

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

Date de publication : 12/09/2012

BIC - Produits et stocks - Notion de stocks et de productions (ou travaux) en cours

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Produits et stocks

Titre 2 : Stocks et production (ou travaux) en cours

Chapitre 1 : Notion de stocks et de productions (ou travaux) en cours

Sommaire :

I. Définition des stocks et des productions en-cours

II. Critères caractérisant les stocks et les productions en-cours

A. Critère de propriété

1. Principe

a. Clause dite de « réserve de propriété »

b. Vente sous condition suspensive

c. Vente sous condition résolutoire

d. Vente au poids, au compte ou à la mesure - Vente en bloc

e. Vente à l'« agréage »

2. Cas particuliers

a. Marchés à livrer

b. Produits vendus, mais non encore livrés

c. Produits en cours de fabrication en exécution de commandes préalables

d. Secteur de l'édition : ventes en dépôt

B. Critère de non-immobilisation

1. Emballages commerciaux

a. Emballages non récupérables ou emballages perdus

b. Emballages récupérables

2. Pièces de rechange

3. Terrains de carrière

4. Voitures de démonstration

5. Articles publicitaires non destinés à la vente

6. Lotissement de terrains figurant dans l'actif immobilisé d'une entreprise

III. Inventaire des stocks

A. Inventaire matériel ou extra-comptable

1. Obligation d'établir un inventaire

2. Présentation de l'inventaire

B. Inventaire comptable

I. Définition des stocks et des productions en-cours

1

Du point de vue comptable, un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestations de services dont la fourniture interviendra ultérieurement [art. 211-1.4 du plan comptable général (PCG)].

Les stocks qui constituent un des éléments de l'actif doivent, par conséquent, répondre aux critères généraux de définition des actifs prévus à l'article 211-1 du PCG. Le texte comptable met notamment en œuvre la notion de contrôle de l'entreprise sur l'actif concerné, et non la notion de propriété telle que mentionnée à l'article 38 ter de l'annexe III au code général des impôts (CGI). Le contrôle de l'entreprise sur un stock peut notamment résulter d'un transfert des risques attachés à ce stock, avant ou après la date du transfert juridique de propriété.

10

Sur le plan fiscal, aux termes des dispositions de l'article 38 ter de l'annexe III au CGI, les stocks sont constitués par l'ensemble des marchandises, matières premières, des matières et fournitures consommables, des productions en cours, des produits intermédiaires, des produits finis, des produits résiduels et des emballages non destinés à être récupérés, qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire et dont la vente en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation. La propriété s'entend de manière juridique, les difficultés d'appréciation devant être réglées par référence aux dispositions du code civil (cf. II-A-1-a).

20

Aux termes de l'article 38 ter 2e alinéa, de l'annexe III au CGI, les productions en cours sont les biens ou les services en cours de formation au travers d'un processus de production. Il s'agit donc des produits ou travaux en voie de formation ou de transformation à la clôture de l'exercice.

Les productions en cours, qui se rencontrent plus spécialement chez les entrepreneurs de bâtiments ou de travaux publics et dans les entreprises effectuant des travaux sur des matériels qui leur sont confiés, n'ont pas à être comprises dans le stock de ces entreprises. Elles doivent dès lors être distinguées des produits en cours de fabrication dans les entreprises industrielles, ces produits constituant, en principe, des stocks (cf. II-A-2-c et suivants).

Ainsi, il a été jugé que :

- les entreprises de travaux publics et du bâtiment ne peuvent comprendre dans leur stock les matières premières et marchandises qui, à la date de l'inventaire, sont déjà sorties des magasins et spécialement affectées à des marchés de travaux en cours d'exécution (CE, arrêt du 18 décembre 1944, req. n° 77190) ;

- les produits sortis des magasins d'une entreprise de constructions mécaniques en vue de l'exécution de commandes portant sur des ouvrages conformes aux spécifications indiquées par les clients ne devaient pas être compris dans ses stocks pour l'application de l'article 6 de la loi n° 48-809 du 13 mai 1948 qui avait prévu la taxation à un taux réduit de la fraction du bénéfice investie, par certains établissements, dans les approvisionnement nécessaires à leur exploitation (CE, arrêt du 21 novembre 1960, req. n° 46395).

