

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PDSTK-10-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BIC - Produits et stocks - Produits d'exploitation - Ventes, travaux et prestations de service

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Produits et stocks

Titre 1 : Produits

Chapitre 1 : Produits d'exploitation

Section 1 : Ventes, travaux et prestations de service

Sommaire :

- I. Montant des ventes ou travaux à retenir pour l'assiette de l'impôt
- II. Exercice de rattachement
 - A. Vente sous condition suspensive
 - B. Vente sous condition résolutoire
 - C. Vente à réméré
 - D. Promesse de vente
 - E. Vente à crédit ou à tempérament
 - F. Vente de matériel neuf avec reprise d'un matériel usagé
 - G. Échange sans soulte de marchandises
 - H. Règles particulières aux entreprises de construction ou de travaux publics
 - I. Précisions
 - 1. Avances de démarrage
 - 2. Retenues de garantie
- III. Travaux faits par l'entreprise pour elle-même
- IV. Prestations de services
 - A. Recettes encaissées
 - B. Créances acquises

I. Montant des ventes ou travaux à retenir pour l'assiette de l'impôt

1

Les entreprises qui ont pour objet, soit la revente en l'état de marchandises (y compris les ventes à consommer sur place), soit la fabrication et la vente de produits finis, soit enfin l'exécution de travaux

pour lesquels elles fournissent à la fois la main-d'œuvre et les matériaux ou matières premières entrant à titre principal dans la composition de ces ouvrages, doivent retenir, pour l'assiette de l'impôt, toutes les sommes reçues ou créances acquises au cours de la période d'imposition en contrepartie des ventes ou travaux effectués.

10

Le montant des ventes et travaux à prendre en considération doit être diminué des rabais et remises accordés (ceux-ci sont inscrits au crédit des subdivisions du compte 70 lorsqu'ils sont déduits sur la facture elle-même ou portés au débit du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise »).

20

En revanche, le prix de vente ne doit pas être diminué des escomptes de règlement inscrits sur la facture ; ceux-ci doivent, en effet, être comptabilisés au débit du compte de charges 665 « Escomptes accordés ».

30

Enfin, bien qu'ils constituent une recette imposable, les frais de port facturés distinctement aux clients ne sont pas compris dans le montant des ventes, mais inscrits au crédit du compte 7085 « Ports et frais accessoires facturés » (ils viennent ainsi en diminution de frais dont le montant net [solde débiteur du compte 7085] est admis en déduction pour l'assiette de l'impôt).

40

Remarque : Il est rappelé qu'en vertu de l'[article 38 A de l'annexe III au code général des impôts \(CGI\)](#), le compte de résultat est présenté hors taxes. Dès lors, la TVA ne doit pas figurer parmi les charges et les produits d'exploitation.

Les entreprises doivent donc utiliser le mode de comptabilisation hors taxes. Elles peuvent, cependant, notamment en ce qui concerne les entreprises de vente au détail, enregistrer leurs recettes toutes taxes comprises à la condition d'effectuer une régularisation à la fin de chaque période d'imposition.

II. Exercice de rattachement

50

D'une manière générale, les créances consécutives à des ventes doivent être comprises dans les produits de l'exercice au cours duquel l'accord a été réalisé entre les parties sur la chose et sur le prix.

Ce principe est conforme aux dispositions de l'[article 1583 du Code civil](#) aux termes duquel la vente « est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée, ni le prix payé ».

En outre, l'[article 38-2 bis du CGI](#) prévoit que les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens (cf. [BOI-BIC-BASE-20](#)).

Cependant, dans certains contrats de vente, la date à laquelle le transfert de propriété est légalement établi peut se trouver modifiée, ou subordonnée à la réalisation d'une situation juridique particulière. De même, la date à laquelle une créance peut être considérée comme acquise - et par conséquent imposable - doit être précisée dans certains cas.

Ces différents contrats spéciaux et cas particuliers appellent les commentaires suivants.

