RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-10-30-30-10-20140219
Date de publication : 19/02/2014
Date de fin de publication : 08/09/2014

BIC - Amortissements - Règles de déduction - Base de l'amortissement - Biens n'ayant fait l'objet d'aucune réévaluation - Biens acquis à titre onéreux

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Amortissements
Titre 1 : Règles de déduction
Chapitre 3 : Base de calcul de l'amortissement
Section 3 : Biens n'ayant fait l'objet d'aucune réévaluation
Sous-section 1 : Biens acquis à titre onéreux

Sommaire :

I. Détermination du prix de revient, règles générales
A. Éléments à comprendre dans la valeur d'origine des biens amortissables
B. Éléments à ne pas comprendre dans la valeur d'origine des biens amortissables
C. Biens ouvrant droit à déduction de TVA
1. Conditions de déduction de la TVA ayant grevé certains biens d'équipement
2. Conséquences de l'exercice du droit à déduction et de sa remise en cause sur la base de calcul des amortissements
a. Régularisations de TVA
b. Entreprises nouvellement assujetties à la TVA
3. Exemple d'application
D. Contrôle de la base de calcul des amortissements relatifs à des biens acquis à titre onéreux
II. Détermination du prix de revient, cas particuliers des acquisitions à titre onéreux
A. Biens acquis suivant des modalités particulières
1. Biens acquis moyennant un prix comportant une fraction de versement aléatoire
a. Opérations visées
1° Éléments acquis moyennant le versement d'une rente viagère
2° Éléments acquis moyennant un prix payable par annuités indexées
3° Éléments acquis moyennant un prix libellé en devises étrangères
b. Règles applicables
1° Situation de l'acquéreur
a° Valeur d'inscription à l'actif
b° Base amortissable
c° Paiement du prix
2° Situation du cédant
2. Autres cas particuliers d'acquisition à titre onéreux

a. Éléments acquis moyennant le versement de redevances annuelles
b. Éléments acquis en remploi de plus-values d'actif exonérées
c. Immobilisations financées par les sommes reçues au titre de l'aide à l'industrie du cinéma
d. Immobilisations acquises par les entreprises de presse
B. Biens de nature particulière acquis à titre onéreux : Droits sociaux dans des sociétés immobilières
1. Droits dans des sociétés immobilières de copropriété « transparentes »
2. Droits dans des sociétés immobilières « non transparentes »
C. Biens acquis à titre onéreux comptabilisés dans des circonstances particulières
1. Première imposition d'une entreprise
2. Éléments appartenant à l'exploitant mais inscrits au bilan ou sur l'annexe n°2033 en cours d'exploitation
a. Immeubles
b. Éléments amortissables autres que les immeubles
1° Éléments non utilisés dans l'exploitation
2° Éléments utilisés dans l'exploitation

I. Détermination du prix de revient, règles générales

1

Ainsi qu'il a été précisé (BOI-BIC-AMT-10-30-10), le prix de revient constitue, d'une manière générale, la base de calcul de l'amortissement.

Le prix de revient d'un élément acheté est représenté par la somme même qui a été déboursée pour l'acquisition de l'élément. Il résulte en principe de la comptabilité. Lorsque l'acheteur bénéficie d'un avoir consenti par le fournisseur, la valeur d'inscription à l'actif doit être diminuée du montant hors taxes de cet avoir ; le cas échéant, l'annuité d'amortissement doit être rectifiée en conséquence.

10

À cet égard, l'article 38 quinquies de l'annexe III au code général des impôts (CGI) prévoit que les immobilisations doivent être inscrites au bilan pour leur valeur d'origine.

Cette valeur d'origine s'entend pour les immobilisations acquises 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 et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI.

Des précisions doivent être données qui concernent les éléments à inclure ou non dans cette valeur d'origine.

A. Éléments à comprendre dans la valeur d'origine des biens amortissables

20

On peut citer notamment :

- les frais de mise à la disposition figurant sur la facture d'achat d'un véhicule. Il en est de même des frais de transport, sauf s'il résulte des conditions de vente que l'acquéreur a le droit de prendre livraison du véhicule à la sortie des chaînes de fabrication sans que de tels frais lui soient facturés. En revanche, le droit de timbre perçu à l'occasion de la délivrance du récépissé de déclaration de mise en circulation entre par nature dans les frais généraux. Il constitue, dès lors, une charge

immédiatement déductible ;

- le prix d'acquisition d'une promesse de vente ou d'un droit d'option portant sur un immeuble bâti (CE, 24 juillet 1937, req. n° 56632, RO, p. 483) ;

- les frais engagés pour l'achat et la démolition d'un immeuble acquis en vue de sa reconstruction qui constituent un élément du prix de revient du nouvel immeuble (CE, 11 juin 1951, req. n° 78578, RO, p. 202 et CE 24 juin 1963, req. n° 55376, RO, p. 371) ; de même les frais nécessités par la démolition d'immeubles ou parties d'immeubles dépendant d'une entreprise constituent un élément du prix de revient des travaux d'aménagement ayant pour effet d'accroître la consistance ou de prolonger la durée d'utilisation de l'actif immobilisé ;

