

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-DECLA-30-50-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BIC - Obligations déclaratives - Période d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Régimes d'imposition et obligations déclaratives
Titre 3 Obligations déclaratives
Chapitre 5 : Période d'imposition

Sommaire :

- I. Exercice comptable coïncidant avec l'année civile
- II. Exercice comptable différent de l'année civile
 - A. Cas où un seul exercice est arrêté dans l'année d'imposition
 - B. Cas où aucun exercice n'est arrêté dans l'année d'imposition
 - 1. Détermination des bénéfices de la période se terminant le 31 décembre de l'année de l'imposition - Déclaration de ces bénéfices
 - 2. Déduction des bénéfices de la période se terminant le 31 décembre des résultats du bilan dans lequel ils sont compris
 - C. Cas où plusieurs exercices sont arrêtés dans l'année

1

Aux termes de l'article 12 du code général des impôts (CGI), l'impôt sur le revenu est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus réalisés par le contribuable au cours de la même année. Ce principe de l'annualité, affirmé en matière d'impôt sur le revenu, se retrouve dans les articles 36 du CGI et 37 du CGI relatifs à la détermination de la période d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux.

En effet, l'article 36 du CGI précise que les bénéfices industriels et commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sont les bénéfices obtenus pendant l'année de l'imposition ou dans la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

Par ailleurs, l'article 37, al. 1 du CGI ajoute que si l'exercice clos au cours de l'année de l'imposition s'étend sur une période de plus ou de moins de douze mois, l'impôt est néanmoins établi d'après les résultats dudit exercice.

10

L'article 37 du CGI règle d'autre part les modalités d'imposition :

- lorsqu'aucun exercice n'est arrêté au cours de l'année (CGI, art. 37, al. 2) ;
- lorsque plusieurs bilans successifs sont arrêtés au cours de la même année (CGI, art. 37, al. 3).

Ainsi, lorsqu'aucun exercice n'est clos au cours de l'année, l'impôt est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée -ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le début de l'activité- jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris.

Lorsque plusieurs bilans successifs sont établis au cours d'une même année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de ladite année.

20

Il résulte de ces dispositions qu'en matière de bénéfices industriels et commerciaux la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt est constituée :

- soit par la période couverte par l'exercice comptable arrêté dans l'année de l'imposition (ou éventuellement les exercices comptables s'il en a été arrêté plusieurs) si le régime d'imposition applicable est le régime du bénéfice réel ou le régime simplifié ;
- soit, si l'entreprise est soumise à l'un de ces deux derniers régimes et si elle n'a pas clos d'exercice au cours de l'année d'imposition, la période allant de la fin de la dernière période imposée (ou du début de l'activité) au 31 décembre de l'année considérée.

Par ailleurs, l'année civile est la période de référence pour la détermination des bénéfices imposables selon le régime des micro-entreprises défini à l'article 50-0 du CGI.

I. Exercice comptable coïncidant avec l'année civile

30

Aux termes de l'article 36 du CGI, sont compris dans le total des revenus servant de base à l'impôt sur le revenu les bénéfices obtenus pendant l'année de l'imposition.

Il résulte de ces dispositions que la période d'imposition correspond à l'exercice comptable lorsque cet exercice coïncide avec l'année civile.

L'imposition est alors assise sur les bénéfices réalisés au cours de l'année au titre de laquelle cette imposition est établie :

Par exemple : imposition en N, au titre de N - 1, d'après les bénéfices réalisés au cours de l'année civile N - 1.

II. Exercice comptable différent de l'année civile

A. Cas où un seul exercice est arrêté dans l'année d'imposition

40

Aux termes de l'article 36 du CGI et du 1er alinéa de l'article 37 du CGI, les bénéfices industriels et commerciaux imposables au titre d'une année déterminée sont les bénéfices réalisés pendant l'exercice comptable qui a été clos au cours de ladite année, même si cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile et même si cet exercice n'a pas une durée égale à douze mois.

50

C'est ainsi qu'un contribuable est régulièrement assujéti, au titre d'une année donnée, à l'impôt sur le revenu à raison des bénéfices réalisés au cours de l'exercice clos le 31 janvier de ladite année, que cet

exercice ait une durée inférieure ou supérieure à douze mois.

Lorsqu'un exercice de 12 mois est arrêté en cours d'année, l'imposition est établie, au titre de l'année donnée, d'après les résultats de l'exercice clos au cours de cette même année ; ainsi, une entreprise clôturant son bilan le 30 juin, est imposée en N, au titre de N - 1 d'après les résultats de l'exercice 1er juillet N - 2 / 30 juin N - 1.