A. Vente sous condition suspensive

60

Dans le cas de vente sous condition suspensive, le transfert de la propriété est subordonné à la

réalisation d'un événement futur et incertain. Si cet événement ne se réalise pas, le contrat ne produit aucun effet. Par contre, s'il se réalise, la vente produit tous ses effets, c'est-à-dire entraîne le transfert de la propriété mais au jour seulement où l'événement se produit.

Ce n'est donc qu'à compter de cette date que la créance du vendeur peut être considérée comme acquise.

70

Il en est ainsi, notamment à l'égard de certaines marchandises (par exemple : le vin, l'huile, etc.) qu'il est d'usage de goûter avant d'en faire l'achat et pour lesquelles il n'y a pas de vente tant que l'acheteur ne les a pas goûtées et agréées ([Code civil, art. 1587](#)).

80

De même, conformément à [l'article 1588 du code civil](#), une vente faite à l'essai est toujours présumée réalisée sous condition suspensive.

90

À l'inverse, le Conseil d'État a considéré que les conventions conclues par un promoteur de constructions immobilières avec diverses personnes et portant sur la cession d'appartements à un prix ferme et définitif doivent être regardées comme ayant fait naître au profit dudit promoteur des créances à comprendre dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel ont été signées les conventions dont s'agit, alors même que les actes authentiques constatant la mutation de propriété n'auraient été enregistrés que plusieurs années après. Le fait, pour les conventions susvisées, de prévoir l'octroi aux acquéreurs d'un prêt, par un organisme bancaire, à répartir entre eux après l'achèvement de l'immeuble ne constituait pas, en effet, une condition suspensive (CE, arrêt du 5 mai 1970, req. n°s 72004 et 73902).

100

Il est précisé par ailleurs que, dans le cas particulier où la condition suspensive est le paiement du prix, sans préjuger de la licéité d'une telle clause faisant de ce paiement à la fois une obligation principale de l'acquéreur et une condition suspensive du contrat, les ventes ainsi conclues doivent être comprises dans les produits d'exploitation de l'exercice en cours à la date de la livraison entraînant déposition des marchandises vendues par le créancier.

B. Vente sous condition résolutoire

110

Lorsqu'une vente est consentie sous condition résolutoire le transfert de propriété est immédiat comme si le contrat était pur et simple mais la vente se trouve annulée si la condition prévue audit contrat se réalise ultérieurement. Par suite, en cas de vente sous condition résolutoire, la créance doit être rattachée aux recettes imposables de l'exercice au cours duquel cette vente a été conclue, et s'il y a lieu, comme le prévoit [l'article 38-2 bis du CGI](#), la livraison effectuée.

Si, ultérieurement, la condition se réalise, l'annulation de la vente affectera les résultats de l'exercice au cours duquel elle se sera produite, sans entraîner pour autant la révision de l'imposition légalement établie au titre de l'exercice correspondant à la date de conclusion du contrat (ou à la date de livraison, le cas échéant).

C. Vente à réméré

120

La vente à réméré, c'est-à-dire avec faculté de rachat, constitue une variété de vente sous condition résolutoire. Par ce contrat, le vendeur se réserve le droit de reprendre la chose vendue moyennant la restitution du prix et le remboursement des frais de vente ainsi que des dépenses et réparations nécessaires faites par l'acheteur ([Code civil, art. 1659](#) et [Code civil, art. 1673](#)). Cette faculté de rachat ne peut toutefois être stipulée pour un terme excédant cinq années ([Code civil, art. 1660](#)).

Dans le cas d'une vente de cette nature, le transfert de propriété est immédiat et l'acheteur peut exercer tous les droits de jouissance et de disposition attachés à la chose vendue (à noter que dans le cas de cession du bien par l'acquéreur, celui-ci n'en transmet la propriété que grevée du droit de rachat du premier vendeur).

Par suite, comme en matière de vente sous condition résolutoire, la créance du vendeur doit être rattachée aux résultats de l'exercice au cours duquel la vente a été conclue, et s'il y a lieu, comme le prévoit l'[article 38-2 bis du CGI](#), la livraison effectuée.