- les honoraires d'architectes qui font partie des dépenses de construction ; il en est ainsi alors même que l'immeuble a été édifié selon d'autres plans que ceux du cabinet consulté, dès lors que les études et projets réalisés par ce dernier ont été utiles à la réalisation de la construction, les sommes primitivement versées ayant été précomptées sur celles dues au nouvel architecte (CE, 21 décembre 1983, req. n° 41613) ;

- la taxe locale d'équipement visée à l'article 1585 A du CGI et la taxe départementale des espaces naturels et sensibles instituée par l'article L. 142-2 du code de l'urbanisme, qui constituent, chacune, un élément du prix de revient de l'ensemble immobilier (CGI, art. 302 septies B, II) ;

- les taxes sur le chiffre d'affaires et autres impôts indirects qui constituent un élément du prix de revient (la déduction de la TVA « récupérable » est opérée ensuite, s'il y a lieu (cf. I-C § 60)). Il en résulte que les biens exclus du droit à déduction sont amortissables d'après un prix de revient taxe comprise.

Le VII de l'article 209 du CGI indique que les frais liés à l'acquisition de titres de participation définis au dix-huitième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI ne sont pas déductibles au titre de leur exercice d'engagement mais sont incorporés au prix de revient de ces titres (BOI-BIC-AMT-10-20).

30

Remarque : Le prix de revient des immeubles construits avec le bénéfice de primes à la construction n'a pas en revanche à être réduit du montant desdites primes.

B. Éléments à ne pas comprendre dans la valeur d'origine des biens amortissables

40

Ne sauraient être compris dans la valeur d'origine des biens amortissables les éléments ci-dessous :

- la redevance pour la construction de locaux à usage de bureaux ou à usage industriel dans la région parisienne (code de l'urbanisme, art. L. 520-1 à code de l'urbanisme, art. L. 520-9). Elle est regardée comme un élément du prix de revient du terrain, immobilisation non amortissable (CGI, art. 302 septies B, I) ;

- le versement résultant du dépassement du plafond légal de densité prévu par) l'article L.112-2 du code de l'urbanisme. (CGI, art. 302 septies B, I-3e al.) ;

- la taxe sur les voitures particulières des sociétés bien qu'elle ne soit pas déductible par les entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1010).

50

L'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI précise que les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes lié à l'acquisition peuvent être, au choix de l'entreprise, soit portés à l'actif du bilan en majoration du coût d'acquisition de l'immobilisation à laquelle ils se rapportent, soit déduits immédiatement en charges. Ce choix est exercé distinctement pour les titres immobilisés et les titres de placement, d'une part, pour les autres immobilisations acquises, d'autre part. Il est irrévocable.

Il va de soi que l'Administration a le droit de vérifier le montant de la valeur d'origine influençant la base de calcul des amortissements (cf. I-D § 130).

C. Biens ouvrant droit à déduction de TVA

60

L'article 15 de l'annexe II au CGI ainsi que le II de l'article 209 de l'annexe II au CGI disposent expressément que :

- Les biens d'investissement ouvrant droit à déduction de la TVA, sont inscrits dans la comptabilité de l'entreprise pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction à laquelle ils donnent droit, rectifié, le cas échéant, conformément aux dispositions de l'article 207 de l'annexe ll au CGI.

> ***Remarque 1 :*** il est rappelé qu'en vertu de l'article 207 de l'annexe II au CGI, lorsqu'une entreprise cède une immobilisation avant l'expiration d'un certain délai, lorsque la cession n'est pas soumise à la TVA, l'acquéreur est normalement en droit, au regard de la TVA, en contrepartie de la régularisation à laquelle le cédant est tenu, de déduire une fraction de la taxe qui avait initialement grevé le bien. L'exercice de ce droit est toutefois subordonné à la détention d'une attestation mentionnant la fraction de taxe en cause qu'il appartient au cédant de délivrer. À défaut d'attestation, les immobilisations rachetées ne peuvent donner lieu à aucune déduction de TVA ; il s'ensuit que leur amortissement doit être calculé sur la valeur mentionnée dans l'acte d'acquisition laquelle, fixée normalement toutes taxes comprises, constitue alors le prix de revient.
>
> ***Remarque 2 :*** le fait de laisser prescrire un droit à déduction constitue un acte de gestion anormal dont le résultat doit rester sans incidence sur le montant du bénéfice imposable. Par suite, l'inscription en comptabilité d'un bien d'investissement non exclu du droit à déduction, pour un prix d'achat ou de revient « taxe comprise », ne peut dégager une marge d'amortissement déductible supérieure à celle résultant de la combinaison des dispositions de l'article 15 de l'annexe II au CGI et du II de l'article 209 de l'annexe ll au CGI. Il en est ainsi même si la facture établie par le fournisseur du bien considéré ne fait pas mention de la TVA.