Une entreprise nouvelle, dont l'exploitation a commencé le 1er janvier et qui n'a établi en cours d'année qu'un seul bilan afférent au premier exercice de six mois clos le 30 juin, est imposable au titre de ladite année à raison des bénéfices de cet exercice.

Un contribuable qui, arrêtant normalement son bilan au 30 juin de chaque année, proroge au 31 décembre l'exercice comptable commencé le 1er juillet de l'année précédente est régulièrement imposé sur la période de dix-huit mois comprise entre ces deux dates. De même, si l'entreprise, dont les exercices coïncidaient avec l'année civile, décide de clôturer ses comptes le 30 juin de chaque année, l'imposition établie au titre de l'année au cours de laquelle ce changement intervient est liquidée sur les résultats de l'exercice de transition, d'une durée de six mois.

Dans le cas de cessation, le 30 juin, d'une entreprise dont l'exercice coïncidait avec l'année civile, l'imposition doit être immédiatement établie sur les résultats de l'exercice clos à la date de cessation.

B. Cas où aucun exercice n'est arrêté dans l'année d'imposition

60

Il peut se trouver qu'aucun exercice ne soit arrêté au cours d'une année déterminée, soit parce que cette année est celle du début de l'exploitation, soit parce que l'entreprise change la date de clôture de son exercice en cours d'exploitation.

Ainsi, dans le cas d'une entreprise nouvelle créée le 1er octobre N - 1 qui décide d'arrêter son premier exercice le 31 décembre N, aucun exercice n'est arrêté en N - 1.

Si, d'autre part, une entreprise dont l'exercice coïncidait avec l'année civile décide, après avoir clos un bilan le 31 décembre N - 2, d'arrêter à l'avenir ses exercices le 31 mars de chaque année et prolonge à cet effet jusqu'au 31 mars N l'exercice ouvert le 1er janvier N - 1, aucun exercice n'est arrêté en N - 1.

70

Aux termes de l'[article 37, al. 2 du CGI](#), lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, une imposition est cependant établie au titre de cette année. Elle porte sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée -ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations- jusqu'au 31 décembre de l'année considérée.

Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris.

L'application de cette règle conduit à examiner :

- d'une part les modalités de détermination et de déclaration du bénéfice de la période se terminant le 31 décembre de l'année au cours de laquelle il n'est pas arrêté d'exercice comptable ;
- d'autre part les modalités d'imputation de ces bénéfices sur les résultats de l'exercice en cours.

1. Détermination des bénéfices de la période se terminant le 31 décembre de l'année de l'imposition - Déclaration de ces bénéfices

80

À défaut d'inventaire et de bilan, les bénéfices de la période se terminant le 31 décembre de l'année au cours de laquelle aucun exercice n'a été arrêté doivent être évalués par le contribuable.

90

En ce qui concerne les redevables placés sous le régime du bénéfice réel normal, il est admis, par ailleurs, que les documents qu'ils sont tenus, en vertu des dispositions de l'[article 53 A du CGI](#), de joindre à la déclaration du montant du bénéfice imposable, soient limités à un état des résultats énonçant les éléments essentiels qui figurent dans les imprimés [modèle 2052 et 2053](#) (compte de résultat de l'exercice) et [2058-A](#) (tableau de détermination du résultat fiscal).

100

Lorsque le contribuable est placé sous le régime simplifié d'imposition, l'état des résultats doit comporter les éléments essentiels du compte de résultat simplifié de l'exercice ([annexe 2033-B](#)).

110

Les précisions suivantes ont été apportées par l'administration (RES n° 2008/19 du 05/08/2008) :

Question :

Les sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu sont-elles soumises à l'obligation, édictée par l'article 37 du code général des impôts, de déposer une déclaration provisoire de résultats au 31 décembre de l'année de leur création lorsque tous leurs associés sont des sociétés ayant clôturé un exercice au cours de cette même année ?

Réponse :

En application des dispositions du [deuxième alinéa de l'article 37 du code général des impôts \(CGI\)](#), si aucun bilan n'est dressé par une entreprise au cours de son année de création, l'impôt dû au titre de cette année est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris.

La seule dérogation à cette obligation d'établir une déclaration provisoire de résultat au titre de la première année civile d'activité est prévue au [deuxième alinéa du I de l'article 209 du CGI](#) et réservée aux sociétés nouvelles soumises à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, dans certains cas, il apparaît que l'établissement d'une déclaration provisoire de résultat par une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu au 31 décembre de l'année de sa création peut être dénuée de portée pratique.