- des appartements construits par un entrepreneur de construction et non encore achevés à la clôture de l'exercice ne peuvent, à cette date, être regardés comme

des stocks mais constituent des travaux en cours à porter à l'actif pour leur prix de revient (CE, arrêt du 25 juillet 1975, req. n°s 94844 et 96449, 8 et 9 s.-s.).

Toutefois, il est évident que ces travaux, se présentant comme la contrepartie des dépenses engagées pour leur exécution, doivent faire l'objet d'une évaluation à la clôture de l'exercice.

Leur inscription à l'actif du bilan n'a donc d'autre objet que de compenser la prise en compte au titre des charges d'exploitation des dépenses correspondantes. Elle doit, dès lors qu'aucun profit n'est encore réalisé, rester sans influence sur les résultats de l'exercice.

Pour l'application des dispositions de l'[article 38-3 du CGI](#) qui prévoit leur évaluation au prix de revient - les travaux en cours s'entendent, en principe, des travaux inachevés à la date de la clôture de l'exercice et qui, de ce fait, ne peuvent être regardés comme ayant d'ores et déjà donné naissance, à cette date, pour l'entreprise intéressée, à une créance acquise.

À cet égard, il est admis, d'une manière générale, qu'un travail doit être considéré comme inachevé tant qu'il n'a pas fait l'objet d'une réception provisoire ou été mis à la disposition du maître de l'œuvre.

30

En ce qui concerne les travaux donnant lieu à des réceptions partielles, chaque tranche doit, pour l'application de cette règle, être envisagée isolément. En outre, lorsque le contrat ou le marché comporte une clause spécifiant que le versement d'acomptes entraîne le transfert au maître de l'œuvre de la propriété ou du risque de perte de la chose, les travaux correspondant aux acomptes ainsi versés doivent être exclus des travaux en cours.

En définitive, qu'il s'agisse de travaux privés ou de travaux publics, les travaux en cours à la date de la clôture de chaque exercice doivent s'entendre, en principe :

- si 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, des travaux qui, à cette date, n'ont pas encore été l'objet, en tout ou en partie, d'une réception provisoire et n'ont pas été mis à la disposition du maître de l'œuvre ;

- si le contrat ou marché comporte une telle clause, des travaux effectués depuis la date à laquelle a été arrêtée la situation ayant donné lieu à la fixation du dernier acompte.

Il est à noter que l'intérêt fiscal de la distinction à opérer entre éléments en stock et éléments affectés à des productions en cours réside dans l'existence de règles différentes pour leur évaluation respective (cf. [BOI-BIC-PDSTK-20-20](#), [BOI-BIC-PDSTK-20-20-10](#) et [BOI-BIC-PDSTK-20-20-20](#)).

Il est rappelé qu'en application des dispositions de l'[article 38-2 bis du CGI](#), la créance sur le client doit être inscrite au bilan dès l'achèvement des prestations ou, pour les travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle, à la date de réception ou à celle de la mise à la disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure. Le compte de prestations en cours correspondant est alors annulé.

C'est ainsi que l'entreprise de travaux immobiliers qui, au cours d'un exercice livre à ses clients des travaux ayant fait l'objet d'une « réception provisoire », doit inscrire les créances qui en résultent dans les valeurs d'actif de cet exercice, alors même que la « réception définitive » des travaux ne serait intervenue qu'au cours d'exercices postérieurs (CE, arrêt du 24 mai 1978, n° 1864).

Néanmoins, en ce qui concerne les contrats ou marchés ne comportant 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 entreprises peuvent inscrire, pour la totalité ou pour certains de leurs travaux, 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, et excluent corrélativement la fraction correspondante desdits travaux de leurs travaux en cours.

Lorsqu'une entreprise entend, pour un chantier donné, faire état de ce mode de comptabilisation des travaux 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 exécutés lesdits travaux.

Mais il est bien entendu qu'en cas d'option pour ce mode de comptabilisation, l'entreprise doit l'utiliser jusqu'à l'achèvement du chantier en cause.

D'autre part, les travaux ainsi comptabilisés doivent, en tout état de cause, être exclus des travaux en cours.

Dès lors, les travaux figurant sur des « situations de travaux » qui mentionnent les sommes dont les clients sont redevables et qui, eu égard aux relations contractuelles entre les clients et l'entreprise, rendent cette dernière immédiatement créancière des sommes en cause, constituent des créances acquises et ne peuvent être qualifiés de « travaux en cours » (CE, arrêt du 15 janvier 1982, n° 12118).

