

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-20-30-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BIC - Frais et charges - Distinction entre éléments d'actif et charges - Dérogation aux principes généraux de détermination des actifs et décisions de gestion - Frais d'établissement

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Frais et charges

Titre 2 : Distinction avec les éléments d'actif

Chapitre 3 : Dérogation aux principes généraux de détermination des actifs et décisions de gestion

Section 2 : Frais d'établissement

Sommaire :

I. Définition et modalités de déduction

A. Définition

B. Modalités de déduction

1. Déduction immédiate

2. Déduction échelonnée

II. Exemples de charges constituant des frais d'établissement

A. Frais de constitution

B. Frais de premier établissement

1. Dépenses de publicité, d'études, de recherches et de documentation

2. Dépenses exposées en vue de supprimer ou de régler la concurrence

C. Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses

1. Frais d'augmentation de capital

a. Frais d'augmentation de capital par émission d'actions avec primes

b. Frais d'augmentation de capital dans le cadre du système des options de souscription d'actions

2. Frais résultant d'opérations diverses

a. Frais d'émission d'obligations ou de bons

b. Frais d'acquisition de droits sociaux par des tiers ou des coassociés

III. Sommes ne constituant pas des frais d'établissement

A. Rachat de droits sociaux par la société

B. Sommes versées par un concessionnaire de marché d'intérêt national

I. Définition et modalités de déduction

A. Définition

1

Les frais d'établissement sont définis comme étant les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminés ([art.R 123-186 du Code de commerce](#)).

En application de l'[article 38 quater de l'annexe III au code général des impôts](#), il convient de se référer à la définition comptable des frais susceptibles d'être traités comme frais d'établissement sur le plan fiscal.

10

Ils sont limitativement énumérés par le plan comptable général (PCG).

Ces frais d'établissement comprennent deux catégories de dépenses (cf. [art. 361-1 du PCG](#)) :

- les frais de constitution, de transformation et de premier établissement, qui peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement, leur inscription en compte de résultat constituant toutefois la méthode préférentielle;

- les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission, qui peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement, leur imputation sur les primes d'émission et de fusion et comptabilisés constitue la méthode préférentielle ; en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charge.

Il est à noter que s'agissant des frais d'émission de titres, le Comité d'urgence du CNC ([avis n° 2000-D du 21 décembre 2000](#)) a précisé que peuvent être traités en tant que frais d'établissement, les seuls frais externes directement liés à l'opération. Il en est ainsi notamment des coûts relatifs aux honoraires de conseils (de nature comptable, juridique, fiscale, en stratégie et études de marché, en environnement, en ressources humaines), des frais bancaires (honoraires relatifs à des conseils en matière de montages d'opération, commissions de placement, garanties de bonne fin de l'opération), des formalités légales (formalités elles-mêmes, prospectus, frais d'impression, redevances des autorités régulatrices et entreprises de marché), des frais de communication et de publicité (coût de la campagne de communication - journaux, TV, radio ; frais d'impression, organisation des réunions d'information, commission de l'agence de communication financière et achats d'espaces).

Lorsqu'ils sont considérés comme des frais d'établissement en comptabilité, ces frais externes doivent être traités de la même manière sur le plan fiscal.

Lorsqu'ils sont immobilisés, les frais d'établissement sont amortis sur une période maximale de cinq ans, conformément aux dispositions de l'[article L 232-9 du code de commerce](#).

B. Modalités de déduction

20

Le choix des modalités de déduction des frais d'établissement résulte d'une décision de gestion, qui est traduite par les modalités de comptabilisation de ces charges dans les comptes sociaux. Le traitement fiscal des frais d'établissement dépend par conséquent strictement de leur traitement comptable.

1. Déduction immédiate

30

Ces frais sont inscrits dans les comptes de charges appropriés et déduits pour leur montant total au titre de l'exercice d'engagement dès lors que les conditions générales de déduction des charges sont remplies.

2. Déduction échelonnée

40

Selon le plan comptable général, les frais d'établissement peuvent être enregistrés au compte 201 « Frais d'établissement » :

- soit directement,

- soit par le crédit du compte 72 « Production immobilisée » s'ils ont été initialement inscrits dans des comptes de charges.

Le compte frais d'établissement constitue donc un compte d'actif sans valeur réelle qui figure au bilan en tête des immobilisations incorporelles.

Dans ce cas, ces frais sont déduits, de manière échelonnée, sur une période maximale de cinq ans, suivant un plan d'amortissement linéaire qui ne peut être modifié.

Les dotations annuelles aux amortissements doivent être au minimum d'un cinquième et au maximum de la moitié des frais en cause.

II. Exemples de charges constituant des frais d'établissement

A. Frais de constitution

50

Ils comprennent les droits d'enregistrement (apports à titre pur et simple ou à titre onéreux), les honoraires des intermédiaires (notaires, avocats, ...) et le coût des formalités légales (frais d'insertion, de publication).

B. Frais de premier établissement

60

Ils sont répartis entre frais de prospection et frais de publicité (sont seuls visés les frais engagés à l'occasion de dépenses qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise, ce qui exclut les dépenses rattachables à des produits fabriqués par l'entreprise).