Lorsque le réméré est exercé en temps utile, il annule le contrat de vente et le transfert de propriété qui en avait été la conséquence. Dans cette hypothèse, l'annulation de la vente doit être constatée dans les résultats de l'exercice en cours à la date d'exercice de la faculté de rachat.

Remarque : Le régime fiscal de l'annulation, de la résolution, ou de la réduction du prix de la cession d'un élément de l'actif immobilisé est défini par l'[article 39 duodecimes-9 du CGI](#). En ce qui concerne ce régime, et le cas particulier des ventes à réméré portant sur des éléments de l'actif immobilisé, il convient de se reporter **au BOI-BIC-PVMV-40-40**.

D. Promesse de vente

130

La promesse unilatérale de vente - fréquemment contenue dans les contrats de crédit-bail - n'est pas une véritable vente, mais un avant-contrat par lequel le preneur obtient du propriétaire le droit d'acquérir la chose quand il le jugera opportun.

La vente ne devient effective, le cas échéant, qu'au jour où le preneur déclare se prévaloir de la promesse qui lui a été consentie et où s'effectue donc, réellement, le transfert de propriété.

La promesse de vente constitue cependant une véritable vente, au regard de l'[article 1589 du Code civil](#), lorsqu'elle n'est plus simplement unilatérale mais constitue une promesse synallagmatique de vendre et d'acheter et résulte, par suite, d'un consentement réciproque des deux parties sur la chose et sur le prix.

E. Vente à crédit ou à tempérament

140

La vente à crédit, dite également à terme, est un contrat par lequel le vendeur remet, au moment de l'accord, l'objet de la vente à l'acquéreur qui s'engage à lui en payer le prix à une date ultérieure, le vendeur ne pouvant, quant à lui, exiger le paiement intégral de ce prix avant l'arrivée du terme prévu au contrat. Lorsque le contrat stipule que le prix sera payé par prestations successives, la vente est dite à tempérament.

Conformément à la règle générale, une vente de cette nature doit être rattachée à l'exercice au cours duquel l'accord des parties a été réalisé, et s'il y a lieu, comme le prévoit l'[article 38-2 bis du CGI](#), la livraison effectuée, même si une clause du contrat en prévoit la résiliation pour défaut de paiement au terme ou aux différents termes convenus.

F. Vente de matériel neuf avec reprise d'un matériel usagé

150

Le prix de vente total du matériel neuf, qui est facturé au client, doit être inscrit au titre des produits

d'exploitation de l'exercice en cours à la date de la vente, et s'il y a lieu, comme le prévoit l'[article 38-2 bis du CGI](#) à la date de la livraison. Il n'y a pas lieu de distinguer entre la partie du prix réglée en espèces et la partie du prix réglée en nature lorsque les parties ont prévu un tel mode de règlement. Quant au matériel repris par le cédant et non encore revendu à la clôture de l'exercice considéré et, éventuellement, des exercices suivants, il doit être compris dans l'évaluation du stock existant à la clôture de chacun de ces exercices, pour sa valeur de reprise augmentée, le cas échéant, des frais de remise en état qui ont été engagés par l'entreprise. La vente ultérieure de ce matériel doit être comptabilisée dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire lorsque la créance correspondante peut être réputée acquise.

G. Échange sans soulte de marchandises

160

Une entreprise qui échange sans soulte des marchandises tirées de son stock contre des marchandises de valeur supérieure doit être regardée comme ayant cédé les éléments remis à l'échange pour un prix égal à la valeur réelle des éléments reçus en échange. Elle accroît donc son actif commercial de la différence entre cette valeur et le prix de revient des marchandises cédées et réalise, à due concurrence, un profit imposable à rattacher aux résultats de l'exercice en cours à la date de l'échange.

H. Règles particulières aux entreprises de construction ou de travaux publics

170

La comptabilisation des créances, dans les entreprises de construction ou de travaux publics, se heurte à des difficultés particulières d'évaluation inhérentes à la conduite même des travaux dont la réalisation s'étend, le plus souvent, sur plusieurs exercices et dont le règlement n'intervient généralement qu'après d'assez longs délais.