Remarque : Les deux systèmes de comptabilisation (date de réception ou de mise à disposition d'une part, d'après les situations de travaux, d'autre part) sont exclusifs l'un de l'autre. Aussi, le Conseil d'État a-t-il considéré que l'administration est en droit d'opposer à l'entreprise -qui a opté pour le second système- les chiffres figurant sur les états de situation notifiés aux clients pour la détermination du bénéfice imposable, dès lors que n'est pas apportée la preuve de l'évaluation excessive de ces travaux (CE, arrêt du 11 octobre 1978, n° 5639).

S'agissant du cas des entreprises de constructions navales qui doivent, en principe, à la clôture de chaque exercice, évaluer au prix de revient, à titre de travaux en cours, les navires non encore achevés à la date de cette clôture, par analogie avec les solutions retenues en ce qui concerne les entreprises du bâtiment et des travaux publics, elles sont autorisées, pour tous leurs navires en cours de construction ou pour certains d'entre eux, à inclure parmi les 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. La fraction correspondante desdits travaux doit alors être exclue des travaux en cours.

Mais lorsque, pour un navire donné, une entreprise fait état de ce mode de comptabilisation, soit dès la clôture de l'exercice en cours à la date du commencement des travaux, soit à la clôture d'un exercice ultérieur, elle doit en faire application jusqu'à l'achèvement du navire.

40

Les produits intermédiaires sont les produits qui, ayant atteint un stade d'achèvement, sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production.

50

Les produits finis sont ceux qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production.

60

Les produits résiduels sont constitués par des déchets et rebuts de fabrication.

70

Les emballages commerciaux comprennent :

- d'une part, les emballages perdus qui sont destinés à être livrés avec leur contenu, sans consignation ni reprise ;

- d'autre part, les emballages récupérables qui sont susceptibles d'être provisoirement conservés par la clientèle et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. En principe, les premiers sont seuls à inclure dans les stocks, les seconds constituant normalement des immobilisations. Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, les emballages récupérables peuvent être assimilés à des stocks (cf. [II-B-1-a et suivants](#)).

II. Critères caractérisant les stocks et les productions en-cours

80

Il convient de considérer comme des stocks les produits qui présentent les caractéristiques suivantes :

- être la propriété de l'entreprise ;
- être destinés soit aux fabrications, soit à la revente en l'état ou après transformation.

A. Critère de propriété

1. Principe

90

Les biens constituant les stocks doivent être la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire. À cet égard, les difficultés qui pourraient se présenter touchant leur situation exacte à la clôture de l'exercice, doivent être résolues conformément aux dispositions du code civil, et notamment de son [l'article 1583 du code civil](#) selon lequel 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 ».

Par ailleurs, il est rappelé que la date d'inscription en stocks d'éléments acquis auprès de tiers correspond à la date d'imposition du produit chez le cédant.

Dans ces conditions, il peut exister une différence entre le patrimoine comptable et le patrimoine fiscal.

Toutefois, il ne devrait pas exister en pratique, dans la généralité des cas, de différence entre la date du transfert juridique de propriété et la date de transfert du contrôle sur les biens vendus. En effet, le transfert du contrôle intervient généralement à la même date que le transfert de propriété.

Cela étant, dans les cas où, en application de la nouvelle réglementation comptable, l'inventaire établi par l'entreprise inclurait des biens dont elle a le contrôle sans en être juridiquement propriétaire, il convient de neutraliser l'impact fiscal de cette inscription anticipée des stocks à l'actif (par exemple, les provisions) par une rectification extra-comptable. Il en va de même pour les cas où l'inventaire exclurait des biens dont l'entreprise est propriétaire, parce qu'elle ne disposerait pas de leur contrôle effectif. De tels retraitements ne sont susceptibles de se rencontrer que lorsque, par exemple peu de temps avant la date de l'inventaire, une entreprise acquiert des biens du point de vue juridique pour lesquels le vendeur continue à assumer les risques principaux jusqu'à la date effective de livraison, les biens en cause n'étant livrés qu'au début de l'exercice suivant.