- Les amortissements sont calculés sur la base du prix d'achat ou de revient ainsi réduit.

1. Conditions de déduction de la TVA ayant grevé certains biens d'équipement

70

Les entreprises assujetties à la TVA sont admises à déduire du montant de la taxe dont elles sont redevables, la taxe ayant grevé certains biens d'équipement qui concourent à la réalisation de leurs opérations taxables.

Toutefois, celles qui n'acquittent pas la TVA à raison de la totalité de leurs affaires ne peuvent déduire qu'une fraction de la taxe qui a grevé les investissements ouvrant droit à déduction (CGI, ann.II, art. 205 et CGI, ann. II, art. 206) (BOI-TVA-DED-10).

80

Des réajustements de la déduction initiale peuvent encore avoir lieu à titre exceptionnel lorsque l'entreprise aliène certains investissements ou abandonne la qualité d'assujetti (cf. **I-C-2-a § 100**).

2. Conséquences de l'exercice du droit à déduction et de sa remise en cause sur la base de calcul des amortissements

90

Mais, quelles qu'en soient les modalités de calcul, la déduction opérée en définitive constitue, du point de vue économique, une réduction du prix de revient des investissements y ouvrant droit.

Par voie de conséquence, les biens ayant donné lieu à la déduction de la TVA doivent être inscrits en comptabilité pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction initiale à laquelle ils ouvrent droit, cette valeur comptable servant de base de calcul aux amortissements déductibles pour l'assiette de l'impôt.

a. Régularisations de TVA

100

L'administration prévoit que les assujettis redevables partiels sont autorisés, lorsque l'écart de variation entre le prorata provisoire et le prorata définitif n'excède pas cinq points, à porter en perte ou profit exceptionnel l'écart de TVA déductible qui en résulte. Les dispositions du décret n°2007-566 du 16 avril 2007 relatif aux modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant l'annexe II au code général des impôts ayant unifié le seuil des régularisations annuelles entre redevables partiels et assujettis partiels, cette faculté a désormais vocation à s'appliquer lorsque l'écart entre le coefficient de déduction provisoirement déterminé au moment de l'acquisition du bien immobilisé et celui arrêté définitivement avant le 25 avril de l'année suivante n'excède pas 5 %.

b. Entreprises nouvellement assujetties à la TVA

110

Les dispositions exposées à l'article 15 de l'annexe II au CGI et au II de l'article 209 de l'annexe II au CGI sont applicables aux entreprises nouvellement assujetties à la TVA en ce qui concerne les immobilisations en cours d'utilisation qu'elles détiennent à la date de leur assujettissement et pour lesquelles l'article 226 de l'annexe ll au CGI leur ouvre un droit à déduction partiel. Ces immobilisations sont amorties, à compter de cette date, d'après leur valeur d'origine diminuée du crédit de TVA récupérable.

S'agissant des immobilisations en cours d'utilisation, le 4° du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI prévoit qu'une régularisation de la taxe initialement déduite et grevant un bien immobilisé est opérée.

3. Exemple d'application

120

Exemple : une entreprise assujettie à la TVA pour la totalité de ses activités a pris livraison le 1er janvier N d'un bien amortissable et qui ouvre droit à déduction de TVA.

Le prix de cet élément s'élève, taxes non comprises, à 20 000 € et à 23 920 € TVA incluse (montant de la TVA récupérable : 3 920 €).

L'immobilisation est amortie suivant le système dégressif, d'après un taux de 25 %. Les annuités effectivement pratiquées et comptabilisées s'élèvent aux chiffres suivants :

N : 20 000 x 25 % = 5 000 €.

N+1 : (20 000 – 5 000) x 25 % = 3 750 €.

N+2 : (20 000 – (5 000 + 3 750)) x 25 % = 2 812 €.

Total : 11 562 €.

Le 1er juillet N+3, l'entreprise cède l'immobilisation en cause pour un prix de 10 000 €.

Elle est donc tenue à un reversement de TVA qui est égal à :

3 920 - (3 920 x 4/5) = 784 €.

Par suite, le prix de revient de l'élément cédé se trouve porté, après reversement de la TVA, de 20 000 € à :

20 000 + 784 = 20 784 €.

Si l'on admet que l'entreprise ne pratique aucun amortissement en N+3, la valeur comptable de l'élément est donc égale à :

20 784 - 11 562 = 9 222 €.

au lieu de 8 438 € (20 000 – 11 562) avant reversement de la TVA. Bien entendu la plus-value de cession -en totalité à court terme dans le cas d'espèce- passe de 1 562 €, soit (10 000 - 8 438) à 778 €, soit (10 000 - 9 222).

