

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-10-20-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BIC - Plus-values et moins-values - Règles générales - Calcul des plus-values et des moins-values - Détermination du prix de revient

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 1 : Règles générales

Chapitre 2 : Calcul des plus-values et moins-values d'actif immobilisé

Section 2 : Détermination du prix de revient

Sommaire :

- I. Valorisation des immobilisations acquises à titre onéreux
 - A. Prix d'achat minoré des rabais, remises et escomptes obtenus
 - B. Coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien
 - 1. Période d'incorporation des coûts
 - 2. Coûts non attribuables au coût d'acquisition
 - C. Coût des emprunts
 - 1. Traitement comptable
 - 2. Traitement fiscal
 - a. Actifs éligibles
 - b. Nature des coûts d'emprunt
 - c. Période d'attribution des coûts
 - d. Modalités d'attribution des coûts d'emprunt aux actifs financés
 - e. Modalités et portée de l'option
 - D. Frais d'acquisition des immobilisations
 - 1. Nature des dépenses concernées
 - 2. Modalités d'exercice de l'option
 - 3. Effet de l'option
 - E. Conséquence de la méthode par composants
 - 1. Valorisation initiale
 - 2. Valorisation lors des remplacements
- II. Immobilisations acquises selon des modalités particulières
 - A. Acquisitions à titre gratuit
 - B. Acquisitions par voie d'apport
 - C. Acquisitions par voie d'échange
- III. Immobilisations créées
 - A. Immobilisations corporelles
 - B. Immobilisations incorporelles
- IV. Coûts de démantèlement

1

Le prix de revient -ou valeur d'origine d'un élément de l'actif immobilisé qu'il y a lieu de prendre en considération pour le calcul de la plus-value (ou de la moins-value) réalisée (ou subie) à l'occasion d'une cession, est constitué par le prix d'acquisition -ou coût réel d'achat- dudit élément, tel qu'il ressort de la comptabilité de l'entreprise à la date de la cession. Il s'agit, en règle générale, du prix de revient qui sert de base, le cas échéant, au calcul de l'amortissement.

Remarque : En ce qui concerne la prise en compte, en vue de la détermination des plus-values et moins-values -à court terme ou à long terme selon les cas- des différentes dotations aux comptes correspondants d'amortissement, cf. ci-après [BOI-BIC-PVMV-20](#).

10

Aux termes de [l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#), les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. Cette valeur d'origine s'entend :

- pour les immobilisations acquises à titre onéreux par l'entreprise, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien. Le cas échéant, il inclut une quote-part du coût des emprunts en application de l'option prévue à [l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI](#) ;
- pour les immobilisations acquises à titre gratuit, de la valeur vénale ;
- pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers, de la valeur d'apport ;
- pour les immobilisations créées par l'entreprise du coût d'acquisition des matières ou fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production, sous réserve des dispositions de [l'article 38 undecies de l'annexe III](#) du CGI relatif à l'incorporation des coûts des emprunts à l'actif immobilisé. Les coûts administratifs sont exclus du coût de production, à l'exception du coût des structures dédiées.

D'une façon générale, doivent être comprises dans le prix de revient des éléments cédés les dépenses (cf. [BOI-BIC-CHG-20-20](#)) :

- ayant en fait pour résultat l'entrée d'un élément dans l'actif immobilisé ;
- entraînant une augmentation de la valeur des éléments d'actif immobilisé ;
- ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée probable d'utilisation des éléments d'actif.

I. Valorisation des immobilisations acquises à titre onéreux

20

Les immobilisations acquises à titre onéreux sont inscrites à l'actif du bilan pour le coût d'acquisition.

Les immobilisations acquises à titre onéreux s'entendent de celles reçues en échange d'un actif monétaire, à l'exclusion des immobilisations acquises à titre gratuit, par voie d'apport ou par voie d'échange d'un autre actif non monétaire, pour lesquelles des précisions sont données aux [n°490 et suivants](#).

Le coût d'acquisition correspond au prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien. Le cas échéant, il inclut une quote-part du coût des emprunts en application de l'option prévue à [l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI](#).

La définition du coût d'acquisition prévue à [l'article 38 quinquies de l'annexe III](#) est modifiée à la suite de la publication du [décret n° 2005-1702 en date du 28 décembre 2005](#) sur quatre points:

- le prix d'achat s'entend désormais net des rabais, remises, ristournes, mais également des escomptes obtenus;
- les frais accessoires devant être pris en compte sont précisés;
- le coût d'acquisition peut inclure les frais d'emprunt courus jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive de l'actif;
- les frais d'acquisition d'immobilisations peuvent être, sur option, incorporés au coût de revient.

A. Prix d'achat minoré des rabais, remises et escomptes obtenus

30

Le prix d'achat s'entend du prix convenu entre les parties pour l'acquisition, c'est-à-dire de la somme due pour l'acquisition de l'élément qui résulte en principe de la comptabilité.

40

Lorsque le prix d'achat fait l'objet d'une révision, les modifications de prix ultérieures doivent être prises en compte à l'actif par une augmentation ou une diminution de la valeur inscrite à l'actif du bilan.