Les entreprises en cause, doivent, d'une manière générale, faire figurer parmi les produits d'exploitation tous les acomptes ou créances correspondant à des travaux réputés achevés, en tout ou en partie, c'est-à-dire ayant donné naissance de ce fait à des recettes ou créances acquises à la date de clôture de l'exercice, à l'exclusion par conséquent des travaux qui, considérés comme inachevés à cette date, doivent être évalués à leur prix de revient au titre des travaux en cours. Sur la définition des travaux en cours et les règles applicables pour leur évaluation, cf. [BOI-BIC-PDSTK-20-20-20](#).

Cependant, en raison de la variété des situations constatées, l'administration a été amenée à préciser sa doctrine quant à la définition des travaux en cours et a formulé corrélativement les règles à suivre pour apprécier si une entreprise de construction ou de travaux publics doit ou non, pour l'assiette de l'impôt, être considérée comme ayant acquis une créance certaine dans son principe et dans son montant (cf. [BOI-BIC-PDSTK-20-10-I §20](#)).

Remarque : La notion de travaux en cours visée à l'[article 38-3 du CGI](#) s'entend de l'ensemble des productions en cours.

Pour la détermination des résultats d'un exercice donné, qu'il s'agisse de travaux publics ou de travaux privés, les entreprises concernées doivent comprendre parmi les créances considérées comme acquises à la date de clôture de l'exercice :

- d'une part, dans le cas où le contrat ou le marché ne comporte pas une clause spécifiant que le versement d'acomptes entraîne transfert au maître de l'œuvre de la propriété ou du risque de perte de la chose, les créances qui se rapportent à des travaux ayant fait l'objet, en tout ou en partie, d'une réception provisoire ou qui ont été mis à la disposition du maître de l'œuvre et qui, dès lors, ne peuvent plus être considérés comme des travaux en cours ;

- d'autre part, dans le cas où le contrat ou le marché comporte une telle clause, le montant des acomptes stipulés correspondant aux travaux effectués jusqu'à la date à laquelle a été arrêtée la situation ayant donné lieu à la fixation du dernier acompte.

180

Néanmoins, dans la première de ces deux situations, l'administration ne s'oppose pas à ce que, pour la totalité ou pour certains de leurs travaux, les entreprises en cause portent au titre des produits d'exploitation les créances afférentes aux travaux effectués, telles qu'elles apparaissent sur la dernière situation établie avant la date de clôture de l'exercice considéré, à la condition, bien entendu, que ces mêmes travaux soient exclus corrélativement du poste « travaux en cours » (cette solution s'applique, *mutadis mutandis*, aux entreprises de constructions navales, cf. [BOI-BIC-PDSTK-20-10-I § 30](#)).

Lorsqu'une entreprise entend, pour un chantier donné, faire état de ce mode de comptabilisation, elle peut l'utiliser, soit dès la clôture de l'exercice en cours au moment du commencement des travaux, soit à la clôture de l'un quelconque des exercices au cours desquels sont réalisés lesdits travaux. En cas d'option pour ce mode de comptabilisation, l'entreprise doit l'utiliser jusqu'à l'achèvement du chantier considéré.

Appelé à se prononcer sur l'incidence, au regard du régime fiscal des acomptes encaissés par une entreprise de travaux publics, des dispositions de l'article 18 du décret n° 53-405 du 11 mai 1953 relatif au règlement des marchés de l'État, selon lesquelles « le bénéficiaire d'acomptes en est débiteur jusqu'au règlement final du marché », le Conseil d'État a jugé que ces dispositions n'ont pas pour objet et ne peuvent avoir pour effet de dispenser les bénéficiaires desdits acomptes d'en inscrire le montant dans les recettes de leur entreprise (CE, arrêt du 22 mai 1968, req. n° 71569).