Les conséquences symétriques doivent être prises en compte chez le vendeur, qui vendrait des biens dont il assumerait encore les risques.

a. Clause dite de « réserve de propriété »

100

Il résulte de l'[article 1583 du code civil](#) que le transfert de propriété est réalisé en principe au jour de la vente par le seul échange des consentements sur la chose et sur le prix et sans aucune formalité.

Cependant les contrats de vente peuvent être assortis d'une clause de réserve de propriété qui a pour effet de différer le transfert de propriété des marchandises à l'acquéreur, malgré leur livraison, jusqu'au paiement intégral du prix.

La [loi n° 80-335 du 12 mai 1980](#) permet que la clause subordonnant le transfert de propriété au paiement du prix, qui auparavant ne produisait d'effet que dans les rapports entre les parties, soit opposable à la masse des créanciers en cas de règlement judiciaire ou de liquidation des biens de l'acheteur. Par ailleurs, l'article 3 de la même loi dispose d'une part, que la livraison au sens de l'[article 38-2 bis du CGI](#) s'entend de la remise matérielle du bien et d'autre part, que les marchandises vendues avec une telle clause doivent figurer sur une ligne distincte à l'actif du bilan de l'acquéreur.

Le coût de revient de l'ensemble des stocks acquis avec clause de réserve de propriété est mentionné à la dernière ligne de renvoi du [tableau n° 2050](#) joint à la déclaration de résultat souscrite par les entreprises soumises au régime du bénéfice réel.

Dans un avis relatif à la comptabilité des transactions avec clause de réserve de propriété, en date du 16 décembre 1980, le Conseil national de la comptabilité a estimé que dans la mesure où l'acquéreur est appelé à supporter l'éventuelle dépréciation des biens entre le moment de la livraison et celui du transfert de propriété sans que le prix qu'il doit payer puisse en être diminué, la dépréciation des biens doit être constatée chez l'acquéreur par voie de provisions pour dépréciation dont le montant est déterminé suivant les règles communément admises.

En définitive, il résulte tant de la loi que de la doctrine comptable que la clause de réserve de propriété demeure sans effet sur les modalités de comptabilisation et d'évaluation des stocks.

En conséquence, les biens vendus dans le cadre de contrats de vente assortis d'une clause de réserve de propriété doivent être compris dans les stocks de l'acquéreur, du point de vue comptable comme du point de vue fiscal.

b. Vente sous condition suspensive

110

Lorsque la vente est assortie d'une condition suspensive les produits qu'elle concerne ne peuvent être considérés comme des stocks chez l'acheteur que si cette condition est réalisée au jour de la clôture de l'exercice.

c. Vente sous condition résolutoire

120

L'existence d'une condition résolutoire n'empêche pas la vente de produire ses effets ; les produits achetés moyennant une telle condition ont bien le caractère de stocks pour l'acheteur, dès lors que les conditions de l'[article 1583 du code civil](#) rappelées ci-dessus sont remplies.

d. Vente au poids, au compte ou à la mesure - Vente en bloc

130

Les marchandises vendues au poids, au compte ou à la mesure ne sont propriété de l'acquéreur qu'après avoir été pesées, comptées ou mesurées. En revanche, si les marchandises ont été vendues en bloc la vente est parfaite même si les marchandises n'ont pas encore été pesées, comptées ou mesurées.

e. Vente à l' « agréage »

140

En ce qui concerne les produits soumis à l' « agréage » ([Code civil, art. 1587](#)), le transfert de propriété n'intervient qu'après cette formalité. Cette disposition intéresse plus spécialement le commerce des boissons en gros.

2. Cas particuliers

a. Marchés à livrer

150

Les matières premières ou marchandises faisant l'objet de marchés 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.

Il est rappelé notamment à cet égard que, dans le commerce des vins en gros, le transfert de propriété de la marchandise à livrer n'est pas effectué du seul fait de la conclusion du marché. En ce qui concerne les vins pris à la propriété, il est, au contraire, subordonné par application des [articles 1583 du code civil](#) et [1587 du code civil](#), à l'individualisation de la marchandise achetée, laquelle s'opère par l'agréage donné pour le compte du négociant par son commissionnaire.