50

S'agissant des biens dont une partie du prix est payée par le versement de redevances, lorsque l'estimation du montant de tout ou partie des redevances futures ne revêt pas un caractère suffisamment fiable, notamment en raison du caractère aléatoire de la base sur laquelle sont calculées les redevances, celles-ci ne sont pas prises en compte dans le prix d'acquisition inscrit initialement au bilan, tant comptablement que fiscalement.

Toutefois, sur le plan fiscal, ce prix d'acquisition doit être par la suite ajusté, à la hausse ou à la baisse, en fonction des sommes ultérieurement versées au titre des redevances.

Le mode de versement du prix ne doit en revanche pas influencer sur la valeur d'inscription à l'actif. Il en résulte que le montant porté en comptabilité lors de l'entrée dans le patrimoine est considéré comme le prix définitif quelles que soient les modalités de règlement.

60

S'agissant des biens acquis moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'achat s'entend du prix stipulé ou, à défaut, de la valeur réelle du bien estimée au jour de l'acquisition ([art. 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#)). La même règle s'applique en comptabilité ([art. 321-6 du PCG](#)). Il en est de même pour les éléments acquis moyennant un prix payable par annuités indexées ou pour ceux acquis moyennant un prix libellé en devises étrangères. Sur ces points, voir les précisions données au point [BOI-BIC-CHG-20-20-10-I-A](#)

70

Sur le plan comptable comme sur le plan fiscal, le coût d'acquisition doit être minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes obtenus ([art. 321-10 du PCG](#) ; [art. 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#)).

Les rabais et remises correspondent aux avoirs commerciaux établis par le fournisseur, quel que soit leur motif, à la date d'acquisition ou postérieurement. Dans ce dernier cas, il convient de rectifier la valeur d'inscription à l'actif de l'immobilisation.

Les escomptes obtenus s'entendent des escomptes de règlement. Le prix d'inscription à l'actif correspond par conséquent au paiement comptant versé, net de l'escompte. Les escomptes de règlement afférents à des immobilisations ne sont par conséquent pas traités en produits financiers. Sur le plan comptable, un traitement identique

est appliqué (art. 321-10-1 du PCG).

B. Coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien

80

Les coûts qui majorent le prix d'achat s'entendent des droits de douane, des taxes non récupérables, et de tous les frais directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien.

90

Le prix d'achat est retenu pour son montant net de taxes récupérables (TVA notamment). A l'inverse, lorsque l'acquisition est grevée d'une taxe non récupérable par l'entreprise, cette taxe est incluse dans le coût d'acquisition de l'immobilisation (cf. [BOI-BIC-CHG-40-30-II-A.1.a n°60](#) et [BOI-BIC-AMT-10-30-30-10-I-C](#)).

100

Conformément à l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, le prix d'achat tel que défini ci-dessus est majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien. Comme sur le plan comptable (art. 321-10 du PCG), doivent être pris en compte l'ensemble des coûts directement attribuables pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

110

Il s'agit notamment :

- du coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de l'acquisition ou de l'immobilisation ;
- des coûts de préparation du site et des frais de démolition nécessaires à la mise en place de l'immobilisation ;
- des frais de livraison et de manutention initiaux ;
- des frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens ;
- des coûts liés aux essais de bon fonctionnement, déduction faite des revenus nets provenant de la vente des produits obtenus durant la mise en service (tels que des échantillons) ;
- des honoraires des professionnels tels que les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils.

Ainsi, les dépenses faites au titre de la participation à des travaux effectués au profit de tiers, telles que l'aménagement de bretelles d'accès à une voie rapide ou des aménagements de carrefour, devraient être intégrées aux coûts de l'immobilisation, dès lors qu'elles sont directement liées à son acquisition ou sa production (cf. en ce sens, note de présentation de l'avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004, et notamment les arrêts [CE 17 février 1992 n° 74272](#), [Carrefour](#) et [CE 16 juin 1993 n° 67760](#), [SA Sellier-Leblanc](#) ; cf. [BOI-BIC-CHG-20-20-10](#)).

1. Période d'incorporation des coûts

120

Les coûts devant être intégrés au prix d'achat de l'immobilisation correspondent aux coûts engagés pour mettre en place et en état de fonctionnement l'immobilisation selon l'utilisation prévue par l'entreprise. Il s'agit de ceux engagés au cours de la période d'incorporation des coûts définie par l'article 321-11 du PCG.

130

Cette période est ainsi définie :

- le point de départ de cette période est la date à laquelle la direction a pris la décision d'acquiescer l'immobilisation pour l'utiliser ou la céder ultérieurement, à la condition qu'il soit démontré que l'immobilisation générera des avantages économiques futurs. La décision de la direction doit être dûment justifiée sur les plans technique et financier ;
- le terme de cette période correspond à la date à laquelle le niveau de performance de l'immobilisation atteint le rendement initial attendu par la direction.

