'[article 50-0 du CGI](#) ou du régime des micro-exploitations (régime « micro-BA ») défini à l'[article 64 bis du CGI](#).

B. Intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit : situations visées

10

Les dispositions du 4 bis de l'[article 38 du CGI](#) doivent être mises en œuvre en cas de rectification des résultats déclarés :

- soit par l'administration dans l'exercice de son droit à vérification des déclarations souscrites au titre d'exercices non prescrits ;
- soit à la demande de l'entreprise par voie de réclamation contentieuse dans les délais prévus à l'[article R*. 196-1 du livre des procédures fiscales \(LPF\) \(BOI-CTX-PREA-10-20\)](#) ou dans le cadre de l'exercice de son droit à compensation à la suite d'une proposition de rectification faite par l'administration, tel que prévu à l'[article L. 205 du LPF \(BOI-CTX-DG-20-40-20\)](#).

Elles ne trouvent à s'appliquer que lorsque ces rectifications conduisent à modifier les valeurs d'actif ou de passif concourant à la détermination de l'actif net mentionné au 2 de l'article 38 du CGI ([II-A § 130 et suivants du BOI-BIC-BASE-10-10](#)).

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

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

Rappel des situations d'application de la correction symétrique :

20

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 (CE, décision du

15 juin 1966, n° 62140, 8° s-s).

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

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, décision du 22 décembre 1967, n° 63437 et 64187).

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, décision du 25 octobre 1989, n° 67 798) ou lorsqu'une erreur comptable volontaire a été commise à des fins non fiscales (CE, décision du 12 mai 1997, n° 160777).

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

II. Principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit

30

Le 2 de l'article 38 du CGI dispose que le bénéfice imposable est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les bénéfices doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

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

A. Détermination de l'actif net intangible

1. Définition de l'actif net

40

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

Ainsi, sont figés pour le calcul de la différence d'actif net mentionnée au 2 de l'[article 38 du CGI](#) :

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

- les dettes, les amortissements et les provisions.

Pour plus de précisions sur la définition de l'actif net, il convient de se référer au [II § 110 du BOI-BIC-BASE-10-10](#).

50

Il est rappelé que les provisions devenues sans objet doivent être rapportées, conformément au seizième alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont devenues sans objet. Lorsque la reprise n'a pas été effectuée par l'entreprise elle-même, l'administration procède aux rectifications nécessaires, dès lors qu'elle constate que les provisions sont devenues sans objet ([BOI-BIC-PROV-20-20](#)).

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

2. Détermination de la date à laquelle l'actif net est intangible

60

En application du 4 bis de l'[article 38 du CGI](#) l'actif net intangible s'entend de l'actif net du premier exercice non prescrit déterminé, sauf dispositions particulières, conformément aux premier et deuxième alinéas de l'[article L. 169 du LPF](#).

a. Principe

70

L'actif net intangible correspond au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit déterminé par rapport au délai général de reprise de l'administration défini au premier alinéa de l'[article L. 169 du LPF](#). En pratique, il s'agit du bilan d'ouverture du premier exercice clos au cours de l'antépénultième année.

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

Lorsque la correction des omissions ou erreurs est opérée à l'initiative de l'administration, ce délai est décompté à partir de la date de réception de la proposition de rectification (pour plus de précisions, [BOI-CF-PGR-10](#)).

Lorsque la correction des omissions ou erreurs est faite à la demande de l'entreprise, ce délai est décompté à partir de la date de présentation de la réclamation contentieuse ([BOI-CTX-PREA-10-20](#)).

80

Exemple : Soit une entreprise ayant doté en N-6 une provision destinée à couvrir les risques d'indemnisation d'un de ses clients ayant intenté une action en justice. En première instance intervenue fin N-5, l'entreprise a gagné ce procès. En N-4, ce jugement est devenu définitif en l'absence de pourvoi en appel.

Malgré ce jugement définitif favorable à l'entreprise, cette dernière a maintenu au passif cette provision pour risques. En N, cette entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité au cours de laquelle l'administration remet en cause, par voie de proposition de rectification adressée la même année, cette provision devenue sans objet à compter de N-4.

