RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012

BIC - Produits et stocks - Valorisation des stocks

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Produits et stocks
Titre 2 : Stocks et production (ou travaux) en cours
Chapitre 2 : Évaluation des stocks et des productions (ou travaux) en cours
Section 1 : Évaluation des stocks
Sous-section 1 : Valorisation des stocks

Sommaire :

I. Principes et méthodes d'évaluation
A. Au plan comptable
B. Au plan fiscal
II. Détermination du prix de revient
A. Biens acquis à titre onéreux - Prix d'achat
1. Règles générales
2. Cas particuliers : pertes en quantité sur des vins soumis à vieillissement
a. Prix de revient de vins champagnisés : pertes constatées au cours de l'élaboration des bouteilles
b. Vente avec reprise de matériel usagé
c. Organismes stockeurs de céréales. Majorations du prix de rétrocession des céréales
d. Matières premières et marchandises facturées en devises étrangères
e. Entreprises tenant une comptabilité super-simplifiée
B. Biens produits par l'entreprise - Coût de production
1. Eléments du coût de production
a. Frais de fabrication et de main d'œuvre
b. Dotation aux comptes d'amortissement
c. Frais de production variables
d. Produits résiduels
e. Emballages commerciaux
f. Frais financiers
2. Eléments exclus du coût de production
a. Eléments divers
b. Eléments particuliers
1° Dépenses liées à des produits en stock en instance de commercialisation
a° Nature des dépenses concernées
b° Règles d'évaluation des produits en stock
2° Dépenses de recherche et de conception de logiciels
3° Charges de sous-activité

I. Principes et méthodes d'évaluation

A. Au plan comptable

1

Du point de vue comptable, le coût d'entrée des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent (art. 321-19 du plan comptable général - PCG -). Il est précisé que les pertes et gaspillages sont exclus de ces coûts. Il en va de même des coûts administratifs, sauf coûts des structures dédiées (art. 321-20 du PCG). Enfin, les coûts d'emprunt peuvent, sur option, être incorporés au coût des stocks (art. 321-5 du PCG).

L'article 321-22 du PCG prévoit que le coût des stocks doit être déterminé en procédant à une identification spécifique des coûts individuels. Pour les biens interchangeables, il est possible d'avoir recours à des méthodes d'évaluation statistiques (coût moyen pondéré ou méthode du premier entré – premier sorti), à partir de données issues de la comptabilité analytique. Les techniques d'évaluation des coûts standards et du prix de détail peuvent également être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût réel (article 321-22 du PCG).

B. Au plan fiscal

10

Conformément aux dispositions de l'article 38-2 du code général des impôts (CGI), le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou les associés. Cette définition implique que les différents postes du bilan de l'entreprise, au nombre desquels figurent les stocks, fassent l'objet d'une évaluation.

20

Le principe d'évaluation des stocks est fixé par l'article 38-3 du CGI qui dispose que les stocks sont évalués à leur prix de revient, ou au cours du jour de la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient. Par ailleurs, les travaux en cours sont évalués à leur prix de revient.

Les modalités d'évaluation sont précisées à l'article 38 nonies de l'annexe III du CGI, tant pour les stocks acquis à titre onéreux que pour les stocks produits ou fabriqués par l'entreprise.

Les précisions comptables données dans l'avis du conseil national de la comptabilité (CNC) n° 2004-15 du 23 juin 2004 sur les coûts de production des stocks peuvent également s'appliquer en matière fiscale. Il est ainsi précisé qu'en cas de production concomitante de deux produits liés qui ne deviennent identifiables séparément qu'au terme du processus de production, les coûts de transformation peuvent être répartis entre ces produits selon une base rationnelle et cohérente, telle que la valeur de vente relative de chaque produit. En outre, les coûts de production de séries livrées à l'unité peuvent comprendre l'amortissement de coûts non récurrents (dessins, frais de développement – sous la réserve précisée ci-après, frais de création d'outillages spécifiques). Ces coûts de production peuvent également être impactés de la baisse attendue des coûts sur la série, liée à l'expérience acquise.

