RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 4B1321-07/06/1999
Date de publication : 07/06/1999

SECTION 2 DÉTERMINATION DU PRIX DE REVIENT

Sommaire :

SECTION 2
Détermination du prix de revient
SOUS-SECTION 1
Principes généraux de détermination du prix de revient

SECTION 2

Détermination du prix de revient

SOUS-SECTION 1

Principes généraux de détermination du prix de revient

1 **Le prix de revient** -ou valeur d'origine d'un élément de l'actif immobilisé qu'il y a lieu de prendre en considération pour le calcul de la plus-value (ou de la moins-value) réalisée (ou subie) à l'occasion d'une cession, est constitué par le prix d'acquisition -ou coût réel d'achat- dudit élément, tel qu'il ressort de la comptabilité de l'entreprise à la date de la cession. Il s'agit, **en règle générale,** du prix de revient qui sert de base, le cas échéant, au calcul de l'amortissement [1] .

2Le décret n° 84-184 du 14 mars 1984, pris en application de l'article 74 de la loi de finances pour 1984 (loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983) édicte notamment des définitions et des règles d'évaluation auxquelles les entreprises sont tenues de se conformer pour les

exercices ouverts à compter du 1er janvier 1984.

Aux termes de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI qui est issu de ce décret, les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. Cette valeur d'origine s'entend :

- pour les immobilisations acquises à titre onéreux par l'entreprise, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien ;

- pour les immobilisations acquises à titre gratuit, de la valeur vénale ;

- pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers, de la valeur d'apport ;

- pour les immobilisations créées par l'entreprise du coût d'acquisition des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production, à l'exclusion des frais financiers [2] .

3Selon le conseil national de la comptabilité, pour les immobilisations acquises à titre onéreux, seuls les frais représentatifs d'une valeur vénale sont compris dans la valeur d'origine.

4Les frais accessoires visés à l'article 38 quinquies de l'annexe III s'entendent notamment des frais de transport (cf. en ce sens CE, arrêt du 31 mars 1971, req. n°s 7813, 7814 et 7815, RJ II p. 60 ; dans le même sens, CE, arrêt du 2 mars 1990, req. n° 67828).

On peut citer également 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.

La TVA et les taxes assimilées non récupérables afférentes aux immobilisations acquises à titre onéreux sont également à comprendre dans la valeur d'origine de ces biens.

5En revanche, ne sauraient être compris dans la valeur d'origine des immobilisations acquises à titre onéreux les éléments ci-dessous :

- les frais d'acquisition des immobilisations qui se distinguent des frais accessoires (cf. ci-dessus n° 3) : il s'agit des frais non représentatifs d'une valeur vénale, supportés lors de l'acquisition des immobilisations inscrites à l'actif de l'entreprise (droits de mutation et d'enregistrement, honoraires, frais d'insertion et d'affiches, frais d'adjudication, commissions versées à un intermédiaire). Ils ne font plus partie des frais d'établissement (cf. DB 4 D 124) et sont normalement déductibles pour la détermination du résultat imposable de l'exercice au cours duquel ils ont été exposés. Il est cependant admis, par mesure de tempérament que la déduction de ces frais puisse être échelonnée dans les mêmes conditions que les frais d'établissement ;

- 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) ;

- la taxe sur la valeur ajoutée que l'entreprise est autorisée à récupérer sur les biens d'investissement ouvrant droit à déduction de la TVA.

6S'agissant des immobilisations créées par l'entreprise, la valeur d'origine s'entend du coût d'acquisition des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production, à l'exclusion des frais financiers.

Parmi ces charges figurent entre autres :

- les salaires versés au personnel qui a construit les éléments (CE, arrêt du 19 janvier 1966, req. n° 61716, RO, p. 29) ;

- la TVA que l'entreprise a dû acquitter (CGI, art. 257-8°) à l'occasion de la livraison à soi-même du bien qu'elle a fabriqué (CE, arrêt du 20 décembre 1963, req. n° 51369, RO, p. 465).