Au cas particulier, l'entreprise avait perçu, pour l'exécution d'un marché de travaux publics, des acomptes à concurrence de 5 599 687,05 F alors que la notification du décompte définitif des travaux se montait à 4 422 811,57 F. La Haute Assemblée a considéré que l'entreprise qui avait contesté par la voie contentieuse le montant du décompte définitif du marché de travaux exécuté pour le compte de l'État devait être regardée comme n'ayant pas reconnu un caractère certain à la créance de son co-contractant (créance correspondant à l'excédent sur le montant du décompte définitif, des sommes perçues à titre d'acomptes). Elle ne pouvait dès lors inscrire au passif de son bilan le montant de ladite créance, mais avait seulement la faculté, si elle s'y croyait fondée, de constituer une provision destinée à couvrir la charge éventuelle résultant de la restitution d'acomptes perçus en trop.

Par ailleurs, il a été jugé qu'une entreprise de travaux publics, qui a perçu une certaine somme en considération de la totalité des travaux qui lui ont été confiés mais qui n'avait pas assuré entièrement l'exécution de ces travaux à la fin de l'exercice, est tenue de porter dans les recettes dudit exercice l'intégralité de l'acompte effectivement encaissé. Elle peut, en contrepartie, constater par une écriture de passif la charge correspondant aux travaux restant à exécuter mais elle ne saurait, dès lors qu'elle n'a pas usé de cette faculté, obtenir par voie de réclamation que la fraction de l'acompte perçue en trop soit soustraite de son bénéfice imposable (CE, arrêt du 14 novembre 1970, req. n° 76474).

En l'espèce, l'entreprise avait perçu de son client un acompte versé au vu d'une situation de travaux arrêtée au 25 octobre mais comprenant - de convention expresse entre les parties - tous les travaux à exécuter avant le 31 décembre de la même année.

I. Précisions

1. Avances de démarrage

190

Lorsqu'une entreprise est en présence d'une commande dépassant ses possibilités financières immédiates, elle peut être conduite à demander à ses clients de lui verser des « avances de démarrage » lui permettant de se procurer notamment des matériaux et matières premières nécessaires avant même le commencement des travaux. Ces avances, qui doivent être comptabilisées à un compte d'attente au passif du bilan, ne constituent pas une recette imposable.

2. Retenues de garantie

200

Il y a retenue de garantie lorsqu'il est prévu que jusqu'à réception définitive de l'ouvrage, le maître de celui-ci sera en droit de retenir, à titre de garantie, un certain pourcentage sur le prix des travaux effectués. Le remboursement de la retenue à l'entreprise ayant exécuté les travaux, intervient en principe un an après livraison complète de l'ouvrage.

210

Conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI, les créances doivent être rattachées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles peuvent être réputées acquises par l'entreprise créancière, c'est-à-dire lorsqu'elles deviennent définitives dans leur principe et dans leur montant (cf. BOI-BIC-BASE-20).

Or, les créances correspondant à des retenues de garantie, prévues par certains contrats de travaux ou de fournitures et pratiquées sur le montant des mémoires, ne sauraient être considérées comme incertaines dans leur principe. Étant par ailleurs fixées quant à leur montant, elles doivent être considérées comme constituant des créances acquises que les entreprises doivent comprendre dans les résultats de l'exercice au cours duquel elles ont pris naissance, sans qu'il y ait lieu d'attendre la vérification et l'acceptation des travaux en cause.

III. Travaux faits par l'entreprise pour elle-même

220

Lorsque les travaux faits par l'entreprise pour elle-même ont pour conséquence une augmentation de l'actif, leur coût doit être inscrit à l'actif du bilan (compte 21).

D'autre part, lorsque les dépenses entraînées par de tels travaux ont le caractère de frais de premier établissement, leur montant est, en principe, inscrit à l'actif du bilan (compte 20) [Sur le régime fiscal des sommes correspondantes, cf. BOI-BIC-CHG-20-30-20].

Dans l'une et l'autre de ces situations, le montant des sommes inscrites au compte d'actif est porté au crédit du compte 72 « Production immobilisée » au titre des « Travaux faits par l'entreprise pour elle-même ». L'écriture correspondante traduit, non pas la prise en compte véritable d'un produit imposable, mais bien la simple annulation comptable de la précédente inscription, au débit du compte de production immobilisée, des dépenses (achats de matériaux, salaires, travaux, fournitures et services extérieurs, etc.) exposées pour la réalisation des travaux faits par l'entreprise pour elle-même.