Il est précisé que les méthodes d'affectation des coûts retenues en comptabilité pour déterminer la fraction des charges indirectes comprises dans le coût de revient des stocks doit permettre aux

entreprises de justifier, sur le plan fiscal, la valorisation de leurs stocks et en-cours produits.

La valeur des marchandises en stock à la clôture de l'exercice constituant un élément essentiel pour la détermination du bénéfice imposable, les entreprises ne peuvent être dispensées d'appliquer les règles rappelées ci-dessus, même lorsque cette application soulève des difficultés sur le plan pratique du fait notamment de la multiplicité des articles en magasin.

Elles ne peuvent, en particulier, être autorisées à déterminer la valeur de l'inventaire à la clôture d'un exercice donné :

- soit en partant du stock d'ouverture des achats et des ventes de cet exercice ;

- soit en pratiquant sur le montant des marchandises évaluées à leur prix de vente et existant dans le stock de clôture de cet exercice, une réfaction calculée d'après le pourcentage de bénéfice brut retenu (voir cependant II-A-2-e).

> De même, une entreprise ne peut évaluer ses produits en stock pour un montant supérieur au prix de revient, lequel s'entend de la somme qu'elle a effectivement dépensée pour les acquérir ou les fabriquer. La réévaluation libre des stocks constitue donc une irrégularité qui n'est pas opposable à l'Administration (RM Kaspereit, JO, déb. AN du 7 juin 1982, p. 2348).

Jugé ainsi que les terrains et immeubles bâtis constituant le stock immobilier d'un marchand de biens ne pouvaient faire l'objet ni d'une réévaluation légale, ni même d'une réévaluation libre (CE, arrêt du 4 juillet 1979, n° 5511).

Toutefois, les articles interchangeables qui ne sont pas susceptibles d'être unitairement identifiés peuvent être évalués selon la règle du coût moyen pondéré, ou éventuellement, celle du « premier entré, premier sorti » (méthode FIFO).

II. Détermination du prix de revient

A. Biens acquis à titre onéreux - Prix d'achat

1. Règles générales

30

Selon la réglementation comptable, le coût d'acquisition des stocks est constitué du prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires, ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des biens ou services acquis (art. 321-20 du PCG).

40

Aux termes de l'article 38 nonies de l'annexe III au CGI, pour les biens acquis à titre onéreux, le coût de revient s'entend du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des frais de transport, de manutention et autres coûts directement engagés pour l'acquisition des biens, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI. Il ressort de cette définition qu'aucune divergence n'existe entre l'évaluation comptable et l'évaluation fiscale.

Il convient de retenir le prix d'achat, c'est-à-dire le prix facturé, déduction faite des rabais ou ristournes qui ont pu être consentis par le fournisseur, mais augmenté des frais accessoires d'achat, tels que frais de transport ou droits de douane.

Pour les notions de prix d'achat, de remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus, il convient de se référer aux précisions données dans le BOI-BIC-CHG-20-20-10 relatives au coût d'achat des immobilisations.

Parmi les frais de transports, de manutention et les coûts directement engagés pour l'acquisition des biens, il convient de comprendre, de manière plus générale, tous les coûts qui peuvent être considérés comme directement engagés pour la réalisation de l'acquisition des biens notamment les : dépenses de transports, droits de douane, commissions sur achats versés dans le cadre d'un contrat de fournitures générales. En revanche, la prise en compte de coûts indirects d'acquisition est exclue, dont les coûts administratifs.

En ce qui concerne les dépenses de transport, seules présentent ce caractère celles qui ont pour objet l'acheminement des marchandises achetées vers l'un des magasins de l'entreprise et non les dépenses afférentes à des déplacements ultérieurs d'un local à l'autre de la même entreprise (en ce sens, cf. CE, arrêt du 20 décembre 1972, req. n° 83877).

De même, doivent être comprises dans le prix de revient des marchandises en stock, les commissions versées par un grand magasin à une société, en pourcentage des achats que cette dernière effectue pour son compte en application d'un contrat de fournitures générales (CE, arrêt du 27 juillet 1984, req. n° 34580).