Il s'ensuit que le stock d'un négociant de vins en gros doit comprendre non seulement les marchandises en magasin et les marchandises en cours de route à la date de l'inventaire mais aussi les vins individualisés par l'agréage à cette date qu'ils aient ou non donné lieu à un règlement total ou partiel. Par contre, doivent en être exclues les marchandises qui, n'ayant pas encore été agréées, ne sauraient être considérées comme appartenant déjà à l'entreprise, même si elles ont fait l'objet de versements d'acomptes.

b. Produits vendus, mais non encore livrés

160

En revanche, sont à exclure du stock les produits qui ayant été fabriqués en exécution d'un marché ou d'une commande spéciale, ont, antérieurement à l'inventaire, été réceptionnés en usine ou en magasin et sont en instance de livraison. De tels produits doivent, en effet, être considérés comme vendus.

c. Produits en cours de fabrication en exécution de commandes préalables

170

Dans les entreprises industrielles transformatrices, il y a lieu de comprendre dans les stocks les produits en cours de fabrication en exécution de commandes préalables consistant en fournitures mobilières, dès lors que ces produits demeurent, tant qu'ils n'ont pas fait l'objet d'un transfert de propriété, à la disposition du fournisseur, dont la seule obligation est de livrer, à la date convenue au contrat, les marchandises commandées.

Toutefois, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État ([arrêt du 28 mars 1949, req. n° 85915](#))

), les produits mobiliers en cours de fabrication dans une entreprise ne peuvent être considérés comme un élément du stock de ladite entreprise que si, à la date de l'inventaire, elle en a encore la disposition.

Il s'ensuit que lorsque les produits fabriqués en exécution d'un marché ou d'une commande spéciale donnent lieu en cours de fabrication à un transfert de propriété, au profit du client, ils ne peuvent plus, à compter de la date de ce transfert, être considérés comme faisant partie des stocks du fabricant. Il en est de même des travaux exécutés sur des produits ayant déjà été l'objet d'un transfert de propriété à un stade quelconque de la fabrication.

En ce qui concerne l'évaluation des produits en cours de fabrication (cf. [BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-20-I-B-3](#)).

d. Secteur de l'édition : ventes en dépôt

180

Ces ventes sont régies, en principe, par deux catégories de conventions.

La première, dite « vente en dépôt normale », consiste à envoyer les ouvrages au diffuseur ou au libraire. En qualité de commissionnaire, celui-ci les met en vente pour le compte de l'éditeur, dans un délai généralement convenu entre les intéressés, et il est rémunéré par une commission proportionnelle au prix de l'ouvrage. Le dépôt ne donne pas lieu à l'émission d'une facture et ne fait pas sortir le livre du stock de l'éditeur. Cette sortie n'est constatée que lorsque l'éditeur est informé de la vente par le diffuseur ou le libraire.

Le second procédé de vente en dépôt est particulier à l'édition. Selon ce procédé, les ouvrages accompagnés d'une facture « pro forma » sont mis en dépôt chez le diffuseur ou le libraire pour une période déterminée. Pendant cette période, les volumes livrés restent la propriété de l'éditeur et font partie de son stock. En principe, à l'expiration du délai fixé, le dépositaire arrête l'inventaire des livres mis en dépôt, notifie à l'éditeur le nombre d'ouvrages vendus et lui retourne les invendus, ceux-ci continuant à faire partie du stock de l'éditeur.

La vente en dépôt, qu'elle soit réalisée à la commission ou sous la condition suspensive de la revente par le dépositaire est caractérisée par le fait que les ouvrages en dépôt demeurent la propriété de l'éditeur et doivent donc figurer dans son stock jusqu'à la réalisation de la vente par le dépositaire.

B. Critère de non-immobilisation

190

Ce critère doit s'apprécier eu égard à l'objet de l'entreprise et non à la nature des produits.

D'une façon générale, seuls les biens qui, eu égard à l'objet de l'entreprise, sont destinés à être revendus en l'état ou après exécution d'opérations de fabrication ou de transformation et dont la vente permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation, peuvent être considérés comme des stocks.

L'application de ces principes appelle les explications ci-après.

1. Emballages commerciaux

200

Les emballages commerciaux sont les objets destinés à contenir les produits ou marchandises livrés à la clientèle en même temps que leur contenu, et par extension, tous ceux employés dans le conditionnement des matières, fournitures ou marchandises livrées à la clientèle.