En N, le premier exercice non prescrit correspond à l'exercice clos en N-3. L'actif net intangible correspond donc à l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice clos en N-3. Par le jeu de la correction symétrique et de l'application des dispositions du 4 bis de l'article 38, le bénéfice imposable de l'exercice clos en N-3 sera majoré du montant de cette provision devenue sans objet depuis N-4.

b. Exceptions en cas d'application d'un délai spécial de reprise

90

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

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

100

Lorsque l'administration met en œuvre le délai spécial de reprise de dix ans prévu au deuxième alinéa de l'[article L. 169 du LPF](#) en cas d'activités occultes, le bilan intangible en application des dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI correspond au bilan d'ouverture du premier exercice clos au cours de la dixième année précédant l'année au cours de laquelle la proposition de rectification est notifiée à l'entreprise.

Pour de plus amples précisions sur les conditions d'application des dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF, il convient de se reporter au [BOI-CF-PGR-10-70](#).

110

Il en va de même lorsque l'administration répare les omissions ou erreurs révélées par une procédure juridictionnelle ou par une réclamation contentieuse en application des dispositions de l'[article L.188 C du LPF](#).

Il est rappelé qu'en application des dispositions de l'article L.188 C du LPF, les omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une procédure judiciaire, par une procédure devant les juridictions administratives ou par une réclamation contentieuse peuvent être réparées par l'administration jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due ([BOI-CF-PGR-10-75](#)).

En cas d'application de ces dispositions, le premier exercice non prescrit est celui clos au cours de la dixième année précédant l'année au cours de laquelle la proposition de rectification est adressée à l'entreprise. Dans ces conditions, et dès lors que l'administration ne peut opérer de rectification en application de ces dispositions au-delà de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, les dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI, ne peuvent être opposées à l'administration pour faire échec à l'application des dispositions de l'article L.188 C du LPF.

Autrement dit, il n'y a pas lieu, en pratique, de tenir compte des dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI, sous réserve des exceptions mentionnées au troisième alinéa du même article ([II § 100 et suivants du BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#)), lorsqu'il est fait application des dispositions de l'article L.188 C du LPF.

120

Exemple : Soit une société ayant réalisé une prestation en N qui n'a été payée qu'en N+1. Cette dernière a enregistré la créance correspondante au titre de son exercice ouvert le 1^{er} janvier N+1 et clos le 31 décembre de la même année, alors même que cette créance était acquise dès l'exercice clos en N.

Par une réclamation contentieuse déposée en décembre N+4, la société demande la rectification de cette erreur et le rattachement de cette créance au titre de l'exercice clos en N. En N+5, il est donné une suite favorable à la demande contentieuse de la société et un dégrèvement de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice N+1 est prononcé à hauteur du montant de l'impôt correspondant à cette créance.

Faisant application des dispositions de l'article L.188 C du LPF, l'administration pourra jusqu'au 31 décembre N+6 rehausser l'actif net du bilan de clôture de l'exercice clos en N du montant de la créance correspondant à cette prestation, la variation d'actif net résultant de ce rehaussement conduisant à une majoration du bénéfice imposable en application au 2 de l'article 38 du CGI. En l'espèce, l'actif net intangible correspond en N+6 à l'actif net du bilan ouvert en N-4.

Cette société ne pourra pas opposer les dispositions du premier alinéa de l'article L. 169 du LPF (délai général de reprise) pour contester la rectification de l'actif net du bilan de clôture de l'exercice N, correspondant également au bilan d'ouverture de l'exercice N+1.

130

Il en est de même lorsque l'administration fait usage de l'un des délais spéciaux de prescription prévus à l'[article L.187 du LPF](#) et à l'[article L.188 A du LPF \(BOI-CF-PGR-10-50\)](#).

Toutefois, il est rappelé que les impositions complémentaires opérées par application des dispositions de l'article L.187 du LPF deviennent caduques si l'information consécutive à la plainte est close par une ordonnance de non-lieu ou si les personnes poursuivies bénéficient d'une décision de relaxe.

c. Situations particulières

140

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

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

150

Exemple : Soit une entreprise ayant déduit, au titre de l'exercice clos en N-2, une provision pour gros entretien d'un montant de 100 000 euros. Cette entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité en N+3, les exercices soumis à contrôle étant les exercices clos en N, N+1 et N+2.