Par ailleurs, les pertes et gaspillages sont exclus du coût d'acquisition.

S'agissant des charges de stockage, elles doivent être en principe exclues du coût d'acquisition, sauf si des conditions spécifiques d'exploitation justifient qu'elles soient retenues parmi les coûts directement attribuables à l'acquisition.

Enfin, les coûts des emprunts peuvent faire l'objet d'une incorporation au coût d'acquisition des stocks dans les conditions prévues à l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI, qui prévoit une option globale s'appliquant aussi bien aux immobilisations qu'aux stocks, pour les seuls éléments dont la préparation ou la construction est en principe supérieure à douze mois. Des précisions sur les modalités d'application de ces dispositions sont données dans le BOI-BIC-CHG-20-20-10**.**

2. Cas particuliers : pertes en quantité sur des vins soumis à vieillissement

50

Pour l'évaluation du stock d'une entreprise dont l'activité consiste à acheter et à vendre des vins, après les avoir laissés vieillir en fût, il n'y a pas lieu de retrancher du prix de revient de ce stock le prix de revient du vin perdu par évaporation au cours du vieillissement car cette perte -qui ne présente pas un caractère accidentel et dont il n'est pas établi qu'elle soit sans influence sur la qualité du vin restant- entre dans la catégorie des frais de fabrication (CE, arrêt du 23 juin 1958, req. n° 41493, 7è sous-sect.).

a. Prix de revient de vins champagnisés : pertes constatées au cours de l'élaboration des bouteilles

60

Pour l'évaluation des stocks d'une société de fabrication et de négoce de vins champagnisés, les pertes constatées au cours de l'élaboration des bouteilles sont inhérentes au procédé de fabrication et constituent donc des charges de production, à intégrer au prix de revient (CE, arrêt du 31 octobre 1990 n° 97720).

b. Vente avec reprise de matériel usagé

70

Le matériel repris et non encore vendu à la clôture de l'exercice au cours duquel a eu lieu la vente doit être compris dans l'évaluation du stock existant à la clôture de l'exercice considéré pour sa valeur de reprise augmentée, le cas échéant, des frais de remise en état qui ont été engagés par l'entreprise (RM Abel Sempé, sénateur, JO du 12 février 1958 ; BOCD 1958-ll-481).

c. Organismes stockeurs de céréales. Majorations du prix de rétrocession des céréales

80

S'analysant comme un élément du prix de vente des céréales et n'étant acquises aux organismes stockeurs qu'au moment de la vente, les majorations du prix de rétrocession courues à la clôture d'un exercice à raison des produits en stock n'ont pas à entrer en ligne de compte pour l'évaluation desdits produits.

d. Matières premières et marchandises facturées en devises étrangères

90

En principe, l'estimation de dettes en monnaie étrangère à la clôture de chaque exercice entraîne, le cas échéant, le réajustement des valeurs d'origine ou des coûts de revient au sens des dispositions des articles 38 quinquies de l'annexe III au CGI et 38 nonies de l'annexe III au CGI, lorsque ces dettes trouvent leur contrepartie dans une augmentation des immobilisations ou des valeurs d'exploitation de l'entreprise débitrice.

Toutefois, si cette contrepartie se trouve investie dans les stocks de matières premières ou de marchandises, le choix entre la remise en cause du coût de revient de ces valeurs d'exploitation ou l'admission directe de la variation de change dans les comptes de résultats de l'entreprise est, en principe, de faible incidence fiscale en raison de la rotation normalement rapide de ces valeurs.

En effet, que la hausse du taux de change affecte le coût de revient des achats de matières premières ou de marchandises ou soit assimilée à une perte de change, la variation enregistrée au cours de la période de rotation du stock constitue en tout état de cause une charge à retenir pour la détermination du bénéfice imposable au taux normal.

Aussi bien les entreprises ont-elles été autorisées, pour simplifier leur tâche dans la détermination de leurs coûts de revient et de leurs valeurs d'inventaire, à maintenir le coût de revient des matières et marchandises achetées à l'estimation qui avait été faite d'après le taux de change en vigueur à la date du transfert de propriété de ces biens, et à comptabiliser par suite, la perte ou le profit de change directement dans leurs comptes de résultats.