L'attention est appelée sur le traitement en tant que frais accessoires de certains frais de démarrage et de pré-exploitation, auparavant considérés comptablement comme des charges différées ou à étaler et fiscalement comme des charges, notamment les frais d'essais et de pré-exploitation, les frais préparatoires à la mise en service, et l'ensemble des coûts directement engagés pour le bon fonctionnement de l'immobilisation pendant la période postérieure à l'installation du bien, mais antérieure à la date à laquelle l'utilisation de l'immobilisation atteint sa capacité de production prévue par la direction lors de sa décision d'acquisition. Il est précisé que cette date ne correspond pas nécessairement à la date à laquelle l'immobilisation atteint sa pleine capacité de production du point de vue technique.

2. Coûts non attribuables au coût d'acquisition

140

En revanche, ne doivent pas être incorporés à la valeur d'inscription à l'actif de l'immobilisation les coûts qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, notamment :

- coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;
- coûts de relocalisation d'une affaire dans un nouvel emplacement ou avec une nouvelle catégorie de clients (incluant le coût de la formation du personnel) ;
- coûts administratifs et autres frais généraux, à l'exception du coût des structures dédiées (cf. [dernier alinéa du 1 de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#)) ;
- coût des rémunérations et autres avantages au personnel ne résultant pas directement de l'acquisition de l'immobilisation.

150

De même, certaines opérations qui interviennent avant ou pendant la construction ou l'aménagement d'une immobilisation corporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction ne répondent pas aux critères d'attribution définis ci-dessus et ne peuvent par conséquent être prises en compte dans la valeur de l'immobilisation. Il en irait ainsi, à titre d'exemple, de la location d'un terrain utilisé comme parc de stationnement jusqu'à ce que la construction commence, les résultats de cette opération devant être transcrits dans le compte de résultat et non au bilan (3 de l'article 321-12 du PCG, avis du CNC n° 2004-15, point 4.2.1.2).

160

En outre, les coûts engagés postérieurement à la période d'attribution, tels que les coûts supportés lors de l'utilisation effective ou du redéploiement de l'actif, ne peuvent être incorporés à la valeur de l'immobilisation. Sont notamment visés :

- les coûts encourus lorsque les actifs, en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, ne sont pas encore mis en production ou fonctionnent en dessous de leur pleine capacité ;
- les pertes d'exploitation initiales ;
- les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;
- les coûts de réinstallation ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entreprise.

170

Enfin, il est rappelé que les droits de mutation, honoraires (sauf ceux directement liés à la mise en état d'utilisation du bien, cf. n° 80) ou commissions et frais d'acte constituent des frais accessoires devant être incorporés à la valeur des immobilisations, mais pouvant être déduits sur option (cf. nos 350 et suivants).

C. Coût des emprunts

1. Traitement comptable

180

Sur le plan comptable, les modalités d'incorporation des coûts d'emprunt à la valeur des actifs sont définies à l'article 321-5 du PCG. Deux traitements sont autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charge ou incorporation au coût de l'actif. Le traitement retenu doit être appliqué de façon cohérente et permanente à tous les coûts concernés, et explicité en annexe des comptes.

L'option pour l'incorporation des coûts s'applique uniformément aux immobilisations et aux stocks. L'option s'applique aussi bien aux actifs acquis qu'aux actifs créés.

190

Les actifs concernés sont les actifs acquis ou produits dont l'utilisation ou la vente nécessite une longue période de préparation ou de construction.

200

Les coûts visés peuvent inclure (cf. avis du CNC n° 2004-15 § 4.1.3) :

- les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court terme et long terme ;
- l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;
- l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place (frais d'émission) ;
- les différences de change résultant d'emprunt en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

210

Les coûts d'emprunts directement attribuables sont incorporés dans le coût de l'actif financé. Les coûts d'emprunt non directement attribuables peuvent également être incorporés par application d'un taux de capitalisation aux dépenses

relatives à l'actif.

2. Traitement fiscal

220

Aux termes de [l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI](#), sur option de l'entreprise, les coûts d'emprunts qui financent l'acquisition ou la production d'une immobilisation, corporelle ou incorporelle, ou d'un élément inscrit en stock ou en en-cours peuvent être compris dans le coût d'origine de l'immobilisation ou du stock.

a. Actifs éligibles

230

Les actifs visés par l'option fiscale sont les immobilisations, qu'elles soient corporelles ou incorporelles, et les stocks et en-cours, pour les seuls éléments qui exigent une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisés ou cédés. En application de [l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI](#), une période de préparation ou de construction d'une durée supérieure à douze mois est considérée comme une longue période pour l'application de cette disposition.

240

Toutefois, il peut être dérogé à cette durée d'un an lorsque la période de préparation ou de construction requise est considérée comme longue au regard des usages habituels de la profession, sans tenir compte des délais inhabituels qui pourraient être occasionnés par un dysfonctionnement temporaire dans la préparation ou la construction. En d'autres termes, les actifs visés sont identiques à ceux entrant dans le champ de l'article 321-5 du PCG, même si ce dernier ne prévoit pas de durée minimale.

250

Pour les éléments d'actif produits, (immobilisations, stocks et en-cours), cette période renvoie au cycle de production. Peuvent être notamment concernés par le dispositif d'incorporation les immeubles, usines, installations de production d'énergie, autoroutes.