Il en est ainsi lorsque les associés, personnes morales, d'une société de personnes nouvelle ont une date de clôture d'exercice en cours d'année civile, identique ou postérieure à celle que la société nouvellement créée a elle-même retenue pour la clôture de ses propres exercices.

En effet, dans ce cas de figure, la quote-part de résultat, provisoire comme définitive, revenant à chaque associé sera comprise dans son bénéfice de l'exercice clos au cours de l'année suivant celle de la création de la société nouvelle.

Aussi, il peut être admis dans une telle hypothèse que la société nouvelle soit dispensée de l'établissement d'une déclaration provisoire de résultat au 31

décembre de l'année de sa création.

Exemple :

Soit une société de personnes A relevant de l'impôt sur le revenu créée le 1er juin N par deux sociétés dont les exercices sociaux sont clos en cours d'année.

La société A qui clôture son exercice social le 31 mai N+1 pourra ne pas déposer de déclaration provisoire au 31 décembre N si ses deux associés clôturent leur exercice social au plus tôt le 31 mai N+1.

En revanche, si l'un ou les deux associés clôturent leur exercice social entre le 1er janvier et le 30 mai N+1 inclus, la société A sera tenue de déposer une déclaration provisoire au 31 décembre N.

En cas de changement d'associés entre le 1er janvier de l'année suivant la création de la société nouvelle et la date de clôture de son premier exercice, une déclaration provisoire devra néanmoins être déposée par la société nouvellement créée, permettant à l'ancien associé d'imposer le résultat correspondant à la période comprise entre la date de création de la société et le 31 décembre de l'année de sa création.

120

À moins qu'il n'existe des raisons de suspecter la sincérité des résultats ainsi déclarés, il convient de s'en tenir aux données de la déclaration dès lors que les profits dont l'imposition serait éventuellement différée au titre de l'année considérée sont normalement compris dans les résultats du bilan arrêté ultérieurement.

130

En l'absence de délai spécial en faveur des contribuables qui n'ont pas arrêté d'exercice en cours d'année, la déclaration et les renseignements annexes doivent être produits dans le délai normal soit, pour les redevables soumis au régime du bénéfice réel au plus tard le 28 février de l'année suivante et, pour ceux qui sont placés sous le régime simplifié d'imposition, au plus tard le 31 mars de l'année suivante.

2. Déduction des bénéfices de la période se terminant le 31 décembre des résultats du bilan dans lequel ils sont compris

140

Les bénéfices de la période se terminant le 31 décembre imposés dans les conditions précisées ci-dessus viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris. Il s'agit d'une déduction « bénéfice sur bénéfice » et non pas « impôt sur impôt ».

150

L'imposition établie au titre de la période se terminant le 31 décembre a un caractère définitif.

Cependant, lorsque le bénéfice déclaré au titre de la même période est supérieur au résultat de l'exercice, l'imposition correspondante ne peut, par suite, faire l'objet d'un dégrèvement à moins que l'entreprise ne soit en mesure d'établir que le bénéfice imposé est supérieur à celui qui a été effectivement réalisé durant la même période. Mais, à défaut d'un tel dégrèvement, la différence constatée constitue un déficit qui peut être imputé, dans les conditions prévues par l'article 156-I du CGI, sur le revenu net global de l'année au cours de laquelle l'exercice comptable a été arrêté.

160

Exemple :

Soit un contribuable dont l'entreprise a été créée le 1er mai N - 1 et qui a arrêté son premier exercice comptable le 30 juin N. Suivant les principes qui viennent d'être exposés, ce contribuable est imposable au titre de N - 1 sur les bénéfices de la période du 1er mai N - 1 au 31 décembre N - 1. Ces bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dressé le 30 juin N et la différence est imposable au titre de N.

En pratique, le contribuable peut se trouver dans des situations diverses. C'est ainsi que le résultat de l'exercice peut être bénéficiaire, le contribuable ayant déclaré pour la période s'achevant le 31 décembre soit un déficit, soit un bénéfice inférieur ou au contraire supérieur au bénéfice de l'exercice. Mais le résultat de l'exercice peut aussi être déficitaire alors que le contribuable a déclaré pour la première période soit un bénéfice, soit un déficit inférieur ou supérieur au déficit de l'exercice.

Les exemples chiffrés ci-après illustrent les diverses hypothèses envisagées.

1. Le résultat de l'exercice du 1er mai N - 1 au 30 juin N est bénéficiaire

Par hypothèse, le bénéfice de l'exercice est de 140 000.