Ils comprennent :

- d'une part, les emballages non récupérables, appelés communément emballages perdus ;
- d'autre part, les emballages récupérables qui sont destinés à être ou qui sont déjà prêtés ou consignés aux clients.

a. Emballages non récupérables ou emballages perdus

210

Sont considérés comme tels tous les objets destinés à être livrés à la clientèle avec leur contenu sans consignation ni reprise. Il en est ainsi par exemple des boîtes de conserve, flacons, bouteilles en matière plastique, caissettes, etc.

En principe, seuls les emballages non récupérables sont à comprendre dans les stocks. Ils doivent donc être enregistrés au compte « Achats » et constituent des approvisionnements à stocker.

Toutefois, si leur montant est peu important, il est admis qu'ils ne soient pas suivis en stock mais enregistrés directement parmi les frais, selon leur nature, au compte des « fournitures faites à l'entreprise ». Dans ce cas, le montant des achats non consommés à la clôture de l'exercice doit apparaître à l'actif à un compte de charges payées ou comptabilisées d'avance.

Ces règles sont applicables aux emballages publicitaires au nom de la firme remis gratuitement à chaque acheteur afin de lui permettre de transporter le produit de la transaction.

b. Emballages récupérables

220

Les emballages récupérables sont des types d'emballages susceptibles d'être conservés provisoirement par la clientèle et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées.

Conformément aux dispositions de [l'article 38 ter, dernier alinéa, de l'annexe III au CGI](#), les emballages récupérables constituent normalement des immobilisations. Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, ils peuvent être assimilés à des stocks.

Au plan pratique, il y a donc lieu de distinguer selon qu'il s'agit d'emballages récupérables identifiables ou non identifiables :

- Emballages récupérables identifiables.

Ces emballages qui sont susceptibles d'être commodément identifiés au moyen, par exemple, de l'apposition d'un numéro de série (futailles, bouteilles de gaz, containers, etc.), constituent au plan comptable des immobilisations corporelles.

Ils doivent donc obligatoirement figurer parmi les valeurs immobilisées et sont soumis au régime fiscal des immobilisations ;

- Emballages récupérables non identifiables.

Il s'agit d'objets parfaitement fongibles dont l'identification est impossible ou entraînerait des difficultés excessives (bouteilles, casiers, verres, etc.).

Aux termes de l'article 38 ter de l'annexe III au CGI, les emballages récupérables non identifiables peuvent être portés parmi les stocks.

Cette disposition ne fait que répondre aux prescriptions comptables selon lesquelles les emballages

récupérables non commodément identifiables unité par unité peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks et comptabilisés en tant que tels.

2. Pièces de rechange

230

Les pièces de rechange affectées à la remise en état des bâtiments, de l'outillage et du matériel sont comprises dans les stocks, lorsque, pouvant être considérées comme consommées dans l'exploitation, ces pièces restent sans influence sur la valeur que comportent à l'actif du bilan les éléments à l'entretien ou à la réparation desquels elles sont utilisées.

En revanche, doivent être exclus du stock les pièces et matériels qui sont destinés à être incorporés dans le prix de revient soit de matériels ou d'outillages nouveaux, soit de constructions nouvelles et qui peuvent, de ce fait, être regardés comme entrant, dès leur acquisition, dans l'actif immobilisé des entreprises.

L'attention est également appelée sur les pièces de rechange et de sécurité dont l'utilisation est prévue sur plus d'un exercice, qui pouvaient auparavant être considérées comme des éléments de stocks et qui doivent être immobilisées.

3. Terrains de carrière

260

Plusieurs décisions ont assimilé les gisements de carrière à des immobilisations, même lorsque ceux-ci ont fait l'objet d'une mise en exploitation (CE, arrêt du 8 janvier 1975, n° 93348 ; arrêt du 23 janvier 1980, n° 17189 et arrêt du 18 mars 1983, n° 31702).

Suivant cette jurisprudence, l'administration considère que le gisement d'une carrière constitue une immobilisation (RM Charasse, JO, déb. Sénat du 18 avril 1985, p. 704, n° 16357).

Remarque : Il convient d'observer toutefois que le terrain de carrière ne serait pas considéré comme une immobilisation dans l'hypothèse où l'exploitant se livre à des opérations habituelles d'achat ou de vente de terrains de carrière sans les mettre en exploitation ; il prend alors la qualité de marchand de biens en application de l'article 35-I-1° du CGI et les profits tirés de son exploitation sont immédiatement imposés au taux plein dans les conditions de droit commun. Dans ce cas, le terrain de carrière devrait être regardé comme acquis en vue de la vente et comme ayant, par suite, la nature d'un « stock immobilier ».

