RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-10-30-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012

BIC - Frais et charges - Conditions générales de déduction - Exercice de rattachement des frais et charges - Règles générales de rattachement des frais et des charges

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Frais et charges
Titre 1 : Conditions générales de déduction des frais et charges
Chapitre 3 : Exercice de rattachement des frais et charges
Section 1 : Règles générales de rattachement des frais et charges

Sommaire :

I. Principe
II. Charges afférentes à des exercices antérieurs
III. Charges non payées à la clôture de l'exercice
IV. Charges d'exercices à venir
A. Généralités
B. Cas particulier: participation au financement d'une station d'épuration
V. Charges payées ou comptabilisées d'avance

I. Principe

1

Les dépenses à retenir pour l'assiette de l'impôt sont toutes celles qui, engagées au cours de l'exercice et non exclues des charges déductibles, ont fait naître à la charge de l'entreprise des dettes certaines dans leurs principe et dans leur montant.

Une dette peut être tenue :

- pour certaine dans son principe, lorsque la créance née corrélativement dans le patrimoine de l'autre contractant est acquise à ce dernier ; autrement dit, lorsque les parties au contrat sont d'accord sur la chose (bien ou service) et sur le prix et que cet accord n'est subordonné à aucune condition ;

- pour déterminée, quant à son montant, lorsqu'elle peut être liquidée, c'est-à-dire quand elle est susceptible d'être chiffrée avec précision, compte tenu de l'ensemble des données qui sont connues à la date de l'estimation.

Il est est ainsi quelle que soit la date d'exigibilité ou de paiement de ces dettes.

10

Les frais et charges ne peuvent être déduits que des résultats de l'exercice auquel ils sont imputables, c'est-à-dire de l'exercice du fait générateur (CE, arrêt du 26 mars 1965, req. n° 61818). Ils ne peuvent être déduits des résultats d'un exercice autre (CE, arrêt du 24 octobre 1969, req. n° 75170, RJCD, 1ère partie, p. 233). Par suite, l'entreprise n'est pas en droit de les déplacer à son gré d'un exercice sur un autre.

20

C'est ainsi que les achats à retenir s'entendent de tous ceux effectués, c'est-à-dire définitivement conclus, pendant la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, quelles que soient les dates de livraison et de paiement des marchandises. Autrement dit, ils doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel la dette de l'acheteur a pris naissance.

C'est ainsi que les marchandises ou matières premières faisant l'objet d'un marché à livrer doivent, même lorsqu'elles n'ont pas encore été reçues par l'entreprise à la date de l'inventaire, être réputées faire partie du stock, si, à cette date, elles ont fait l'objet d'un achat ferme qui en a transféré la propriété à l'entreprise.

30

Cependant la déduction de certaines charges peut, à l'initiative de l'entreprise, être répartie sur l'exercice de rattachement et les exercices ultérieurs. Tel est le cas notamment :

- des frais d'établissement, cf. BOI- BIC-CHG-20-30-20 ;

- des frais d'émission des emprunts, cf. BOI-BIC-CHG-20-30-40;

- des charges autres qu'intérêts correspondant à la rémunération des emprunts émis par l'entreprise, cf. BOI-BIC-CHG-50-30-20-20 .

II. Charges afférentes à des exercices antérieurs

40

Conformément au principe exposé ci-dessus, les dépenses ne peuvent être admises dans les charges déductibles d'un exercice donné si elles se rapportent à l'exploitation des exercices antérieurs. Ainsi, lorsqu'un contribuable conteste l'imposition établie sur les résultats d'un exercice, il ne peut faire état d'achats précédemment omis, alors qu'il n'est pas contesté que la dette résultant de ces achats est née et a été liquidée au cours des exercices antérieurs.

50

De même, il convient d'exclure des charges déductibles du premier exercice non prescrit, le montant des frais afférents à un exercice antérieur, même si ces frais n'ont pas été effectivement et ne peuvent plus être déduits des résultats dudit exercice (CE, arrêt du 27 décembre 1937, req. n° 52212, RO, p. 764).