Par ailleurs, les entreprises qui, pour couvrir le risque de change découlant d'un achat à terme de marchandises ou de matières premières payables en devises étrangères, achètent simultanément au même terme les devises correspondantes, peuvent fixer *ne varietur* le prix de revient de ces achats à terme à une valeur en francs obtenue en appliquant le taux de change retenu pour l'acquisition à terme des moyens de paiement en monnaie étrangère. Dans ce cas, aucune différence de change

n'affectera les résultats imposables des exercices compris dans la période d'exécution des contrats à terme.

e. Entreprises tenant une comptabilité super-simplifiée

100

L'article 4 LA de l'annexe IV au CGI permet à ces entreprises d'apprécier forfaitairement le coût de revient des produits et marchandises en stock en appliquant à leur prix de vente à la clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge moyenne pratiquée et calculée à partir des données de l'exercice précédent. A défaut d'exercice de référence, la marge est appréciée par l'exploitant sous sa propre responsabilité.

B. Biens produits par l'entreprise - Coût de production

110

Pour les biens produits par l'entreprise, il convient de retenir, sur le plan comptable comme sur le plan fiscal, le coût de production.

Aux termes de l'article 321-21 du PCG, le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités de production, tels que les coûts de main d'œuvre directe, les coûts des matières premières et fournitures consommées.

Il comprend également les frais généraux de production, fixes et variables, encourus pour transformer des matières premières en produits finis.

Sur le plan fiscal, l'article 38 nonies de l'annexe III au CGI définit le coût de production comme comprenant les coûts directement engagés pour la production, ainsi que les frais indirects variables et fixes de production et, sur option, les coûts des emprunts dans les conditions fixées à l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI. Sont exclus du coût de production les coûts administratifs, à l'exception de ceux relatifs aux structures dédiées, ainsi que la quote-part de charges correspondant à la sous-activité.

D'une manière générale, les définitions comptable et fiscale sont similaires.

120

Le coût de production des produits intermédiaires et produits finis est fourni par la comptabilité des prix de revient ou, à défaut, déterminé par des calculs ou évaluations statistiques.

Il est dégagé avec précision de la comptabilité dans les entreprises pratiquant le système de l'inventaire permanent. Ces entreprises doivent normalement faire état, pour l'évaluation de leurs stocks, du prix de revient résultant de la comptabilité industrielle, sous réserve, bien entendu, que ce prix de revient ait été correctement établi.

Il en est de même dans les entreprises où l'inventaire extra-comptable permet l'identification des matières premières, marchandises et approvisionnements en stock et la connaissance des prix de revient détaillés correspondants.

Lorsque cette identification s'avère impossible, il convient d'admettre les résultats d'une évaluation approchée obtenue en appliquant aux quantités en stock les prix unitaires moyens pondérés déterminés d'après les achats effectués au cours d'une certaine période, la durée de cette période étant fixée en fonction de la rapidité avec laquelle le stock se renouvelle (cf. II-A-1).

1. Eléments du coût de production

a. Frais de fabrication et de main d'œuvre

130

Les frais de fabrication qui doivent notamment entrer en ligne de compte pour le calcul des prix de revient des produits ouvrés par l'entreprise et figurant en stock à la clôture de chaque exercice s'entendent des frais concernant directement ou indirectement la fabrication, les coûts administratifs étant exclus, à l'exception de ceux relatifs aux structures dédiées.

> *Ainsi, il a été jugé que l'Administration a évalué, à bon droit, le stock d'appartements d'une entreprise de construction-vente à la clôture de l'exercice clos le 30 septembre 1967 en tenant compte du prix des travaux non encore payés à cette date ; en revanche, les frais administratifs et commerciaux engagés par la société après la fin des travaux n'ont pu avoir aucune influence sur le coût de ceux-ci et ont donc été retenus à tort dans le prix de revient des appartements (CE, arrêt du 12 janvier 1977, n° 396, 7° et 8 s.-s.).*

Les frais de fabrication et de main-d'œuvre qui ne sont pas susceptibles d'être imputés directement aux éléments qu'ils concernent peuvent être incorporés dans le prix de revient du stock fabriqué en appliquant au coût des matières premières englobées dans ce stock le rapport existant entre, d'une part, le total des frais de fabrication et de main-d'œuvre de cette nature engagés au cours de l'exercice considéré et afférents à l'ensemble des produits ouvrés au cours dudit exercice et, d'autre part, le prix de revient de l'ensemble des matières premières mises en œuvre pendant la même période.