D. Contrôle de la base de calcul des amortissements relatifs à des biens acquis à titre onéreux

130

L'administration a le droit de vérifier le montant de la valeur d'origine influençant la base de calcul des amortissements.

À cet égard, le prix de revient d'un élément de l'actif immobilisé à retenir pour le calcul des amortissements n'est opposable à l'Administration que dans la mesure où la décision d'acquérir cet élément et le prix consenti se rattachent à une gestion commerciale normale.

Le Conseil d'État a jugé que n'avaient pas ce caractère certaines acquisitions effectuées par une société auprès de son principal dirigeant :

- acquisition par la société, spécialisée dans le négoce, d'un matériel de fabrication dont elle n'avait pas l'emploi et qu'elle n'a même pas donné en location ;

- acquisition de brevets dont le prix ne correspondait pas aux profits que le concessionnaire pouvait espérer retirer de leur détention ou de leur exploitation, compte tenu du fait qu'ils étaient restés inutilisés pendant environ quatorze ans, et qui, en définitive, se sont révélés inexploitables ;

La Haute Assemblée a estimé dans ces conditions que l'Administration était fondée à procéder à la réintégration dans les bases de l'impôt sur les sociétés des amortissements afférents à la fraction du prix d'acquisition considérée comme excessive après avis de la Commission départementale (CE, 1er février 1978, req. n° 3402 et CE, 15 décembre 1976, req. n°1208).

140

Ainsi qu'il a été indiqué précédemment, la base servant au calcul des amortissements est fonction du prix de revient des éléments, celui-ci s'entendant du prix de revient initial pour l'entreprise considérée, c'est-à-dire de la somme qu'elle a personnellement investie pour l'acquisition de l'élément.

En règle générale, cette dernière ne saurait donc faire état :

- ni du prix de revient pour le précédent exploitant (CE, 26 novembre 1934, req. n° 35428, RO, 6156) ;

- ni de la valeur de remplacement de l'élément en cause (CE, 8 janvier 1943, req. n° 47669, RO, p. 247).

Le prix de revient ainsi visé résulte en principe de la comptabilité. Mais l'Administration tient de l'article 55 du CGI le droit de vérifier tous les éléments qui entrent en jeu dans la détermination des bénéfices imposables. Aussi est-elle en droit de rechercher en dehors des pièces comptables des indications susceptibles d'influencer la base de calcul des amortissements.

150

En cas de discordance entre les mentions contenues dans un acte authentique d'acquisition et celles tirées de la comptabilité, le prix d'achat figurant dans cet acte doit être retenu, à moins que les énonciations de la convention ne soient rectifiées ou contredites par des documents ayant une force probante au moins égale, ou que la preuve d'une dissimulation dans l'acte d'une partie du prix d'acquisition ne soit apportée.

Mais l'existence d'une « insuffisance de prix » même reconnue et retenue pour la liquidation des droits d'enregistrement ne saurait permettre à l'acquéreur de retenir une base supérieure au prix porté dans l'acte, si l'existence d'une dissimulation n'est pas établie (CE, 10 juillet 1956, req. n° 24654, RO, p. 154).

Toutefois si, à la suite d'une procédure de redressement engagée par l'Administration au regard des droits d'enregistrement, les parties conviennent d'un acte rectificatif, l'acquéreur peut tenir compte de la valeur d'acquisition résultant de cet acte rectificatif pour le calcul des amortissements du bien en cause.

160

À noter enfin que l'inscription au bilan d'une entreprise de la valeur d'un bien d'actif acquis à titre onéreux ne constitue pas une décision de gestion définitive opposable à l'Administration. Ainsi, la circonstance que la valeur d'un bien ait été fixée au cours d'un exercice prescrit en vertu de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales (LPF), de l'article L. 169 A du LPF, de l'article L. 170 du LPF, de l'article L. 171 du LPF,de l' article L. 171 A du LPF, de l' article L. 172 du LPF ne fait pas obstacle à ce que l'Administration rectifie, au cours d'exercices non prescrits, la valeur attribuée à ce bien tant qu'il continue à figurer à l'actif du bilan.

En vertu de ce principe, l'Administration peut estimer, le cas échéant, que l'amortissement est déjà réalisé en totalité (CE, 7 janvier 1977, req. n° 96999).

II. Détermination du prix de revient, cas particuliers des acquisitions à titre onéreux

170

L'examen de ces cas, relativement nombreux, peut être effectué en les regroupant sous les trois rubriques :

- les modalités spéciales d'acquisition (juridiques, de prix, de financement notamment) ;

- la nature des biens ;

- et les conditions de leur comptabilisation.

A. Biens acquis suivant des modalités particulières

1. Biens acquis moyennant un prix comportant une fraction de versement aléatoire

180

En application des dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. Pour les immobilisations acquises à titre onéreux la valeur d'origine s'entend 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 et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI.