III. Charges non payées à la clôture de l'exercice

60

Lorsqu'une charge déductible a été définitivement engagée au cours d'un exercice et présente pour l'entreprise le caractère d'une dette certaine dans son principe et dans son montant, elle doit, si elle n'a pas encore été acquittée à la fin de cet exercice, être retranchée des résultats par le débit du ou des comptes de charges concernés et le crédit d'un compte de tiers.

Tel est le cas par exemple, des loyers échus et non encore payés, des impôts déductibles mis en recouvrement au cours de l'exercice et qui ne seront réglés qu'au cours de l'exercice suivant.

70

À l'inverse, lorsqu'une charge n'est pas certaine dans son montant, elle ne peut être retranchée des bénéfices imposables. Tel est le cas, par exemple, de la taxe sur les grandes surfaces lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile. Dans ce cas, les entreprises ne peuvent pas déduire du résultat fiscal de cet exercice, par voie de provision ou de charge à payer, le montant de la taxe qui sera due au titre de l'année suivante. Cependant lorsque l'exercice est arrêté en cours d'année les entreprises peuvent déduire la taxe due au titre de l'année de clôture de cet exercice sous forme de charges à payer si elle n'a pas été effectivement acquittée au cours du même exercice. Tel est le cas des entreprises qui clôturent leur exercice entre le 1er janvier et la date de paiement de la taxe (sur ce point, cf. BOI-BIC-PROV-30-20-20.).

80

Les charges ne pouvant être déduites que des résultats de l'exercice auquel elles sont imputables, la circonstance qu'un contribuable a omis, par suite d'une erreur matérielle, d'inscrire une charge déterminée dans les charges à payer de l'exercice à la clôture duquel elle était certaine dans son principe et dans son montant, permet certes à l'intéressé de demander la rectification sur ce point de sa déclaration, mais ne l'autorise pas à déduire ladite charge des résultats de l'exercice suivant au cours duquel elle a été payée (CE, arrêt du 24 octobre 1969, req. n° 75170, 8e et 9e s.-s., RJCD, 1ère partie, p. 233).

90

Les dépenses que supporte l'entreprise au cours de l'exercice suivant celui de l'inscription au compte de « charges à payer » (ou un poste analogue) et qui correspondent aux charges inscrites, à tort ou à raison dans ce compte, doivent être imputées sur celui-ci. Il s'ensuit que, dans le cas où l'entreprise a comptabilisé à la clôture d'un exercice, sous un poste « frais à payer », des gratifications à verser à son personnel, alors que, ne résultant d'aucun engagement formel, celles-ci ne constituaient pas une charge déductible des résultats dudit exercice, elle n'est pas fondée à soutenir qu'en contrepartie de la réintégration de la somme correspondante dans ses bénéfices imposables, il y aurait lieu d'admettre en déduction le montant des gratifications qu'elle a effectivement payées au cours de l'exercice et qui n'ont pas eu d'incidence sur les résultats de celui-ci, car ces gratifications ont été imputées à bon droit sur le compte « frais à payer » constitué, dans les mêmes conditions, à la clôture de l'exercice précédent (CE, arrêt du 15 décembre 1971, req. n° 81905, RJ II, p. 214).

100

Dans le cas d'une entreprise qui, pendant plusieurs exercices consécutifs, a fait figurer et maintenu dans ses bilans de clôture successifs un compte de « frais à payer » non justifié, il a été jugé que l'Administration est en droit de réintégrer le montant desdits frais dans les résultats du premier exercice non couvert par la prescription, alors même que ce compte aurait déjà figuré dans un bilan antérieur au premier exercice non prescrit (CE, arrêt du 12 février 1975, req. n° 87752, RJ

II, p. 25 ; cf. aussi sur ce point cf. BOI-BIC-BASE-40-10; intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit).

IV. Charges d'exercices à venir

A. Généralités

110

Une entreprise ne peut, en principe, comprendre dans les frais généraux d'un exercice des charges annuelles se rapportant à des exercices à venir (CE, arrêt du 26 mars 1965, req. n°s 61818 , 9e s.-s.).

C'est ainsi que les frais d'encaissement d'effets de commerce doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel cet encaissement s'effectue matériellement dès lors qu'ils n'apparaissent qu'au moment de l'encaissement effectif.