Dans le cas où les dépenses de main-d'œuvre afférentes au stock de produits finis et intermédiaires sont connues, les frais de fabrication peuvent, suivant une pratique courante, être répartis au prorata de ces dépenses entre les produits vendus et les produits en stock.

Le prix de revient des stocks de produits fabriqués et des travaux en cours doit, en vertu de l'article 38-3 du CGI, comprendre le coût de la main-d'œuvre qui y a concouru, c'est-à-dire, non seulement les rémunérations perçues par les salariés, mais aussi la valeur des droits à congés payés que les salariés ont acquis à l'encontre de l'entreprise au cours de l'exercice en travaillant à la fabrication des produits ou à l'exécution des travaux dont il s'agit.

b. Dotation aux comptes d'amortissement

140

Doivent être incorporés dans le coût de production les frais généraux fixes de production correspondant aux coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production.

Il s'agit notamment de l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels utilisés pour le cycle de production, y compris le cas échéant l'amortissement des coûts de démantèlement.

Il s'ensuit que les amortissements dérogatoires ne doivent pas être retenus pour la détermination du coût de revient des stocks ; les dotations effectuées à ce titre constituent des charges exceptionnelles et n'affectent pas la valeur résiduelle comptable des éléments d'actif correspondants.

Par ailleurs, il est admis qu'il soit également fait abstraction, pour le calcul du prix de revient des stocks, de l'amortissement dégressif pratiqué sur les résultats de l'exercice en cours à la date de l'acquisition d'un élément, dans la mesure où il peut être considéré comme se rapportant à la période

antérieure à la date de mise en service de cet élément (cette solution a perdu une grande partie de son intérêt depuis que le décret du 4 septembre 1969 a institué la règle *prorata temporis* pour le calcul de la première annuité d'amortissement dégressif).

D'une manière générale, il convient, sauf exception dûment justifiée, de s'en tenir en pareille matière aux usages habituels des entreprises.

L'application de ces règles suscite toutefois les observations suivantes :

- On ne saurait admettre qu'une entreprise, vendant des produits ou des marchandises qui ne peuvent être différenciés suivant la date de leur acquisition ou de leur fabrication, considère systématiquement -et sans être en mesure d'en justifier- d'une part comme sortis les articles achetés ou fabriqués le plus récemment et dont le prix de revient est le plus élevé, d'autre part, comme restant en stock les articles les plus anciens et d'un prix de revient plus faible (règle LIFO ou du « dernier entré premier sorti »).

- En ce qui concerne les entreprises qui, ne pouvant connaître le prix de revient réel des objets ou marchandises existant effectivement à l'inventaire, évaluent leurs stocks d'après des prix unitaires moyens, il importe que ces prix moyens ne soient pas systématiquement minorés.

En effet, ces pratiques auraient l'une et l'autre pour résultat, surtout en période de hausse des prix, la constitution d'une provision occulte ne répondant pas aux conditions posées par l'article. 39-1-5° du CGI pour la déduction des provisions.

Il a été jugé qu'une entreprise ne saurait se prévaloir de ce que les objets métalliques qu'elle fabrique sont susceptibles de se déprécier par suite de l'évolution de la mode pour les évaluer au seul prix du métal, à l'exclusion du prix de façon. Il lui appartenait, si elle s'y croyait fondée, de constituer, à raison des objets appelés à être envoyés à la refonte, une provision destinée à faire face à la perte probable correspondante et égale à la différence entre le prix de revient des objets dont il s'agit et la valeur du métal récupérable à la refonte (CE, arrêt du 9 janvier 1959, req. n° 42464, 8e sous-section). L'entreprise considérée -qui fabriquait des bagues et des médailles- n'aurait été fondée à constituer une provision pour dépréciation à la clôture de chaque exercice que s'il était apparu probable, à la date de cette clôture, qu'en raison de l'évolution de la mode, une partie déterminée des objets fabriqués existant en stock devrait être envoyée à la refonte au cours de l'exercice suivant.