4. Voitures de démonstration

270

Les voitures de démonstration utilisées par les négociants en automobiles font a priori partie du stock des véhicules destinés à la vente : elles doivent par suite être comprises dans l'actif circulant et figurer à un compte de la classe 3.

Il a été jugé, à cet égard, que ne font pas partie de l'actif immobilisé les voitures de démonstration qu'un contribuable utilise pour les besoins de son commerce de véhicules automobiles, dès lors qu'elles sont des biens de même nature que ceux faisant l'objet de ce négoce, que leur emploi est étroitement lié à la vente desdits biens et qu'elles sont vendues, après une courte période d'utilisation, dès qu'elles ne sont plus du modèle le plus récent (CE, arrêt du 20 juin 1969, req. n° 75064).

5. Articles publicitaires non destinés à la vente

280

Les articles publicitaires non destinés à la vente ne sont pas, en principe, à comprendre dans les stocks.

Toutefois, si une entreprise utilise comme cadeaux publicitaires des articles de même nature que ceux qu'elle fabrique ou revend en l'état, ces articles doivent être inclus dans les stocks, à moins qu'ils ne comportent des caractéristiques ou marques permanentes les rendant impropres à la commercialisation.

6. Lotissement de terrains figurant dans l'actif immobilisé d'une entreprise

290

Les profits qu'une société anonyme réalise lors de la vente après lotissement de terrains précédemment affectés à son exploitation relèvent du régime d'imposition des plus-values de cession d'éléments de l'actif immobilisé, défini aux [articles 39 duodecies et suivants du CGI](#), et non de celui des bénéfices d'exploitation dès lors que, dans les circonstances de l'espèce, la société ne pouvait être regardée comme s'étant engagée dans une activité nouvelle et distincte de lotisseur qui aurait conféré aux terrains en cause la nature d'un stock.

Ainsi jugé dans une affaire où les terrains faisaient partie de l'actif immobilisé de l'entreprise avant d'être vendus et où leur vente était motivée par des considérations de restructuration et de gestion industrielle, le fractionnement en lots après autorisation de lotir apparaissant comme un souci de mieux vendre des éléments de l'actif immobilisé (CE, arrêt du 30 mai 1979, req. n° 12560).

Il apparaît donc qu'il doit être tenu compte de l'ensemble des circonstances ayant présidé à la cession des terrains pour déterminer le régime fiscal qui leur est applicable.

Ainsi dans une [décision du 3 octobre 1979 \(req. n° 6837\)](#), la Haute Assemblée a jugé que les terrains qu'une société anonyme en liquidation avait cédés faisaient partie de son stock immobilier dès lors que, si lesdits terrains figuraient à son actif immobilisé depuis leur acquisition, ils n'avaient jamais donné lieu à une exploitation quelconque et qu'ils avaient été vendus par lots après avoir fait l'objet de travaux de viabilité et de voirie.

III. Inventaire des stocks

A. Inventaire matériel ou extra-comptable

1. Obligation d'établir un inventaire

300

Les entreprises industrielles et commerciales sont tenues en application de l'[article L123-12 du code de commerce](#), de faire chaque année un inventaire de leurs éléments actifs et passifs.

Par ailleurs, le 1er alinéa de l'[article 54 du CGI](#), prévoit que les contribuables doivent être en mesure de communiquer à l'administration les inventaires qu'ils sont tenus d'établir annuellement.

2. Présentation de l'inventaire

310

L'inventaire établi obligatoirement à la clôture de chaque exercice doit être détaillé et précis.

Le livre d'inventaire peut ne pas comporter le détail des produits en stock, mais doit alors porter, au minimum, la mention de ces produits par grandes catégories : marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables, produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels et emballages commerciaux perdus.

Dans ce cas, les entreprises doivent établir un état détaillé et estimatif des produits en stock. Ce document doit énumérer autant d'articles qu'il existe de produits de caractéristiques différentes en raison de leur nature, de leurs dimensions, de leur marque, de leur prix unitaire... Ledit état doit être présenté au service sur sa demande.