De même, lorsqu'une entreprise prend à sa charge, en vertu de ses conditions de vente, les frais de transport correspondant au retour des emballages donnés en consignation, ces dépenses présentent le caractère de charges annuellement imputables sur les résultats de l'exercice au cours duquel elles doivent être exposées. L'entreprise ne peut donc imputer à l'exercice de consignation des frais de retour qui seront exposés au cours d'un exercice ultérieur.

Le Conseil d'État a également jugé qu'une entreprise qui a conclu un emprunt ne portant pas intérêt mais assorti d'une clause d'indexation n'est pas en droit de comprendre dans ses frais financiers la somme dont elle est redevable du chef de cette clause à la clôture d'un exercice, dès lors qu'elle n'avait pas effectivement payé cette somme au cours ou à la clôture de cet exercice (CE, arrêt du 2 février 1977, req. n° 00328).

B. Cas particulier: participation au financement d'une station d'épuration

120

En application du principe évoqué ci-dessus, la participation d'une entreprise (laitière) au financement d'une station d'épuration des eaux réalisée par une collectivité locale -et dont celle-ci a la propriété- constitue une charge qui grève normalement la gestion de l'ensemble de la période pendant laquelle la station d'épuration sera utilisable. La déduction des sommes correspondantes devrait donc, en principe, être répartie proportionnellement au temps sur les exercices compris dans cette période.

Toutefois, afin de ne pas priver l'entreprise de l'avantage dont elle aurait bénéficié au titre de l'article 39 quinquies E du CGI (à savoir un amortissement exceptionnel de 50 % des immeubles destinés à l'épuration de eaux industrielles, cf. BOI-BIC-AMT-20-30-10.), si elle avait réalisé directement les installations d'épuration correspondant à ses propres besoins, il est admis qu'elle puisse comprendre dans ses charges déductibles de l'exercice pendant lequel sa contribution aux dépenses d'établissement de la station d'épuration est mise à sa charge, une somme égale à 50 % de la fraction de cette contribution correspondant aux bâtiments. La déduction du surplus doit être répartie dans les conditions précédemment indiquées sur la durée appelée normalement à être celle d'utilisation effective de la station.

V. Charges payées ou comptabilisées d'avance

130

Les charges payées ou comptabilisées d'avance ne peuvent être admises en déduction du résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été enregistrées, mais doivent être retranchées du résultat de l'exercice qu'elles concernent.

Cette règle conduit les entreprises à procéder, à la clôture de chaque exercice, à diverses opérations de régularisation afin de « réaffecter » aux exercices concernés les charges qui les concernent.

140

Rescrit 2012/23 (FE)

QUESTION : *Comment les promoteurs constructeurs doivent-ils comptabiliser et fiscaliser les frais de publicité et les honoraires de commercialisation engagés dans le cadre des opérations de promotion immobilière ?*

REPONSE : *Depuis l'entrée en vigueur des nouvelles définitions comptables des actifs, les frais de publicité ne doivent plus être incorporés aux coûts de revient des stocks. S'agissant des frais de commercialisation correspondant aux honoraires de commercialisation versés à des intermédiaires, il ressort des dispositions de l'article 38 quater de l'annexe III au code général des impôts et de l'article 211-1-5 du plan comptable général, qu'ils ne peuvent pas être qualifiés de charges constatées d'avance.*

Il en résulte donc que ces frais correspondent à des charges déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel ils constituent une dette certaine dans son principe et dans son montant.

Cela étant, pour les sociétés ayant fait l'objet de rehaussements pour ces motifs, il a été admis que les rectifications opérées en conséquence ne soient pas, à titre exceptionnel, maintenues dès lors que l'exercice d'engagement des charges est prescrit, rendant ainsi impossible toute déduction rétroactive, et sous réserve que les principes énoncés précédemment soient appliqués au plus tard aux frais engagés au titre des exercices clos à compter du 27 septembre 2011.

Dans un souci d'équité et sous la réserve visée à l'alinéa précédent, les sociétés qui n'ont pas fait l'objet d'un contrôle peuvent également se prévaloir de la mesure de tolérance de telle sorte qu'elles n'auront pas à déposer des liasses rectificatives au titre des exercices non prescrits. Aucun rappel ne sera effectué à ce titre sur les exercices clos antérieurement au 27 septembre 2011.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 09/11/2026
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1837-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-CHG-10-30-10-20120912