Il s'agit également d'une quote-part d’amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et les logiciels (art. 321-21 du PCG).

Aux termes des règles comptables, le coût de production des stocks peut, le cas échéant, inclure une quote-part de l’amortissement des frais de développement et des dépenses d’acquisition de logiciels.

Il en va de même fiscalement, à la condition que l’entreprise n’ait pas exercé l’option prévue au I de l’article 236 du CGI lui permettant de déduire immédiatement ces dépenses en charges. En effet, le deuxième alinéa du I de cet article dispose expressément que dans ce cas, ces dépenses ne peuvent pas être prises en compte dans l’évaluation du coût des stocks.

Dès lors, il est nécessaire que l’entreprise qui a choisi de déduire en charges les frais de développement et les dépenses de conception de logiciels comptabilisés à l’actif du bilan retraite, pour la détermination du résultat fiscal, la quote-part d’amortissement afférente à ces dépenses incluses dans la valeur comptable des stocks.

Ce traitement ne s’applique pas aux dépenses exposées pour des opérations de recherche scientifique ou technique ou de conception de logiciels ayant une contrepartie spécifique, c’est-à-dire pour la réalisation de commandes de tiers (par exemple en sous-traitance).

c. Frais de production variables

150

Doivent être inclus dans le coût de production les frais de production variables. Ces frais correspondent aux coûts indirects de production, qui varient directement ou presque en fonction de la production, tels que la main d'œuvre indirecte ou les matières premières indirectes (art. 321-21 du PCG).

d. Produits résiduels

160

Les produits résiduels (déchets et rebuts de fabrication) sont évalués au cours du marché au jour de l'inventaire. A défaut de cours, on retient -par voie d'estimation- leur valeur probable de réalisation.

e. Emballages commerciaux

170

En ce qui concerne la définition des emballages à comprendre dans les stocks (cf. BOI-BIC-PDSTK-20-10-II-B-1).

L'évaluation des emballages s'effectue :

- lorsqu'ils ont été achetés par l'entreprise, selon les règles applicables aux biens acquis à titre onéreux ;

- lorsqu'ils ont été fabriqués par l'entreprise, dans les conditions prévues pour les biens produits.

f. Frais financiers

180

Comme sur le plan comptable, les frais financiers sont incorporables, sur option, au coût de production dans les conditions définies à l'article 38 undecies de l'annexe III du CGI, sur lesquelles des précisions sont données dans BOI-BIC-CHG-20-20-10 .

2. Eléments exclus du coût de production

a. Eléments divers

190

Parmi les coûts exclus du coût de production des stocks figurent notamment :

- les charges correspondant aux pertes et gaspillages ;

- les montants anormaux de déchets de fabrication, de main d'œuvre ou d'autres coûts de production ;

- les coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;

- les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ;

- les frais de commercialisation.

b. Eléments particuliers

1° Dépenses liées à des produits en stock en instance de commercialisation

200

En application de l'article 38-3 du CGI, les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient.

Dans ce dernier cas, l'entreprise doit constituer, à due concurrence, une provision pour dépréciation (art. 38 decies de l'annexe III du CGI).

Le premier alinéa de l'article. 39-1-5° du CGI, prévoit que les dépenses non engagées à la clôture d'un exercice en vue de la commercialisation de biens en stock ne peuvent être retenues :

- ni pour l'évaluation de ces produits à la clôture de l'exercice ;

- ni pour la constitution d'une provision pour perte à la même date.

a° Nature des dépenses concernées

210

L'article 39-1-5° du CGI exclut, tant pour l'évaluation des stocks que pour la constitution d'une provision pour perte, la prise en compte de toutes les dépenses nécessaires à la commercialisation ultérieure des produits en stock, quelle qu'en soit la nature : il en est ainsi des dépenses incorporables au prix de revient des stocks (frais de remise en état, ...) ou de celles immédiatement déductibles (frais de commercialisation, publicité, ...).