Pour la période du 1er mai au 31 décembre N - 1, le contribuable a déclaré :

1° Un déficit de 50 000 (imputable sur le revenu global de N - 1). Le bénéfice imposable au titre de N s'élève à : $140\ 000 - (-50\ 000) = 190\ 000$;

2° Un bénéfice de 80 000. Le bénéfice imposable au titre de N s'élève à : $140\ 000 - 80\ 000 = 60\ 000$;

3° Un bénéfice de 180 000. Dans cette hypothèse, trois cas doivent être envisagés :

- le contribuable n'est pas en mesure d'établir que le bénéfice de la période se terminant le 31 décembre N - 1 a été inférieur à 180 000. Dans ce cas, aucun dégrèvement ne peut être accordé au titre de N - 1. Mais aucune imposition ne sera établie au titre de N et le contribuable pourra imputer sur son revenu global de N - et le cas échéant sur les six années suivantes - un déficit de 40 000 ($180\ 000 - 140\ 000$) ;

- le contribuable est en mesure d'établir que le bénéfice de la période se terminant le 31 décembre N - 1 n'a été effectivement que de 130 000. Dans ce cas, l'intéressé peut prétendre au titre de N - 1 à un dégrèvement d'impôt correspondant à la différence $180\ 000 - 130\ 000$. Au titre de N, il sera imposé sur un bénéfice de $140\ 000 - 130\ 000 = 10\ 000$;

- le contribuable est en mesure d'établir que le bénéfice de la même période s'est élevé à 160 000. Dans ce cas, il pourra obtenir sur l'impôt de N - 1 un dégrèvement correspondant à la différence $180\ 000 - 160\ 000$. Aucune imposition ne sera établie au titre de 2010 et l'intéressé pourra imputer sur son revenu global de N (ou reporter sur ses revenus ultérieurs) un déficit de $160\ 000 - 140\ 000 = 20\ 000$.

2. Le résultat de l'exercice du 1er mai N - 1 au 30 juin N est déficitaire

Le déficit s'élève à 140 000.

Pour la période du 1er mai N - 1 au 31 décembre N - 1, le contribuable a déclaré :

1° Un bénéfice de 50 000 ;

- s'il est en mesure d'établir que le résultat de la période se terminant le 31 décembre N - 1 est déficitaire et non pas bénéficiaire, le contribuable pourra obtenir le dégrèvement de l'imposition établie au titre de N - 1.

Le déficit de 140 000 après ventilation sera imputé à due concurrence sur le revenu global de chacune des années N - 1 et N et, le cas échéant, reporté sur les années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

- si le contribuable n'est pas en mesure d'établir que le résultat de la première période a été inférieur au bénéfice déclaré de 50 000, aucun dégrèvement ne pourra être prononcé sur l'imposition établie au titre de N - 1. Mais l'intéressé pourra déduire de son revenu global de N (et, le cas échéant, des années suivantes) un déficit de : $140\,000 + 50\,000 = 190\,000$;

2° Un déficit de 80 000. Ce dernier ayant été imputé sur le revenu global de N - 1, le contribuable pourra déduire de son revenu global de N (et, le cas échéant, des années suivantes) le déficit restant, soit $140\,000 - 80\,000 = 60\,000$.

3° Un déficit de 180 000 (imputable sur le revenu global de N - 1 ou des années suivantes). Sous réserve de l'imputation éventuelle des excédents de déficits catégoriels d'années antérieures, l'imposition au titre de N devra, en principe, être établie sur un bénéfice de : $(- 140\,000) - (- 180\,000) = + 40\,000$ de bénéfice.

C. Cas où plusieurs exercices sont arrêtés dans l'année

170

Lorsqu'il est dressé des bilans successifs au cours d'une même année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de ladite année ([CGI, art. 37, al. 3](#)).

180

Si les exercices arrêtés sont bénéficiaires, la base imposable est égale au total des bénéfices.

190

Si les exercices sont déficitaires, aucune imposition n'est établie et les déficits sont cumulés pour être imputés sur le revenu global dans les conditions prévues à l'[article 156-I du CGI](#).

200

Enfin, si certains exercices sont bénéficiaires et d'autres déficitaires, on fait la somme algébrique des différents résultats. Si cette somme est positive il y a lieu d'imposer le bénéfice correspondant sous réserve d'une imputation éventuelle de déficits globaux d'années antérieures ; si, au contraire, elle est négative, le déficit ainsi obtenu est imputé sur le revenu global.