Par ailleurs, l'utilisation des moyens informatiques ne doit pas dispenser les entreprises d'apporter la justification de la réalité de leurs articles en stock à la date de clôture d'un exercice, dès lors que la gestion informatisée des stocks ne fournit pas des renseignements entièrement exacts, compte tenu notamment, des pertes de substance (vols, coulage) ou de qualité (détérioration) [RM PINARD, JO déb. AN du 4 juin 1984, p. 2573].

En principe, la date d'établissement de l'inventaire doit coïncider avec celle de la clôture de l'exercice. Toutefois, en ce qui concerne notamment les entreprises qui arrêtent leur exercice le 31 décembre et éprouvent de sérieuses difficultés pour recenser les stocks existant à cette date en raison de la grande activité commerciale de fin d'année, il est admis que l'inventaire soit établi à une date antérieure au 31 décembre sous réserve que cette date soit relativement proche de celle de la clôture de l'exercice.

Dans cette hypothèse, l'entreprise doit jusqu'à la clôture de l'exercice apporter quotidiennement les corrections nécessaires aux quantités recensées en les diminuant des marchandises vendues et en les augmentant des marchandises achetées. En outre, les documents et pièces justificatives relatifs au mouvement des stocks depuis leur recensement doivent être conservés par l'entreprise et permettre l'identification des matières premières, marchandises et approvisionnements en stock au jour de la clôture de l'exercice ainsi que la connaissance des prix de revient détaillés correspondants.

L'inventaire matériel consiste donc en un recensement et une évaluation des éléments en stock à la clôture de l'exercice. La valeur des stocks constitue en effet un élément important pour la détermination du bénéfice imposable ; elle ne peut donc faire, en principe, l'objet d'une estimation forfaitaire. Toutefois, l'article 4 LA de l'annexe IV au CGI permet aux chefs d'entreprises qui recourent à la comptabilité super-simplifiée, d'apprécier forfaitairement le coût de revient des produits et marchandises en stock. (cf. BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-10-II-A-2-e et BOI-BIC-DECLA-30-20-20 au III-B-1 § 190).

Il est précisé, à cet égard, que l'évaluation des stocks d'une entreprise à une date déterminée est une question de fait susceptible de faire l'objet d'une expertise (CE, arrêt du 12 mai 1951, req. n° 92608).

B. Inventaire comptable

320

Les renseignements obtenus par l'inventaire matériel permettent la mise à jour de la comptabilité dans le cadre des écritures d'inventaire.

L'inventaire comptable destiné à déterminer le résultat de l'exercice a pour objet, au cas particulier, de constater en écritures, avant la clôture des comptes, les dépréciations subies en cours d'exercice par les

éléments recensés (cf. [BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-20](#)).

Pour ce qui concerne les obligations comptables des contribuables, il y a lieu de se reporter [BOI-BIC-DECLA-30-10-20](#). L'attention est toutefois appelée sur les deux modifications apportées à la comptabilisation des stocks et en cours par le PCG 82 :

- au bilan, un poste « En-cours de production de services » est destiné à l'indication des services « en cours », ni livrés ni facturés (l'enregistrement des opérations correspondantes s'effectuait précédemment à un compte de charges comptabilisées d'avance). Par suite, la classe 3 est désormais intitulée « Comptes de stocks et en-cours ».

Les productions en cours sont classées de la manière suivante :

Compte 33. - En-cours de production de biens ;

331. Produits en cours ;

335. Travaux en cours ;

Compte 34. - En-cours de production de services ;

341. Études en cours ;

345. Prestations de services en cours.

- dans le compte de résultat, seule est mentionnée la variation des stocks et non plus le stock initial à l'ouverture de l'exercice et le stock final à la clôture du même exercice.

La variation de stocks de marchandises destinées à la revente en l'état, des matières premières et autres approvisionnements est rattachée aux achats ; les diminutions des stocks considérés viennent en augmentation des charges d'exploitation (signe +) et, inversement, les augmentations de ces mêmes éléments viennent en diminution des charges d'exploitation (signe -).

La variation de la production stockée (productions en cours, produits intermédiaires et produits finis) est rattachée aux produits ; les diminutions de stocks considérés et en-cours viennent en diminution des produits d'exploitation (signe -) et, inversement, les augmentations de ces mêmes éléments viennent en augmentation des produits d'exploitation (signe +).