Cette exclusion s'applique à toutes les dépenses concernées non engagées à la clôture de l'exercice (pour plus de précision sur cette notion cf. **BOI-CHG-10-30-10**).

Si ces dépenses ont été engagées à la clôture d'un exercice en vue de la commercialisation ultérieure des produits en stock, elles doivent être incorporées au prix de revient des stocks si elles constituent un complément de prix de revient (frais de remise en état par exemple) ou être déduites immédiatement dans le cas contraire (frais de publicité par exemple).

b° Règles d'évaluation des produits en stock

220

Ces éléments doivent être évalués à la clôture d'un exercice selon les règles définies par l'article 38-3 du CGI.

Les éléments de cette évaluation (prix de revient et cours du jour) ne peuvent en aucun cas être affectés par les dépenses non engagées à la clôture de l'exercice en vue de la commercialisation ultérieure des produits en stock.

Par ailleurs, l'article 39-1-5° du CGI interdit la déduction sur le plan fiscal d'une provision pour perte sur la vente des produits en stock à la clôture de l'exercice.

Les entreprises qui, pour se conformer aux règles comptables constatent, le cas échéant, une provision pour perte sur stocks à la clôture de ces exercices, doivent réintégrer ces provisions de

manière extra-comptable sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058 A (ligne WI).

Corrélativement, lorsque ces provisions deviendront sans objet, en principe lors de la commercialisation des produits en stock, leur réintégration comptable devra être neutralisée de manière extra-comptable sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058 A (ligne WU).

2° Dépenses de recherche et de conception de logiciels

230

Aux termes de l'article 236 du CGI, les dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche ne peuvent pas être prises en compte, au plan fiscal, dans l'évaluation du coût des stocks lorsque l'entreprise a choisi de les déduire des résultats de l'exercice.

Toutefois, la mesure en cause ne s'applique pas aux dépenses exposées pour des opérations de recherche scientifique ou technique ou de conception de logiciels ayant une contrepartie spécifique, c'est-à-dire engagées pour la réalisation de commandes de tiers (par exemple en sous-traitance). Les dépenses considérées doivent s'incorporer au coût de revient de ces commandes qui figurent en principe dans les comptes des stocks ou travaux en cours.

Par ailleurs, il est précisé que, du point de vue comptable, les frais de recherche et de développement sont dans la plupart des cas également exclus du coût de revient, sauf si des conditions spécifiques d'exploitation le justifient.

Par suite, dans le cas où les dépenses de recherche sont, au plan comptable, incluses dans le coût de revient des stocks figurant au bilan, les entreprises doivent procéder à une correction extra-comptable de leurs stocks pour déterminer le résultat imposable.

3° Charges de sous-activité

240

Il est précisé, en matière comptable (art. 321-21 du PCG) que l'affectation des frais généraux fixes de production doit être effectuée à partir de la capacité normale des installations de production, et qu'elle ne doit pas être impactée par une baisse de production ou l'inutilisation d'un outil de production. La capacité normale s'entend de la production moyenne que l'entreprise s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale.

Enfin, le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite ne doit pas être augmenté par suite d'une baisse de production ou de l'inutilisation d'un outil de production.

Du point de vue fiscal, l'article 38 nonies de l'annexe III au CGI exclut du coût de production les charges de sous-activité.

> *L'appréciation de la sous-activité doit être effectuée selon les critères comptables, c'est-à-dire par référence à la capacité normale attendue de production, le niveau réel de production n'étant retenu que s'il est proche du niveau défini comme normal au regard de l'outil de production existant, et à la production moyenne appréciée sur une période de plusieurs exercices. Par conséquent, les charges de sous-activité exclues de la valorisation retenue pour les stocks sont similaires sur le plan comptable et sur le plan fiscal (cf. jurisprudence du CE, 27 juin 1994, n° 121748, Sté Villeroy et Boch).*

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 21/11/2026
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1497-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-10-20120912