La détermination de la valeur d'origine pose des difficultés particulières dans les situations où le coût effectif du bien ne peut être déterminé précisément lors de l'inscription du bien à l'actif, c'est-à-dire lorsqu'une entreprise acquiert un bien destiné à faire partie de son actif immobilisé moyennant un prix comportant une fraction de versement aléatoire (éléments acquis moyennant le versement d'une rente viagère, le versement du prix par annuités indexées ou un prix libellé en devises étrangères).

Dans cette situation, il n'est pas possible de connaître dès l'origine le montant exact et définitif des sommes qui seront versées au vendeur pour l'acquisition du bien.

La question se pose de savoir pour quelle valeur ce bien doit être inscrit à l'actif du bilan.

190

La doctrine administrative et la jurisprudence s'accordaient traditionnellement pour reconnaître que la valeur d'origine d'un bien était constituée par son coût réel d'achat. Il en résultait que lorsque les modalités de paiement comportaient un élément aléatoire, la valeur d'origine était provisoirement égale à la valeur estimée du bien, cette dernière était ensuite rectifiée le cas échéant pour tenir compte du prix effectivement payé. S'agissant de biens amortissables, les amortissements étaient d'abord calculés sur la base du prix de revient provisoire, puis faisaient ultérieurement l'objet de régularisations.

Cette doctrine a été infirmée par le Conseil d'État dans deux arrêts, l'un en matière de rente viagère, (CE, du 23 novembre 1983, req. n° 41 631) et l'autre relatif au prix payable par annuités indexées,(CE, du 28 juin 1991, req. n° 47 656). Dans ces deux arrêts, le Conseil d'État abandonne sa jurisprudence traditionnelle et s'aligne sur la solution comptable selon laquelle le coût d'acquisition est indépendant des modalités de paiement. 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.

200

Il a été décidé d'aligner la position de l'administration sur la jurisprudence du Conseil d'État et, par suite, de rapporter le doctrine en vigueur.

a. Opérations visées

1° Éléments acquis moyennant le versement d'une rente viagère

210

La doctrine distinguait traditionnellement en fonction de la nature juridique du contrat selon que la rente représentait la transformation d'un prix fixé une fois pour toutes dès l'origine du contrat, ou qu'elle constituait la rémunération directe de la cession. Lorsque la rente viagère résultait de la transformation du prix d'acquisition de l'immobilisation elle n'en constituait alors qu'une modalité de paiement, le prix stipulé constituait le prix de revient de l'élément acquis et par conséquent la base de calcul de l'amortissement.

220

En revanche, lorsque la rente constituait la rémunération directe de la cession d'une immobilisation, le contrat revêtait alors un caractère aléatoire et la valeur retenue lors de l'achat était provisoire car les arrérages versés conservaient, quel que soit leur montant cumulé, le caractère de prix de cession ou de prix de revient de l'élément concerné.

Le Conseil d'État a rejeté cette analyse dans arrêt n° 41 631 du 23 novembre 1983 et a considéré que, même dans cette dernière hypothèse le prix de revient du bien acquis est le prix stipulé dans l'acte et que lorsque les arrérages dépassent le prix d'acquisition stipulé, ils ne constituent pas un supplément de prix de revient mais une charge financière immédiatement déductible à due concurrence.

La distinction doctrinale qui avait été réaffirmée à la suite de l'arrêt du Conseil d'État précité dans une réponse à une question écrite (RM FOSSET n° 10313, JO Sénat 7 février 1991, p. 245) est abandonnée.

230

Désormais, il y a lieu d'admettre que lorsqu'une entreprise acquiert un bien moyennant le versement d'une rente viagère, le prix stipulé exprime le prix de revient de l'élément qui entre dans l'actif de l'entreprise, quelle que soit la nature juridique du contrat (que la rente résulte de la conversion du prix de vente ou constitue en elle-même le prix de cession).

2° Éléments acquis moyennant un prix payable par annuités indexées

240

La doctrine et la jurisprudence s'accordaient pour considérer qu'une immobilisation acquise suivant ces modalités entrait à l'actif pour le prix d'achat initialement fixé et que l'amortissement était provisoirement calculé sur ce prix de revient. Si, compte tenu des variations de l'index, le montant cumulé des annuités versées se révélait inférieur ou supérieur au prix d'achat initial, ce prix constituait un nouveau prix de revient. L'entreprise devait alors procéder à une régularisation des amortissements antérieurement pratiqués.

250

Le Conseil d'État réuni en Assemblée plénière est revenu sur sa jurisprudence dans un arrêt n° 47 656 du 28 juin 1991. Il a considéré qu'il y a lieu d'admettre que

le prix stipulé à l'acte exprime le prix de revient de l'élément qui entre dans l'actif de l'entreprise : les sommes versées au vendeur, dans la mesure où leur montant cumulé demeure inférieur ou égal au montant ainsi défini et dès lors que l'indexation n'est pas illicite, constituent un paiement total ou partiel de ce prix au cédant ; le surplus des versements effectués a, jusqu'à l'expiration du délai fixé au contrat, le caractère d'une charge déductible des résultats.