260

S'agissant des éléments d'actif acquis, il est précisé que les seuls cas où une incorporation de coûts d'emprunt est justifiée sont les acquisitions de biens dont la préparation est financée en tout ou partie par l'acquéreur. Ainsi, l'acquisition d'immobilisations telles que des immeubles, usines ou installations livrés clef en main, ou bien encore de navires ou d'avions donnant lieu, pendant leur construction et avant réception, au versement d'acomptes de la part de l'acquéreur peut donner lieu à l'incorporation de coût d'emprunt à la valeur d'acquisition des biens concernés.

b. Nature des coûts d'emprunt

270

Les coûts dont l'incorporation est possible sont les mêmes que les coûts retenus en matière comptable.

280

En ce qui concerne les frais d'émission d'emprunt, lorsque l'option prévue au [1° quater du 1 de l'article 39 du CGI](#) est exercée pour la répartition des frais d'émission d'emprunt sur la durée des emprunts, le coût à prendre en compte pour l'incorporation des coûts à l'actif correspond au montant de l'amortissement, au fur et à mesure de sa constatation. En l'absence d'option, ces frais d'émission ne sont pas retenus pour l'application de [l'article 38 undecies de l'annexe III au même code](#)

c. Période d'attribution des coûts

290

Il s'agit des coûts d'emprunt relatifs à la seule période de mise en place ou de production jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive de l'actif. Cette période correspond à celle définie ci-dessus pour les frais accessoires incorporables à la valeur des immobilisations (cf. n°s 120 et 130).

d. Modalités d'attribution des coûts d'emprunt aux actifs financés

300

Les coûts incorporables à la valeur des actifs sont les coûts des emprunts directement attribuables aux actifs concernés, qu'ils soient spécifiques ou non à l'acquisition ou la production de l'actif.

310

Les emprunts spécifiques sont ceux souscrits directement en vue de l'acquisition ou de la production de l'actif concerné. Dans ce cas, les coûts sont valorisés pour la valeur réelle des frais engagés, minorée le cas échéant du produit de placement temporaire des sommes empruntées.

320

Lorsque les emprunts sont souscrits de façon générale, sans affectation exclusive à l'acquisition ou à la production d'un actif, mais qu'ils ont été utilisés, en tout ou partie, dans ce but, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses de production ou d'acquisition relatives à l'actif.

Ce taux de capitalisation est égal à la moyenne pondérée des coûts d'emprunt calculée en retenant les emprunts de l'entreprise en cours au titre de chacun des exercices de la période d'incorporation des coûts, en dehors des emprunts spécifiques dont les coûts réels sont pris en compte.

330

Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours du même exercice.

Exemple : Soit une entreprise qui lance le 1er juillet N la construction d'une usine. Les dépenses relatives à cette construction s'élèvent au total à 1 000 K€ répartis sur les exercices clos le 31/12/N, le 31/12/N+1 et 31/12/N+2, de la manière suivante (en K€) :

- 200 K€ payés le 1er juillet N ;
- 500 K€ payés le 1er janvier N+1 ;
- 300 K€ payés le 1er janvier N+2.

La réception intervient le 30 juin N+2. L'entreprise décide d'opter pour l'incorporation des coûts d'emprunt à la valeur des actifs.

L'entreprise n'a pas souscrit d'emprunt spécifique. Quatre emprunts généraux sont en cours au titre des trois exercices au cours desquels l'usine est construite. Les modalités de calcul du montant des coûts d'emprunt incorporables sont les suivantes :

Modalités de calcul du montant des coûts d'emprunt incorporables

	Exercice clos le 31/12/N	Exercice clos le 31/12/N+1	Exercice clos le 31/12/N+2

Emprunt A			
En-cours moyen (1)	400	200	0
Frais déduits (2)	18	6	0
Emprunt B			
En-cours moyen	300	0	0
Frais déduits	6	0	0
Emprunt C			
En-cours moyen	1000	800	500
Frais déduits	60	40	80
Emprunt D			
En-cours moyen	0	0	1500
Frais déduits	0	0	80
Total des frais	84	46	100
Taux de capitalisation (Moyenne en %)	$84/(400+300+1000) = 4,94 \%$	$46/(200+800) = 4,60 \%$	$100/(500+1500) = 5 \%$
Dépenses d'acquisition de l'actif	200	$500 + 200 = 700$	$700 + 300 = 1000$
Coûts d'emprunt incorporables	$200 \times 4,94 \% \times 6/12 = 4,94$	$700 \times 4,60 \% = 32,2$	$1000 \times 5 \% \times 6/12 = 25 (3)$
Soit valeur d'inscription de l'usine à l'actif :		$1000 + (4,94 + 32,2 + 25) =$ 1 062 K€	

(1) En-cours moyen compte tenu du montant restant dû à l'ouverture de l'exercice et des remboursements intervenus en cours d'exercice.

(2) Frais déduits comptablement et fiscalement ; en cas d'option pour l'étalement des frais d'émission d'emprunt sur la durée de l'emprunt ([CGI, art.39-1-1° quater](#)), la quote-part des frais d'émission à prendre en compte correspond à l'amortissement des frais d'émission déduit en charges. A défaut d'option, les frais d'émission ne sont pris en compte qu'au titre de l'exercice de déduction.