Remarque : Si une entreprise, s'écartant des prescriptions du Plan comptable, comptabilise immédiatement par le débit du compte d'actif approprié (Frais de premier établissement ou Immobilisations) le coût de travaux effectués pour elle-même, il n'y a pas lieu d'en ajouter le montant aux produits d'exploitation.

IV. Prestations de services

230

Les entreprises qui ont pour objet principal, soit la location de biens, de services ou d'ouvrages, soit l'exercice d'une activité d'intermédiaire ou de mandataire pour le compte d'autrui, moyennant le versement de loyers, de courtages, de commissions, de fret, d'intérêts, d'agios ou autres rémunérations pour prix des services rendus, doivent en règle générale, comprendre dans les produits à prendre en compte pour l'assiette de l'impôt, les sommes qu'elles ont effectivement encaissées ou la valeur des biens ou services qu'elles ont reçus en paiement, ainsi que les créances acquises par elles à la clôture de l'exercice.

A. Recettes encaissées

240

Par « sommes effectivement encaissées ou valeur des biens ou services reçus en paiement », il faut entendre le prix total perçu par l'entreprise en contrepartie des prestations fournies, y compris, le cas échéant, les rémunérations indirectes, tels les avantages en nature, consentis dans certains cas par les clients.

Ainsi les denrées que des commerçants ou producteurs donnent -conformément aux usages de la profession- en sus du prix du transport, à un transporteur de fruits et légumes pour sa consommation personnelle constituent, pour ce dernier, un avantage en nature qui doit entrer en ligne de compte pour la détermination de son bénéfice imposable (CE, arrêt du 28 janvier 1966, req. n° 66059).

Il va de soi d'autre part, que lorsqu'un gérant ou un membre dirigeant d'une société de capitaux perçoit directement des commissions ou autres rémunérations pour prix d'opérations réalisées à titre prétendument personnel, les sommes encaissées en cette qualité doivent être considérées somme des recettes de l'entreprise, dès lors :

- que les opérations en cause apparaissent comme inséparables de celles que l'intéressé exerce habituellement en tant que représentant de la société (CE, arrêt du 14 octobre 1966, req. n° 67379) ;

- ou que, pour les réaliser, l'intéressé a eu recours au personnel et utilisé le matériel et les locaux de ladite société (CE, arrêt du 21 octobre 1970, req. n° 71071 : au cas particulier, le courrier adressé à l'intéressé au sujet des opérations litigieuses, avait été en outre expédié au siège de cette société et ses commissions lui avaient été versées au même lieu).

250

D'une façon générale, il convient de retenir parmi les recettes d'un exercice l'ensemble des sommes effectivement encaissées (dans la mesure, bien entendu, où elles ne représentent pas le règlement de créances acquises au cours d'un exercice précédent), et définitivement acquises à l'entreprise.

Ainsi, les sommes que des candidats au mariage versent en une ou deux fois à une agence matrimoniale qui s'engage à leur fournir des listes de personnes mais qui, sauf inexécution de sa part des prestations auxquelles elle est tenue, ne peut être contrainte de rembourser leur versement aux clients qui s'estimeraient insatisfaits, doivent, même si un délai moyen de trois ou quatre mois s'écoule entre l'encaissement du prix et l'envoi des premières listes, être

regardées comme des recettes définitivement acquises à l'entreprise. Celle-ci n'est, dès lors, pas fondée à comptabiliser ses encaissements des trois ou quatre derniers mois de chaque exercice comme une créance qu'auraient sur elle les clients à qui elle n'a encore adressé aucune liste (CE, arrêt du 22 février 1967, req. n° 65454).