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

L'entreprise n'ayant pu justifier le montant de cette provision au cours des opérations de contrôle sur place, le service rectifie le montant de l'actif net de ce montant par voie d'une proposition de rectification adressée en N+3.

En N+3, l'actif net intangible correspond à l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice N. L'application combinée du principe de correction symétrique et des dispositions du 4 bis de l'[article 38 du CGI](#) conduit à un rehaussement du bénéfice imposable de l'exercice clos en N d'un montant de 100 000 euros, soit un bénéfice de 110 000 euros, sur lequel est imputé le déficit reportable de 70 000 euros, soit une majoration nette du bénéfice imposable de l'exercice clos en N de 40 000 euros.

160

Les dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI ne remettent pas en cause la possibilité pour l'administration de rectifier les déficits reportables sur les résultats réalisés au cours de la période non prescrite ([I-D-1 § 190 et suivants du BOI-CF-PRG-10-20](#)). A cet égard, elles n'affectent pas les possibilités de contrôle du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme subis par un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI telles que prévues aux quatrième et cinquième alinéas de l'[article L. 169 du LPF \(I-D-3 § 210 du BOI-CF-PRG-10-20\)](#).

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

170

En d'autres termes, les déficits reportables au titre du premier exercice non prescrit ne peuvent être rectifiés d'omissions ou d'erreurs commises au cours des exercices où ont été constatés ces déficits, et affectant un des postes de l'actif net, tel que défini au [II-A § 130 et suivants du BOI-BIC-BASE-10-10](#), quand bien même ces omissions ou erreurs seraient rattachées à ces exercices en application des exceptions prévues aux deuxième et troisième alinéas du 4 bis de l'article 38 du CGI ([BOI-BIC-BASE-40-20-20-10](#)).

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

180

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

Toutefois, l'entreprise comptabilise, par erreur, ces commissions en dettes l'année où sont enregistrées les commandes ; ce qui l'a conduit à anticiper d'une année la déduction des charges correspondant aux commandes de fin d'année. Cette erreur de rattachement des charges a eu pour effet de majorer le passif du bilan d'un montant de 30 000 euros en N-1, de 45 000 euros en N et de 50 000 euros en N+1.

En N+3, l'entreprise fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en N et N+1.

Par hypothèse, l'entreprise avait déjà fait l'objet à la suite d'un contrôle sur pièces d'une proposition de rectification en N par laquelle le bénéfice imposable de l'exercice N-1 avait été majoré d'un montant de 20 000 euros.

A l'issue des opérations de contrôle, le service vérificateur conteste la comptabilisation de ces commissions lors de l'exercice de réalisation des commandes et rectifie le bénéfice imposable des exercices clos en N et N+1 du montant de ces commandes. La proposition de rectification correspondante est adressée à l'entreprise en N+3.

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

Exercices	N	N+1
Réintégration des dettes non justifiées à la clôture de l'exercice	45000 (2)	50000 (1)
Correction symétrique	-20000 (3)	-45000 (2)
Majoration du bénéfice imposable	25 000	5 000

(1) A la clôture de l'exercice N+1, l'actif net doit être corrigé du montant des commissions calculées sur les commandes de l'année, mais dues en N+2, qui ont été inscrites à tort au passif, soit 50 000 euros.

(2) A la clôture de l'exercice N, le passif est surestimé à hauteur de 45 000 euros correspondant aux commissions calculées sur les commandes de l'année, mais dues en N+1. De manière symétrique, l'actif net du bilan d'ouverture de l'exercice N+1 doit être corrigé du même montant.

(3) En N+3, le premier exercice non prescrit en application de l'article L. 169 du LPF s'entend de l'exercice clos en N. Toutefois, la proposition de rectification adressée en N ayant interrompu la prescription, en application de l'article L.189 du LPF, au titre de N-1 à hauteur du montant notifié de 20 000 euros, l'actif net d'ouverture de l'exercice N doit être corrigé de 20 000 euros.

190

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