(3) Les coûts d'emprunt sont pris en compte jusqu'à la date de réception de l'usine soit jusqu'au 30 juin N+2, donc pour six mois.

e. Modalités et portée de l'option

340

L'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt à la valeur d'inscription des actifs prévue à [l'article 38 undecies de l'annexe III](#) au CGI est irrévocable. Elle s'applique à tous les coûts d'emprunt servant à financer l'acquisition ou la

production d'immobilisations, de stocks et d'en-cours, à compter de l'exercice d'option. Toutefois, il sera admis que cette option puisse être révisée, lorsque comptablement, un tel changement est autorisé (cf. art 120-4 et 130-5 du PCG).

Elle constitue une décision de gestion opposable à l'entreprise. L'option exercée sur le plan comptable vaut option fiscale. Cette option est mentionnée, en annexe des comptes sociaux, et formulée au plus tard à la date de dépôt des comptes sociaux relatifs au premier exercice d'application, c'est-à-dire au titre du premier exercice au cours duquel l'entreprise acquiert ou produit un actif concerné par ces dispositions.

L'option est formalisée sur papier libre, joint à la déclaration des résultats du premier exercice au titre duquel l'option s'applique. A titre pratique, l'entreprise pourra joindre à sa déclaration de résultats l'annexe aux comptes sociaux qui mentionne l'option comptable.

D. Frais d'acquisition des immobilisations

350

Sur le plan comptable (art. 321-10 et 321-15 du PCG), les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition d'une immobilisation peuvent, sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

Sur le plan fiscal, ces dépenses constituaient en principe des charges, mais qui pouvaient être déduites selon les mêmes modalités que les frais d'établissement, c'est-à-dire amorties selon le mode linéaire sur une période maximale de cinq ans. Ces précisions sont rapportées.

Les dispositions de [l'article 38 quinquies de l'annexe III](#) au CGI prévoient que sur le plan fiscal, comme en matière comptable, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition peuvent soit être portés à l'actif du bilan en majoration du coût d'acquisition de l'immobilisation à laquelle ils se rapportent, soit être déduits immédiatement en charges. L'option retenue est irrévocable et s'applique à toutes les immobilisations corporelles et incorporelles acquises. Une option distincte s'applique aux titres immobilisés, y compris titres de participation, et aux titres de placement.

Par analogie avec ces règles, les frais d'acquisition des divers éléments affectés à l'exercice d'une profession non commerciale mentionnés au premier tiret du paragraphe n° 10 du point [BOI-BNC-BASE-40-30](#) ne doivent plus être traités comme des frais d'établissements, mais comme des frais d'acquisition d'immobilisations qui peuvent, au choix du contribuable, être soit immédiatement déduits en charge, soit être incorporés au coût d'acquisition des immobilisations, et le cas échéant faire l'objet d'un amortissement. Les précisions données au n°s 360 et 370 ci-dessous s'appliquent par conséquent également en matière de bénéfices non commerciaux.

1. Nature des dépenses concernées

360

Les frais concernés sont ceux supportés lors de l'acquisition des immobilisations, corporelles ou incorporelles, inscrites à l'actif du bilan :

- les droits de mutation et d'enregistrement ;
- les honoraires de notaire ;
- les frais d'insertion et d'affiches ;
- les frais d'adjudication ;
- les commissions versées à un intermédiaire ;
- les droits de succession ou de donation et honoraires versés au notaire à l'occasion de la transmission à titre gratuit

(succession, donation ou donation-partage) comprenant le fonds de commerce ou un immeuble affecté à l'exploitation du fonds. A cet égard, il est rappelé que les dispositions de l'article 39-1-4° quater du CGI ayant été abrogées par l'article 16 de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004, il n'est plus exigé comme condition préalable à la déduction des droits de mutation que les héritiers ou donataires s'engagent à poursuivre personnellement l'exploitation du fonds pendant cinq ans.

2. Modalités d'exercice de l'option

370

L'option relative au traitement des frais d'acquisition des immobilisations est exercée par la simple comptabilisation des frais d'acquisition concernés en immobilisation ou en charges. Il est précisé à cet égard qu'il n'est pas possible d'exercer une option fiscale différente de l'option retenue en matière comptable, les traitements comptable et fiscal devant être cohérents.

L'option est formalisée sur papier libre, joint à la déclaration des résultats du premier exercice au titre duquel ont été comptabilisés des frais d'acquisition d'immobilisation. A titre pratique, l'entreprise pourra joindre à sa déclaration de résultats l'annexe aux comptes sociaux qui mentionne l'option comptable.

3. Effet de l'option

380

L'option exercée conditionne le traitement fiscal de l'ensemble des frais supportés par l'entreprise à l'occasion de l'acquisition d'immobilisations. Elle est irrévocable. Toutefois, il sera admis que cette option puisse être révisée, lorsque comptablement, un tel changement est autorisé (cf. art 120-4 et 130-5 du PCG).

Elle s'applique de manière uniforme à l'ensemble des immobilisations, à l'exception des titres immobilisés et des titres de placement, acquises par l'entreprise et inscrites à l'actif du bilan, quelle que soit la nature des immobilisations en cause, et quelle que soit la date d'acquisition. Une option distincte est exercée comme sur le plan comptable pour les titres immobilisés et les titres de placement.