La même solution doit être retenue à l'égard des entreprises dont l'activité essentielle consiste dans la fourniture de renseignements commerciaux et qui, à cet effet, émettent des carnets d'abonnements composés de bulletins détachables. Ces carnets sont à utiliser, en principe, dans un délai de douze mois, mais pratiquement les bulletins non employés dans ce délai ne sont généralement pas perdus pour le client qui conserve la possibilité de les utiliser, moyennant un supplément de prix, pour une nouvelle période de douze mois.

Dans le cas où l'entreprise en cause ne s'est pas engagée à rembourser les bons inutilisés en fin d'exercice, autrement qu'en cas de cessation d'activité ou de refus par l'abonné d'un réajustement des tarifs et où, dès lors, ces bons ne peuvent donner lieu à remboursement que dans des circonstances exceptionnelles ou imprévisibles et jamais à l'initiative des abonnés, le produit des abonnements doit être considéré comme une recette définitivement acquise à l'entreprise à la date d'émission des carnets et pour le montant intégral de ceux-ci. Il en est ainsi nonobstant la circonstance que certaines prestations ne seraient fournies qu'ultérieurement et au fur et à mesure des demandes des abonnés (CE, arrêt du 14 mai 1965, req. n° 60867).

260

Dans le même ordre d'idées, il y a lieu de comprendre dans les recettes commerciales des banques et établissements de crédit les commissions d'engagement ou « droits de dossier » que ces organismes exigent des clients auxquels ils consentent des ouvertures de crédit et qui sont calculées sur le montant maximum de l'ouverture de crédit, quel que soit le montant des sommes effectivement prélevées par le client et même si celui-ci n'use pas du crédit qui lui a été ouvert.

270

Jugé également, dans le cas d'une société hôtelière qui met ses locaux et son personnel à la disposition de prostituées et de leurs clients, encaisse directement le prix global des prestations acquittées par la clientèle, puis en reverse une fraction aux prostituées à titre de rémunération de leur activité, que les sommes ainsi perçues constituent à raison de leur intégralité, des recettes sociales à retenir pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, alors même que la fraction revenant aux prostituées relève normalement de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (CE, arrêt du 15 février 1984, n° 35601).

280

Avantages commerciaux anormaux.

Il est précisé que certains avantages commerciaux anormalement accordés notamment à des sociétés liées peuvent constituer des produits imposables sur la base de l'acte anormal de gestion cf. [BOI-BIC-CHG-10-10](#).

B. Créances acquises

290

Conformément à la règle générale exposée ci-dessus (cf. [BOI-BIC-BASE-20](#)), les prestataires de services doivent, en principe, faire état à la clôture de chaque exercice, de toutes les créances acquises

correspondant aux prestations fournies -locations consenties ou services rendus- au cours dudit exercice, quelles que soient, par ailleurs, la date de leur exigibilité et l'époque effective de leur recouvrement.

Il en est ainsi, par exemple, des primes émises par les sociétés d'assurances. Elles constituent, en effet, dès leur échéance, des créances définitivement acquises à l'assureur et doivent, en conséquence, être rattachées aux résultats des exercices au cours desquels elles sont échues, même si elles sont recouvrées au cours d'exercices ultérieurs (CE, arrêt du 18 décembre 1954, req. n° 10187).

La Haute Assemblée a également considéré que les versements de garantie facturés aux usagers par une société concessionnaire de distribution de chaleur et d'alimentation en eau chaude sanitaire, et destinée à lui permettre de remettre en état, en fin de concession, les installations qu'elle exploite, doivent être regardés comme constituant un élément du prix de la prestation fournie à la clientèle et par suite, comme des recettes définitivement acquises, alors même qu'en vertu du cahier des charges ils seraient « encaissés pour le compte » du concédant (CE, arrêt du 22 février 1984, n° 35361).

300

Les règles exposées ci-dessus ont une portée générale et visent également les « fruits civils » qui, acquis en droit au jour le jour, doivent, en principe, être comptabilisés dès lors qu'ils sont courus à la date de la clôture de l'exercice.

Les produits correspondant à des commandes fermes en cours d'exécution sont rattachés, en principe, à l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement des prestations. Sur ce point, cf. [BOI-BIC-BASE-20](#) .