1. Dépenses de publicité, d'études, de recherches et de documentation

70

En principe, les dépenses exposées à ce titre constituent, du point de vue fiscal, une charge normale de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées et ne peuvent être déduites que du résultat de cet exercice.

C'est ainsi que les dépenses engagées par une société au cours d'une année pour assurer la mise en valeur de la marque qu'elle vient de créer ne sauraient être regardées comme constituant des frais de premier établissement. Elles représentent des frais de publicité dont le caractère est de se renouveler annuellement et par suite, ne peuvent être retranchées que du bénéfice de l'exercice au cours duquel elles ont été faites (CE, arrêt du 4 février 1935).

Cependant, lorsque les frais de publicité engagés pour créer une marque de fabrique ou lui donner de l'extension sont hors de proportion avec les bénéfices annuels, ils peuvent être regardés comme constituant non pas une charge

annuelle normale de l'entreprise, mais une dépense de premier établissement susceptible d'amortissement (CE, arrêt du 25 juin 1945, req. n° 77803, 8° s.-s., RO, 22° vol., p. 279).

Par ailleurs, les dépenses effectuées en début d'exploitation peuvent, dans la mesure où il s'agit de frais de laboratoires, de recherches, d'études et de documentation, être regardées comme des frais d'établissement et sont, par suite, susceptibles d'amortissement.

Il est à noter que le fait de considérer, du point de vue fiscal, les frais d'études et de recherches pouvant aboutir à la prise de brevets comme des frais généraux annuels n'enlève pas à ces brevets, même s'ils ne figurent pas au bilan, leur caractère d'immobilisation.

2. Dépenses exposées en vue de supprimer ou de régler la concurrence

80

Le versement d'une somme importante par une société en vertu d'un accord conclu entre un de ses gérants fondateurs et une tierce entreprise dont il avait été l'employé est déductible à titre de frais de premier établissement lorsqu'il est établi d'une part que la société avait un intérêt direct à l'exécution de cet accord et, d'autre part, que ledit versement n'a introduit dans son actif aucun élément nouveau négociable (CE, arrêt du 21 mars 1938, req. n° 56913, 8° s.-s., RO, 18° vol., p. 185).

Bien entendu, les dépenses de cette nature ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise lorsqu'elles ont pour effet d'accroître la valeur du fonds de commerce ou se traduisent par l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de cette entreprise (cf. [BOI-BIC-CHG-20-10-20](#)).

C. Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses

90

Les frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses (fusions, scissions, transformations) concernent uniquement les personnes morales et sont, pour l'essentiel, de même nature que ceux engagés à la constitution de la société.

Remarque : Conformément à la règle comptable, les dépenses d'augmentation de capital, de fusion et de scission doivent être soit imputées sur les primes d'émission et de fusion et comptabilisées en charges pour l'excédent, soit inscrites à l'actif du bilan et amorties sur une période maximale de cinq ans. Il est rappelé que dans cette première hypothèse, ces dépenses imputées sur les primes d'émission peuvent être déduites extra-comptablement (cf. [Rép. Dugoin, député, JO, AN du 3 juin 1991](#)).

1. Frais d'augmentation de capital

a. Frais d'augmentation de capital par émission d'actions avec primes

100

Les frais de l'opération doivent être considérés comme des frais d'établissement pour leur totalité sans distinguer entre la partie des frais qui correspond à l'augmentation du capital et celle qui s'applique plus particulièrement aux primes d'émission.

b. Frais d'augmentation de capital dans le cadre du système des options de souscription d'actions

110

Les frais d'augmentation de capital supportés au titre des options de souscription d'actions sont également considérés comme des frais d'établissement.

2. Frais résultant d'opérations diverses

a. Frais d'émission d'obligations ou de bons

120

Se reporter à la documentation administrative cf. [BOI-BIC-CHG-20-30-40](#).

b. Frais d'acquisition de droits sociaux par des tiers ou des coassociés

130

Les frais occasionnés par les formalités de publicité incombent légalement à la société et revêtent le caractère de frais d'établissement.

Bien entendu les dépenses résultant de l'achat de droits sociaux, soit par des coassociés, soit par un nouvel associé, constituent des charges personnelles à l'acquéreur et non des charges déductibles pour la détermination du résultat de la société.

III. Sommes ne constituant pas des frais d'établissement

A. Rachat de droits sociaux par la société

140

Qu'elles soient supérieures ou inférieures à la valeur réelle des droits sociaux, les sommes versées par la société aux associés qui se retirent pour les remplir de leurs droits ne peuvent, en aucun cas être considérées comme une charge pour la société, même dans l'hypothèse où ce rachat est effectué moyennant le service d'une rente viagère.

B. Sommes versées par un concessionnaire de marché d'intérêt national

150

Les autorisations d'emplacement concédées par l'État sur des marchés d'intérêt national présentent nécessairement un caractère précaire. Toutefois, les conditions dans lesquelles ces autorisations sont accordées et transmises, qui comportent notamment le droit de présenter un successeur, en font un élément d'actif immobilisé de l'entreprise concessionnaire. Les versements qui ont donc comme contrepartie l'acquisition d'un élément incorporel d'actif ne sauraient constituer des frais de premier établissement (CE, arrêt du 26 février 1990, req. N° 84156).