390

Précisions sur les conséquences fiscales de l'application comptable rétrospective de l'option pour l'immobilisation ou la déduction en charges des frais d'acquisition d'immobilisation:

Les règles comptables applicables avant 2005 prévoyaient, dans un certain nombre de cas, l'étalement de charges au moyen de l'utilisation d'un compte de charges à répartir. Deux types de charges à répartir pouvaient être identifiés selon leur traitement fiscal :

- certaines charges à répartir comptables pouvaient également être étalées du point de vue fiscal : frais d'établissement, frais d'acquisition des immobilisations, frais d'émission des emprunts. Ces charges étaient donc déduites comptablement et fiscalement sur le même rythme ;

- certaines charges à répartir comptables devaient être déduites dès leur engagement du point de vue fiscal : il s'agit de la plupart des charges à étaler, notamment prévues dans divers plans comptables professionnels.

Le changement de réglementation comptable a pour effet d'interdire ces modalités de déduction des charges, puisque les dépenses en cause sont soit considérées comme des actifs, et dans ce cas peuvent faire l'objet, le cas échéant, d'un amortissement, soit sont considérées comme des charges et doivent dans ce cas être immédiatement déduites. Seules demeurent quelques exceptions propres aux comptes sociaux, telles que les frais d'établissement et les frais d'émission d'emprunt.

Par conséquent, les entreprises doivent, au 1^{er} janvier 2005, déterminer le sort des postes de charges à répartir inscrits à l'actif du bilan. Dans la majorité des cas, les montants en cause devraient être immédiatement déduits. S'agissant des frais d'acquisition des immobilisations, le traitement dépend de l'option exercée par l'entreprise, pour la déduction en

charge ou l'incorporation au coût de revient des immobilisations.

Du point de vue fiscal, ces charges ont en principe déjà fait l'objet de déduction au titre d'exercices antérieurs. Pour cette raison, leur déduction du résultat imposable suite au changement de méthode comptable est interdite. S'agissant du montant des charges à répartir qui aurait été transféré dans un compte d'immobilisation, le [II de l'article 237 septies du CGI](#) interdit également toute forme de déduction, que ce soit sous forme d'amortissement ou de dépréciation, et cela par symétrie avec le traitement de la charge lui-même.

Cette interdiction ne s'applique pas aux droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte qui seraient transférés dans un compte d'immobilisation, lorsque l'entreprise a opté en ce sens. En effet, ces charges étaient traitées de manière similaire sur les plans comptable et fiscal. Dès lors qu'elles n'ont pas été fiscalement déduites, elles peuvent donner lieu, à la suite de leur incorporation à la valeur des immobilisations, à une déduction sous forme d'amortissement ou de dépréciation.

Enfin les dispositions du [II de l'article 237 septies du CGI](#) précité ne visent pas les frais d'établissement, ni les frais d'émission des emprunts.

L'attention est appelée sur la portée des dispositions du [II de l'article 237 septies du CGI](#) précité, qui s'appliquent au transfert de charges à répartir dans un compte d'immobilisation au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004. Cette mesure concerne donc les entreprises qui auraient appliqué par anticipation le règlement du CRC n° 2004-06, et qui auraient procédé au transfert de leurs comptes de charges à répartir dès 2004. Tel est le cas des indemnités de mutation de joueurs versées par les sociétés à vocation sportive qui doivent désormais être inscrites parmi les immobilisations incorporelles.

Il est précisé qu'en cas de cession ultérieure de l'immobilisation à laquelle auraient été incorporées des charges à répartir, la plus-value doit être majorée, et la moins-value minorée, à concurrence du montant des charges à répartir transféré, diminué du montant de l'amortissement dont la déduction est interdite ([CGI, deuxième alinéa du II de l'article 237 septies](#)).

E. Conséquence de la méthode par composants

400

Conformément à [l'article 15 bis de l'annexe II au CGI](#), la méthode par composants implique :

- d'une part, l'identification et la comptabilisation séparée des composants répondant à cette définition, à la date d'inscription à l'actif du bien ;
- d'autre part, lors du remplacement ou du renouvellement d'un composant, la sortie de la valeur nette comptable du composant remplacé, et l'inscription de la valeur d'acquisition du composant de remplacement.

Ce traitement trouve également à s'appliquer lorsque aucun composant n'a été identifié initialement, mais le devient à l'occasion d'un remplacement.

La valorisation des composants doit être effectuée, d'une part initialement comme partie d'un bien acquis, d'autre part lors des remplacements. Un traitement identique est appliqué sur le plan comptable.

1. Valorisation initiale

410

Le coût de revient d'une immobilisation acquise ou créée (cf. n° [20](#) et n° [540](#)) doit être ventilé entre, d'une part, les composants et, d'autre part, « la structure ». Deux situations doivent être distinguées suivant que les pièces justificatives permettent ou non d'identifier la valeur de chaque élément.

420

En cas d'acquisition d'un bien immobilisé à titre onéreux, la valeur d'un composant doit en principe correspondre au prix facturé lorsque ce prix est distinctement libellé pour le composant concerné. A défaut de mention expresse sur la facture, il est possible de se référer à des éléments d'information complémentaires apportés par le fournisseur.