260

La doctrine administrative traditionnelle est abandonnée. Il convient désormais de s'aligner sur la jurisprudence de la Haute Assemblée et de considérer que le prix de revient d'un bien acquis moyennant un prix payable par annuités indexées calculé en fonction d'un index licite est égal au prix stipulé dans l'acte.

3° Éléments acquis moyennant un prix libellé en devises étrangères

270

Selon la doctrine et la jurisprudence (CE, 19 mai 1947 n° 74 506 et CE, 25 avril 1969 n° 70520) le débours supplémentaire résultant des modifications de parités monétaires ne constituait pas une charge immédiatement déductible des produits d'exploitation mais un élément du prix d'acquisition influençant la base de calcul des amortissements. La différence entre la valeur d'entrée et le prix effectivement payé était à comprendre dans le coût de revient de l'immobilisation et était amortie comme telle.

280

Cette analyse est également abandonnée. Désormais la valeur d'inscription du bien à l'actif du bilan au jour de l'opération présente un caractère définitif et les variations de cours entre le jour de l'opération et le jour du paiement ne sont plus prises en compte pour la détermination de cette valeur.

b. Règles applicables

Dans les cas évoqués au II-A-1-a § 210 et suivants, il y aura lieu désormais d'appliquer les règles suivantes.

1° Situation de l'acquéreur

a° Valeur d'inscription à l'actif

290

Le montant à retenir pour l'inscription à l'actif d'un bien dont le prix est constitué d'une fraction aléatoire doit correspondre à la valeur réelle de ce bien au jour de l'acquisition.

300

D'une manière générale, il convient de retenir le prix d'acquisition stipulé dans l'acte de cession ou dans le document qui tient lieu de contrat de vente ; ce prix doit correspondre à la valeur vénale de ce bien qui sert, le cas échéant, de base aux droits d'enregistrement.

Il est rappelé que l'administration peut remettre en cause le montant de la valeur d'origine influençant la base de calcul des amortissements d'un bien s'il apparaît que ce montant ne correspond pas à la

valeur vénale du bien.

310

S'agissant de biens acquis moyennant un prix libellé en devises étrangères, le coût d'acquisition est le coût des immobilisations compte tenu notamment du cours de la devise au jour de l'opération.

b° Base amortissable

320

Les amortissements sont calculés sur le coût d'acquisition.

Dès lors que la valeur d'inscription à l'actif du bilan présente un caractère définitif, il n'y a plus lieu de procéder à la régularisation au niveau des amortissements antérieurs.

c° Paiement du prix

330

Les versements effectués par l'acquéreur correspondent à l'acquisition d'un élément d'actif à hauteur de la valeur d'inscription du bien à l'actif du bilan. Au-delà, ils constituent des charges financières immédiatement déductibles à due concurrence des dépassements intervenus au cours de chacun des exercices concernés.

Symétriquement, lorsque le montant des sommes versées demeure inférieur au prix d'acquisition, la différence entre le prix stipulé et le montant des sommes versées correspond à un produit financier immédiatement imposable.

2° Situation du cédant

340

La plus ou moins-value réalisée ou subie par une entreprise à l'occasion de la cession d'un élément de l'actif immobilisé dont le prix est constitué d'une fraction aléatoire, est déterminée à partir du prix convenu par les parties.

Ce prix présente un caractère définitif.

Dès lors, les sommes reçues par le cédant au delà du prix de cession convenu à l'origine constituent des produits financiers immédiatement imposables.

À l'inverse, lorsque le montant des sommes reçues demeure inférieur au prix de cession, la différence entre le prix convenu et les sommes encaissées constitue une charge financière immédiatement déductible.

2. Autres cas particuliers d'acquisition à titre onéreux

a. Éléments acquis moyennant le versement de redevances annuelles

350

Les biens acquis selon ces modalités (brevets d'invention notamment) doivent être inscrits à l'actif pour leur valeur réelle représentée par le montant de la somme fixe prévue au contrat augmentée de la valeur estimée des redevances annuelles à verser.

L'amortissement des éléments de cette nature qui sont acquis moyennant le versement de redevances annuelles (proportionnelles au chiffre d'affaires ou au nombre de produits vendus) doit, en principe, être effectué, à la clôture de chacun des exercices compris dans la période à l'expiration de laquelle ils sont destinés à tomber dans le domaine public, en fonction de la valeur représentative des redevances, telle qu'elle est inscrite en comptabilité et fixée par l'entreprise intéressée. Mais cette valeur ne constitue qu'une base provisoire.

Il en résulte les conséquences suivantes :

360

- chez l'acquéreur, c'est en définitive le prix de revient réel qui doit être amorti.