De cette valeur d'origine est éventuellement déduite la TVA que l'entreprise est autorisée à récupérer (cf. DB 4 D 1321, n°s 10 et suiv.).

7La valeur d'origine des immobilisations créées par l'entreprise ne comprend pas, du point de vue fiscal, les frais financiers.

Suivant la doctrine antérieurement en vigueur, l'inscription à un compte d'immobilisation, en vue de leur amortissement, des frais financiers afférents aux emprunts contractés pour les besoins de l'entreprise, constituait une décision de gestion opposable au contribuable ; ce dernier ne pouvait soutenir que la dépense correspondante pouvait être immédiatement déduite de son bénéfice imposable.

Cette doctrine doit être considérée comme rapportée s'agissant des frais financiers supportés pour la création d'immobilisation au cours d'exercices ouverts à compter du 1er janvier 1984.

Il s'ensuit que, lors de la cession d'une immobilisation dont la valeur d'origine comprend des frais financiers, il y a lieu de majorer le montant de la plus-value -ou de diminuer le montant de la moins-value- de la différence entre le montant des frais financiers admis en déduction au titre des charges et celui des fractions de dotations aux amortissements qui auront été réintégrées au résultat fiscal à la date de la cession.

Exemple. - Soit un bien d'équipement fabriqué par une entreprise au cours de l'exercice 1991 et inscrit au bilan le 1er janvier 1992 pour la valeur d'origine de 100 000 F dont 10 000 F de frais financiers. L'amortissement est pratiqué sur dix ans au taux de 10 %.

L'entreprise doit comprendre dans les charges de l'exercice 1991 les frais financiers incorporés dans la valeur d'origine du bien immobilisé. La déduction de ces frais est effectuée de manière extra-comptable pour un montant de 10 000 F.

En outre, à la clôture de chaque exercice, une fraction de la dotation aux amortissements (10 000 F x 10 % = 1 000 F) correspondant aux frais financiers déjà déduits pour la détermination du résultat fiscal, doit être réintégrée par voie extra-comptable.

Dans l'hypothèse ou le bien d'équipement serait cédé pour le prix de 30 000 F le 31 décembre 1997, il y aurait lieu de réduire la moins-value comptable de la différence entre les frais financiers incorporés dans la valeur d'origine (10 000 F) et les fractions de dotations

aux amortissements déjà réintégrées (1 000 F x 6 = 6 000 F), soit 10 000 F - 6 000 F = 4 000 F.

La moins-value comptable étant de 10 000 F (30 000 F - 40 000 F), la moins-value fiscale est égale à : 10 000 F - 4 000 F = 6 000 F [3] .

8D'une façon générale, doivent être comprises dans le prix de revient des éléments cédés les dépenses (cf. DB 4 C 222) :

- ayant en fait pour résultat l'entrée d'un élément dans l'actif immobilisé ;

- entraînant une augmentation de la valeur des éléments d'actif immobilisé ;

- ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée probable d'utilisation des éléments d'actif.

1 En ce qui concerne la prise en compte, en vue de la détermination des plus-values et moins-values -à court terme ou à long terme selon les cas- des différentes dotations aux comptes correspondants d'amortissement, cf. ci-après DB 4 B 2 .

2 Du point de vue comptable, l'article 7-2° du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 prévoit que les intérêts des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'une immobilisation peuvent être inclus dans le coût de production lorsqu'ils concernent la période de fabrication.

3 Si l'on calcule la moins-value fiscale à partir des éléments à caractère fiscal, la valeur d'origine est de 90 000 F et l'amortissement de 9 000 F. Lors de la cession, la valeur résiduelle est de 90 000 F - (9 000 F x 6) = 36 000 F. La moins-value est bien de 6 000 F (30 000 F - 36 000 F).