430

Toutefois, la détermination de ce coût de revient, peut, dans certaines situations, soulever des difficultés, en particulier en cas d'acquisition d'immobilisations d'occasion ou à la suite d'opérations d'apport. Dans ces situations, il sera possible :

- de reconstituer la valeur du composant, soit en déterminant la valeur de chaque élément par rapport au coût total de l'immobilisation en fonction du coût actuel à neuf des différents éléments ayant les mêmes caractéristiques techniques, soit à partir de la ventilation opérée pour des immobilisations semblables en tenant compte des différences techniques et de l'évolution des prix ;

- en cas d'apport ou d'opérations assimilées réalisées à la valeur comptable, de se référer à la ventilation des éléments chez la société apporteuse, sauf si la société bénéficiaire des apports justifie d'une décomposition différente de l'immobilisation du fait d'une utilisation différente notamment. Pour les opérations de restructuration intervenues au cours du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005 et avec effet rétroactif à l'ouverture de cet exercice, il appartiendra à la société bénéficiaire de l'apport de procéder à la décomposition des biens apportés.

440

Dans tous les cas, il est précisé que la valeur de la structure du bien décomposé doit correspondre à la valeur du bien pris dans son ensemble minorée de la valeur attribuée aux différents composants.

450

Les différents éléments du prix d'acquisition tels que les coûts directement attribuables, les frais d'acquisition ou les coûts des emprunts, devraient en principe, et à défaut de règle comptable, être affectés distinctement aux composants et à la structure du bien décomposé, en principe par affectation directe. Il sera cependant admis, par simplification, que ces frais soient affectés à proportion de la valeur de chaque élément.

2. Valorisation lors des remplacements

460

En application de [l'article 15 bis de l'annexe II au CGI](#), lors d'un remplacement, la valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges et la valeur du composant de remplacement est comptabilisée à l'actif immobilisé comme l'acquisition d'un actif séparé.

470

Cette valeur correspond au coût de remplacement, à savoir le coût d'acquisition ou le coût de production tels que définis pour l'ensemble des immobilisations, en application du [2 de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#).

480

Il convient de préciser qu'en cas de remplacement, le coût de remplacement des composants devrait être connu, sans passer par une méthode de ventilation de la valeur globale d'un bien, dans la mesure où le composant est dans la plupart des cas remplacé isolément. Toutefois, en cas d'acquisition conjointe de plusieurs éléments d'actif dont un composant, il sera admis d'avoir recours à une méthode de répartition d'un prix global, telle qu'exposée ci-dessus aux paragraphes n° [410 et suivants](#).

II. Immobilisations acquises selon des modalités particulières

A. Acquisitions à titre gratuit

490

Aux termes du [b du 1 de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#), la valeur d'origine des biens acquis à titre gratuit est la valeur vénale des biens. Cette règle est conforme aux dispositions de [l'article L. 123-18 du code de commerce](#) et des articles 321-1 et 321-4 du PCG.

500

Toutefois, sur le plan comptable, la valeur vénale s'entend nette des coûts de sortie, c'est-à-dire des coûts directement attribuables à la sortie de l'actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat (art. 322-1.10 du PCG). Il en est ainsi, par exemple, des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction, des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu.

Sur le plan fiscal, la valeur vénale est évaluée abstraction faite de ces coûts de sortie. Sur les conséquences de cette différence de valorisation entre le comptable et le fiscal sur les amortissements, cf. [BOI-BIC-AMT-10-30-20](#).

B. Acquisitions par voie d'apport

510

Aux termes du [c du 1 de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#), la valeur d'origine des biens apportés à l'entreprise par des tiers est la valeur d'apport. Cette valeur figure en principe dans le traité d'apport. Il en va de même du point de vue comptable, à l'exception des actifs apportés isolément (art. 321-2 du PCG).

Il est rappelé à cet égard que la transcription comptable des apports, le cas échéant à la valeur nette comptable qu'avaient les biens apportés dans la société cédante, est autonome de la valeur réelle des apports fixée pour la rémunération de ceux-ci (cf. [BOI-IS-FUS-30-20](#)).

C. Acquisitions par voie d'échange

520

Aux termes du quatrième alinéa du [a du 1 de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#), pour les biens acquis en échange d'un ou plusieurs biens, le prix d'achat s'entend de la valeur vénale.

530

Il est précisé que cette règle fiscale n'est pas exactement similaire à la règle comptable prévue à l'article 321-3 du PCG, selon laquelle le bien acquis en échange est en principe évalué à la valeur vénale mais peut être évalué à la valeur comptable de l'actif cédé lorsque la valeur vénale ne peut être évaluée de façon fiable, ou lorsque la transaction d'échange n'a pas de substance commerciale.

Il est rappelé que, du point de vue fiscal, l'opération d'échange s'analyse en une opération de vente suivie d'un achat (voir notamment [BOI-BIC-PVMV-10-10-20-II-C](#)) et constitue de ce point de vue le fait générateur d'une plus-value. Le caractère commercial de la substance de la transaction n'emporte donc aucune conséquence, sur le plan fiscal, pour la détermination de la valeur du bien acquis par voie d'échange.