Il s'ensuit que, si le montant cumulé des redevances payées à la clôture d'un exercice vient à excéder la valeur ainsi retenue, ce montant constitue un nouveau prix de revient qui doit être substitué comme base de calcul à l'ancienne valeur estimative et l'annuité d'amortissement qui peut être inscrite en comptabilité à la clôture dudit exercice est égale à la différence entre la somme des amortissements recalculés pour chacun des exercices écoulés, en fonction de ce nouveau prix de revient, et le montant total des amortissements effectivement pratiqués jusqu'alors. En revanche, si, à un moment quelconque de la période de validité du brevet, il ressort de la quotité des redevances annuelles déjà payées qu'il a été fait une estimation excessive du prix de cession, l'administration est fondée, sous le contrôle, bien entendu, du juge de l'impôt, à réduire l'estimation ainsi retenue et à calculer, sur une base rectifiée, les amortissements afférents tant aux exercices antérieurs non encore prescrits qu'aux exercices restant à courir de la période de validité du brevet. Bien entendu, le montant global des amortissements déduits des bénéfices imposables ne peut, en définitive, excéder le chiffre total des redevances payées au cours de ladite période. En tout état de cause, il est admis, dans un souci de simplification, que si le versement des redevances est échelonné sur toute la durée de validité ou d'utilisation du brevet, l'acquéreur peut opérer chaque année un amortissement d'un montant égal à celui de la redevance versée au cours de la même année.

370

Bien entendu, cette faculté est subordonnée à l'inscription au bilan de la valeur d'acquisition du brevet, laquelle doit être représentative de la valeur estimée des redevances. Cette mesure de simplification ne peut donc pas être invoquée par une entreprise qui n'a pas inscrit à l'actif la valeur d'acquisition et qui s'est bornée à porter dans les immobilisations la contre-valeur des redevances versées dans l'année (CE, 26 octobre 1983, req. n° 33457).

Le Conseil d'État a en outre jugé que la base de l'amortissement d'un brevet acquis est constitué par son prix d'acquisition, c'est-à-dire, d'une part, par la fraction de ce prix payée comptant et, d'autre part, le cas échéant, par la valeur actuelle « estimée » des redevances annuelles convenues (CE, 10 novembre 1982, req. n° 15890).

Enfin, l'Administration est en droit de remettre en cause la valeur amortissable d'un brevet lorsque le prix d'acquisition ne résulte pas d'une véritable négociation et qu'il ne correspond pas aux perspectives de profit que le brevet offre lors de l'achat, lesquelles sont tributaires de l'évolution des techniques dans le domaine auquel s'applique l'invention (CE, 24 mars 1982, req. n° 27576).

380

- chez le cédant, il convient de se reporter au BOI-PVMV-10-20-10.

b. Éléments acquis en remploi de plus-values d'actif exonérées

390

Les plus-values entrant dans le champ d'application de l'article 238 octies du CGI peuvent encore être remployées sous le bénéfice de cet article dans certaines immobilisations amortissables. Il est rappelé à cet égard qu'en vertu de l'article 10 H bis de l'annexe III au CGI les dispositions de l'article 238 octies du CGI demeurent applicables aux profits de construction qui sont réalisés par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu à l'occasion de la cession d'immeubles pour lesquels la délivrance du permis de construire est antérieure au 31 décembre 1971 (BOI-BIC-CHAMP-20).

400

Dans ce cas, la base d'amortissement est égale à la différence entre le prix d'achat et la plus-value réinvestie.

c. Immobilisations financées par les sommes reçues au titre de l'aide à l'industrie du cinéma

410

L'article 39 sexies du CGI précise que les sommes allouées en vertu des textes pris pour l'application de l'article L. 311-1 du code du cinéma et de l'image animée aux exploitants d'établissements de spectacles cinématographiques publics, aux industries techniques du cinéma, et affectées par les contribuables au financement d'immobilisations amortissables (équipement, modernisation des studios et des laboratoires de développement et de tirage de films, production des films eux-mêmes) viennent en déduction du coût des éléments en cause, L'amortissement de ces derniers est donc calculé à partir d'une base fixée par différence entre le prix de revient des biens et les allocations reçues (BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-30).

d. Immobilisations acquises par les entreprises de presse

420

Pour plus de précisions concernant les immobilisations acquises par les entreprises de presse, il convient de se reporter au BOI-BIC-PROV-60-60.

B. Biens de nature particulière acquis à titre onéreux : Droits sociaux dans des sociétés immobilières

430

Une distinction est à faire suivant que les sociétés immobilières en cause relèvent ou non de la « transparence fiscale » prévue par l'article 1655 ter du CGI.

1. Droits dans des sociétés immobilières de copropriété « transparentes »

440

Les règles à suivre pour le calcul et la comptabilisation des amortissements ont été fixées par l'article 375 de l'annexe II au CGI. Elles se résument comme suit :

- dès lors que l'entreprise détentrice des droits est considérée comme propriétaire des locaux à la jouissance ou à la propriété desquels ses actions ou parts lui donnent vocation (loi n° 63-254 du 15 mars 1963, art. 30-I), elle doit obligatoirement pratiquer dans sa propre comptabilité l'amortissement de la fraction des immeubles sociaux correspondant à ses droits ;

- cet amortissement doit être calculé, non pas sur le prix de revient que les locaux ont comporté pour la société immobilière, mais à partir du prix de revient effectif des droits pour l'entreprise membre : prix de souscription ou d'acquisition des droits augmenté des sommes payées ultérieurement à titre des versements de libération ou à la suite d'appels de fonds et diminué le cas échéant du montant des plus-values réinvesties (CGI, art. 40 et CGI, art. 238 octies). Mais, bien entendu, seule peut être amortie la fraction de ce prix de revient correspondant au prix de la construction, à l'exclusion de la valeur du terrain (BOI-BIC-AMT-10-20).

2. Droits dans des sociétés immobilières « non transparentes »

450

En pareil cas, l'amortissement des immeubles sociaux doit être pratiqué dans les écritures de la société immobilière et non pas dans celles des entreprises membres.

C. Biens acquis à titre onéreux comptabilisés dans des circonstances particulières

460

La détermination de la base de calcul des amortissements présente certaines difficultés dans divers cas particuliers où la comptabilisation de biens, acquis précédemment à titre onéreux, intervient alors qu'un délai plus ou moins long s'est écoulé entre l'acquisition et la passation des écritures. On trouvera ci-dessous quelques indications jurisprudentielles ou doctrinales en la matière.

1. Première imposition d'une entreprise

470

La base servant au calcul des amortissements doit être fixée à la valeur vénale des éléments, à la date d'ouverture du premier exercice dont les résultats sont assujettis à l'impôt (CE, 6 décembre 1961, req. n° 50424, RO, p. 483).

Quant à la période normale d'amortissement, elle s'entend de la durée probable d'utilisation à compter de la date précitée (même référence).

2. Éléments appartenant à l'exploitant mais inscrits au bilan ou sur l'annexe n°2033 en cours d'exploitation

Remarque : L'inscription peut être faite au bilan ou sur l'annexe n°2033 A (CERFA n° 10956) jointe à la déclaration spéciale n°2031 (CERFA n° 11085) souscrite par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, placées sous le régime simplifié d'imposition, et dispensées de produire un bilan. Pour la détermination des résultats imposables des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1996, seuls les exploitants individuels et les sociétés visées à l'article 239 quater A du CGI, soumis à l'impôt sur le revenu sont dispensés de la production du bilan.

Ces imprimés sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

a. Immeubles

480

Les immeubles appartenant à l'exploitant soumis à un régime de bénéfice réel mais non inscrits au bilan ou sur l'annexe **n°2033 A** (CERFA n° 10956) de l'entreprise, sont censés demeurer dans le patrimoine privé de l'exploitant même si celui-ci les utilise pour les besoins de l'exploitation.

Il s'ensuit qu'en cas d'inscription d'un tel immeuble au bilan ou sur l'annexe n°2033 A (CERFA n° 10956) en cours d'exploitation, l'exploitant peut effectuer cette inscription à la valeur réelle. C'est en fonction de cette valeur réelle que seront calculés les amortissements annuels.

Ces imprimés sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

b. Éléments amortissables autres que les immeubles

1° Éléments non utilisés dans l'exploitation

490

Dans le cas où les immobilisations considérées n'étaient pas déjà utilisées dans l'exploitation, elles doivent être portées au bilan ou sur l'annexe n°2033 A (CERFA n° 10956) pour leur valeur réelle à la date de leur inscription en comptabilité.

Cet imprimé est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

2° Éléments utilisés dans l'exploitation

500

Entreprises soumises à un régime de bénéfice réel.

Si les immobilisations ont été affectées à l'exploitation dès leur acquisition, elles doivent être inscrites au bilan ou sur l'annexe **n°2033 A** (CERFA n° 10956) pour leur prix de revient. Bien entendu, les amortissements irrégulièrement différés au regard des dispositions de l'article 39 B du CGI ne peuvent plus être admis en déduction des bénéfices imposables de l'entreprise.

Ces imprimés sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Toutefois dans le cas d'un contribuable ayant décidé, en 1962 de porter à l'actif de son entreprise un brevet d'invention déposé à son nom en 1950, qu'il avait conservé depuis cette date dans son patrimoine privé et gérait à titre civil, le Conseil d'État a jugé qu'aucun prix n'ayant été et ne pouvant être payé par l'entreprise pour l'acquisition dudit brevet, celui-ci devait être comptabilisé pour sa valeur réelle au jour de l'inscription et amorti, le cas échéant, sur cette base sans qu'il y ait lieu de s'attacher au prix de revient initial personnellement supporté par l'inventeur (CE, 20 octobre 1971, req. n° 79553).