III. Immobilisations créées

540

Conformément aux dispositions du [d du 1 de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#), la valeur d'origine des immobilisations créées par l'entreprise s'entend du coût d'acquisition des matières ou fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production, sous réserve des dispositions de [l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI](#) relatif à l'incorporation des coûts des emprunts à l'actif immobilisé. Les coûts administratifs sont exclus du coût de production, à l'exception du coût des structures dédiées.

A. Immobilisations corporelles

550

Le coût de production d'une immobilisation corporelle comprend, comme en matière comptable (art. 321- 13 du PCG), l'ensemble des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien.

560

Les charges directes sont les charges qu'il est possible d'affecter, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien. Elles incluent notamment les coûts d'acquisition des matières et fournitures consommées pour la fabrication du bien, mais aussi tous les coûts directement attribuables, sur le même principe que pour une immobilisation acquise (cf. n°S [80 et suivants](#)).

570

Le coût de production des immobilisations comprend également les charges indirectes de production qui peuvent raisonnablement être rattachées à la production du bien, à l'exclusion des coûts administratifs. Comme en matière d'évaluation des stocks, ces coûts indirects correspondent à l'affectation des frais généraux de production, fixes et variables, encourus au titre de la production. Les frais généraux de production fixes peuvent notamment comprendre une quote-part de l'amortissement des immobilisations utilisées dans le cycle de production (cf. notamment le 3 de l'article 321-13 du PCG) ; les frais généraux de production variables comprennent notamment le coût de la main d'oeuvre indirecte. Comme pour les stocks, la quote-part d'amortissement prise en compte parmi les frais généraux de production fixes ne porte que sur les amortissements pour dépréciation comptables, à l'exclusion des amortissements dérogatoires.

580

Sont exclus du coût de production les coûts administratifs, compte tenu de leur caractère non affectable, sauf les coûts des structures dédiées exclusivement à la production des biens concernés, telles qu'une structure administrative chargée spécialement de suivre les travaux de construction de l'immobilisation. Par ailleurs, est également exclue la quote-part de charges correspondant à la sous-activité (4 de l'article 321-13 du PCG).

590

Le coût de production d'une immobilisation corporelle peut être déterminé par référence au coût de production des stocks, si l'entreprise produit des biens similaires pour la vente (1 de l'article 321-13 du PCG).

600

Enfin, le coût des emprunts peut être incorporé au coût de production si l'option prévue à [l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI](#) a été exercée (cf. n°s [180 et suivants](#)).

B. Immobilisations incorporelles

610

Les mêmes règles de détermination du coût de production s'appliquent aux immobilisations corporelles et incorporelles : il convient donc de retenir, pour la valorisation des immobilisations incorporelles créées par l'entreprise, l'ensemble des coûts directement attribuables à la création, la production et la préparation de l'immobilisation, ainsi que les coûts indirects qui s'y rattachent.

620

L'attention est toutefois appelée, en matière d'incorporels, sur la période d'attribution des coûts. Cette période débute lorsque sont réunis les critères définissant une immobilisation et justifiant de l'inscription de cette immobilisation à l'actif du bilan, à savoir que l'immobilisation représente une source de profits futurs, dotée d'une pérennité suffisante, et est identifiable compte tenu de son caractère cessible ou de sa protection juridique.

Les frais antérieurs à cette période d'attribution ne peuvent en aucun cas être incorporés à la valeur de l'immobilisation, y compris dans le cas où ces frais auraient été engagés au cours du même exercice que celui au cours duquel les conditions définissant une immobilisation ont été respectées. Le terme de la période correspond, comme en matière d'immobilisation corporelle, à la date à laquelle l'immobilisation atteint le niveau de performance prévu par la direction.

630

Il est précisé que les coûts pris en compte pour la détermination de la valeur d'inscription des coûts de développement à l'actif incluent notamment :

- les coûts au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif ;
- les droits d'enregistrement ;
- l'amortissement de brevets acquis et licences utilisés pour générer l'actif ;
- les frais de dépôt de brevet ;
- les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels (logiciels de gestion intégrés) ;
- le cas échéant, une quote-part d'amortissement d'immobilisations utilisées dans le processus de production;
- les coûts des emprunts lorsque l'option a été exercée en ce sens en application des dispositions de [l'article 38 undecies de l'annexe III](#) (cf. n°s [180](#) et suivants).

640

A l'inverse, sont notamment considérés comme non incorporables à la valeur des immobilisations les coûts suivants :

- coûts de vente, coûts administratifs, frais généraux sauf si ces dépenses peuvent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de son utilisation ;
- inefficiences clairement identifiées et pertes opérationnelles initiales encourues avant que l'actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;
- dépenses de formation du personnel, engagées pour l'utilisation de l'actif.

650

Enfin, les règles d'évaluation prévues à l'article 331-3 du PCG s'appliquent aux logiciels.

IV. Coûts de démantèlement

660

L'article 321-10 du PCG prévoit que le montant correspondant à l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel est située une immobilisation corporelle en contrepartie d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle doit être pris en compte dans le coût d'acquisition de cette immobilisation.

Ces coûts font l'objet sur le plan fiscal d'un traitement séparé de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent.