

- 31. ELEMENTS CONSTITUTIFS ET EVALUATION
- 32. NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
- 33. RAPPEL SOMMAIRE DES REGLES FISCALES
- 34. CAS D'ILLUSTRATION

## 31. ELEMENTS CONSTITUTIFS ET EVALUATION

### 31.1 DEFINITION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les immobilisations corporelles, par opposition aux éléments incorporels, représentent **l'ensemble des biens qui ont une consistance physique**, et sur lesquels s'exerce un **droit de propriété propre et absolu**.

A la différence de la position exprimée par l'IASC dans sa norme n° 7, cette définition exclut les biens utilisés en location que cet institut inclut, sous certaines conditions, parmi les immobilisations.

### 31.2 DISTINCTION ENTRE IMMOBILISATION ET CHARGE

Seules constituent des immobilisations :

- » les dépenses qui ont pour contrepartie, **l'entrée d'un nouvel élément** à l'actif de l'entreprise, destiné à y séjourner durablement, et ayant vocation à augmenter la valeur de son patrimoine ;
- » les dépenses qui ont pour effet d'**augmenter la valeur d'un élément** existant de l'actif, ou de prolonger sa capacité de production, ou sa durée de vie au delà de la période normale d'amortissement.

Ainsi, les **dépenses consenties** par l'entreprise sont, par nature, **immobilisables** dès lors qu'elles revêtent le caractère de :

- » **nouvelle amélioration** : ces dépenses définies par la **norme n° 16-IASC**, comme celles ayant en général pour objectif l'accroissement de la capacité bénéficiaire de l'entreprise (travaux de maçonnerie, construction d'enceinte de clôture, installation de sécurité, climatisation des locaux,...) ;

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

» **dépenses de remplacement avec amélioration** : ces améliorations visent à obtenir un meilleur rendement ou de meilleures conditions de travail que par le passé.

Par contre, lorsque les dépenses consenties ont pour objectif :

» **l'entretien et la réparation** : lorsque ces dépenses n'ont aucune incidence sur la durée de vie du bien , elles sont analysées comme des charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées, même si leurs montants sont importants (travaux de réfection, grosses réparations périodiques, travaux de peinture etc,...). Exceptionnellement , elles peuvent, par décision de gestion, être transférées à l'actif en charges à répartir (voir n°698)

» **le remplacement d'un élément** pour la poursuite de l'utilisation d'un bien dans les mêmes conditions et avec les mêmes performances que par le passé: les dépenses engagées sont considérées comme de simples charges.

### **31.3 EVALUATION A L'ENTREE DE L'ENTREPRISE**

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale et les biens produits à leur coût de production.

#### **a)La valeur d'entrée des biens acquis**

Selon l'IASC "le coût d'une immobilisation corporelle comprend son prix d'achat et tous les frais directs engagés pour l'amener à l'endroit où elle se trouve et la mettre en état de marche pour l'usage auquel elle est destinée"

Cette position a été également retenue par le CGNC.

Les immobilisations acquises à titre onéreux sont donc comptabilisées à leur coût d'acquisition déterminé par addition des éléments suivants :

» **le prix d'achat**, c'est le prix convenu net des taxes récupérables, déduction faite des rabais obtenus, mais avant déduction des escomptes de règlement, le cas échéant ;

♦ **les frais accessoires**, qui constituent les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du bien.

Constituent des frais accessoires inclus dans le coût de l'immobilisation :

- la fraction de TVA non récupérable,
- les droits de douane à l'importation,
- les frais de transport, d'installation et de mise en service.

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

Par contre, en sont exclus les droits de mutation, honoraires ou commissions d'intervenants et frais d'actes. Ils sont portés dans l'immobilisation en non-valeurs et peuvent être étalés sur plusieurs exercices.

De même, ne constituent pas des frais accessoires et donc sont exclus du coût de l'immobilisation:

- les taxes récupérées;
- les frais engagés après l'installation;
- les frais financiers supportés pour l'acquisition de l'immobilisation.

**b) La valeur d'entrée des biens produits par l'entreprise**

Les biens produits par l'entreprise pour elle-même sont immobilisés pour la valeur du coût de production, déterminée par addition des éléments suivants :

- ➔ **le coût des matières consommées,**
- ➔ **les charges directes de production** : en particulier la main d'oeuvre, ainsi que les charges opérationnelles ou de structure directement liées à la réalisation du bien (amortissement du matériel utilisé par exemple).
- ➔ **une quote-part des charges indirectes de production.**

En sont exclus, en principe, les charges financières, les frais de recherche et de développement, les charges d'administration générale ainsi que la quote-part des charges correspondant à la sous-activité.

Le coût de sous-activité est déterminé par la méthode de l'imputation rationnelle, en comparaison de l'activité réelle et l'activité normale. Il ne concerne que les charges fixes.

**Illustration** Détermination des charges de sous-activité :

	Activité normale	Activité réelle
Production (en unités)	10.000	7.000
Charges fixes liées à la production (en DH)	50.000	50.000

Charge de sous-activité liées à la production :

$$50.000 - \frac{50.000 \times 7.000}{10.000} = 15.000 \text{ DHS}$$

Le CGNC admet, que dans des cas spécifiques à justifier dans l'ETIC (A1), il peut être affecté au coût de production une partie des **charges d'intérêts des capitaux empruntés** pour le financement d'une immobilisation, dont le cycle de fabrication dépasse 12 mois, et lorsqu'ils concernent la période de fabrication allant du "préfinancement spécifique jusqu'à la date normale d'achèvement de l'immobilisation, ou de sa mise en service, si elle est exceptionnellement antérieure à cette date".

Les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même, constituent un produit d'exploitation comptabilisé à son coût de production, au crédit du compte 714 "Immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même" :

- » soit par le débit d'un compte du poste 239 "Immobilisations corporelles en cours" pour le coût réel de production des immobilisations produites par les moyens propres de l'entreprise, au fur et à mesure de la progression des travaux. Lors de la mise en service du bien, le compte d'immobilisation en cours est crédité par le débit du compte d'immobilisations corporelles concerné ;
- » soit par le débit des comptes d'immobilisations concernés, s'il n'est pas nécessaire de passer par le compte d'immobilisations en cours.

#### c) La valeur d'entrée des immobilisations reçues à titre gratuit ou par voie d'échange

Ces biens sont évalués à leur valeur vénale estimée à la date d'entrée du bien, en fonction du marché et de leur utilité économique pour l'entreprise.

Selon l'IASC n° 16, la valeur vénale d'un bien correspond "au prix auquel un actif pourrait être cédé entre un acheteur et un vendeur normalement informés et consentants dans une transaction équilibrée".

La 4<sup>ème</sup> directive européenne précise que "la valeur vénale d'un bien acquis à titre gratuit correspond au prix qui aurait été acquitté dans les conditions normales du marché".

#### d) Cas particuliers d'évaluation à l'entrée

- » Les **immobilisations entrées** à l'actif d'une entreprise dans le cadre d'une opération d'augmentation de capital par apport en nature ou d'une opération de fusion, sont inscrites à la valeur indiquée dans l'acte d'apport ou de fusion.
- » Les **immobilisations acquises à l'aide d'une prime d'investissement** spécifique sont inscrites à l'actif pour leur valeur réelle d'acquisition ; la subvention d'investissement reçue étant rattachée à un compte de capitaux propres assimilés (voir chapitre 8, section 2) et rapportée progressivement aux produits non courants (voir n° 284).

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

- » Les **immobilisations** acquises par un contrat prévoyant une clause de **révision du prix** sont inscrites à l'actif au prix initial, lequel est ajusté ensuite à la hausse ou à la baisse par la révision du prix.
- » Par contre, pour les immobilisations dont le prix est définitivement fixé, mais dont le **règlement ultérieur est indexé**, les variations en plus ou en moins constatées par rapport au prix initial sont portées, selon le cas, aux comptes de produits non courants ou de charges non courantes.
- » Les **immobilisations** acquises en application d'un contrat de **crédit-bail** ne peuvent figurer à l'actif ; l'utilisateur n'en étant pas propriétaire tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat. A la levée d'option, elles sont portées au bilan de l'acquéreur pour leur coût d'acquisition, égal au prix contractuel de cession (valeur résiduelle).
- » Les **immobilisations** acquises avec clause de **réserve de propriété** doivent figurer au bilan de l'acquéreur dès la date de la remise matérielle, bien que le transfert définitif de propriété ne s'accomplit qu'au paiement intégral du prix.
- » Les **immobilisations acquises en devises étrangères** sont inscrites à l'entrée sur la base du cours du dirham le jour de la livraison du bien. Les différences de change, positives ou négatives, qui résultent ultérieurement à l'occasion des règlements de ces immobilisations, sont portées en charges ou en produits financiers de l'exercice de leur constatation.

Lorsque subsiste à la clôture d'un exercice, une dette fournisseur d'immobilisation en devises, la différence de change entre la valeur d'entrée et la valeur de clôture attachée à cette dette, est portée au compte "Ecart de conversion" concerné.

### **31.4 EVALUATION AU FUR ET A MESURE DE L'USAGE**

#### **a)Le concept d'amortissement**

**L'amortissement** est la constatation comptable de l'amointrissement de valeur continu et irréversible du potentiel des immobilisations corporelles qui se déprécient avec le temps. Cet amointrissement peut avoir toutes sortes de causes, y compris l'usure physique, le changement technologique, la politique suivie de renouvellement systématique après un certain temps ou après une certaine capacité d'utilisation, etc....

De toutes les immobilisations corporelles, seuls les terrains ne se déprécient pas généralement avec le temps, à l'exception des terrains de carrières sablières et assimilés.

#### **b)Le plan d'amortissement**

**Le plan d'amortissement** est le tableau qui retrace l'étalement de la valeur d'entrée d'une immobilisation sur la période prévisible de son utilisation. Cet étalement se fait de manière

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

systématique au pourcentage, soit du temps, soit du nombre d'unités physiques fabriquées par l'immobilisation, soit du nombre d'heures utilisées etc....

Le CGNC a ainsi prévu, pour les entreprises, trois méthodes différentes d'amortissement :

- **linéaire,**
- **dégressive,**
- **ou (exceptionnellement) progressive.**

L'entreprise doit appliquer à chaque type d'immobilisation la méthode qui lui paraît la plus appropriée, en se basant essentiellement sur les considérations économiques liées à la cadence d'usure de l'immobilisation elle-même, et non sur la base de considérations fiscales.

**c) La valeur nette d'amortissement**

La valeur d'entrée initiale d'une immobilisation, diminuée du cumul des amortissements déjà constatés, détermine sa **valeur nette d'amortissement** (par abréviation **VNA**).

**31.5 EVALUATION A L'ARRETE DES COMPTES ANNUELS**

D'après la loi comptable, la valeur d'une immobilisation à la clôture des comptes est égale à la plus faible des deux valeurs :

- ♦ sa valeur actuelle ; ou ,
- ♦ sa valeur nette d'amortissement si le bien est amortissable, ou sa valeur d'entrée, s'il s'agit d'un bien non amortissable.

Selon le CGNC, **la valeur actuelle d'une immobilisation est déterminée à partir du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise**". Elle est, en général , réputée égale à la valeur nette d'amortissement pour les biens amortissables.

Cependant, lorsque la valeur actuelle est manifestement plus faible, l'entreprise doit constituer:

- » soit une **provision pour dépréciation**, si celle-ci n'est pas jugée irréversible,
- » soit un **"amortissement exceptionnel"** si la dépréciation est définitive.

Ainsi, les immobilisations corporelles, sujettes à dépréciation continue et irréversible, sont assorties annuellement de corrections de valeur qui prennent la forme d'amortissements ; celles dont la dépréciation est jugée réversible font l'objet de provisions pour dépréciation (voir n° 794).

### 31.6 LA SORTIE DES IMMOBILISATIONS

La sortie d'une immobilisation du patrimoine d'une entreprise peut être la conséquence d'un acte de gestion, (cession, dotation, rebut) ou résulter d'un événement imprévu (expropriation, destruction, vol,...). Qu'elle soit décidée ou forcée, la sortie d'une immobilisation doit donner lieu à la mise à jour des comptes d'actif concernés (valeur brute, amortissements) et par confrontation avec la valeur de sortie, à la constatation de la plus ou moins value issue de cette sortie.

#### a) Modalités d'enregistrement

La sortie de l'élément doit être enregistrée à la date de cet événement, et donner lieu à la détermination de sa valeur nette d'amortissement, depuis sa date d'entrée jusqu'à sa date de sortie. Lorsqu'un bien sorti avait fait auparavant l'objet d'une provision pour dépréciation, celle-ci est reprise en totalité dans les produits de l'exercice de la sortie.

#### b) Schéma d'écriture de la sortie

##### Illustration

b1- Constatation de l'amortissement sur la fraction du temps couru depuis la dernière clôture jusqu'à la date de la sortie

619xx	28xxx	Dotations d'exploitation aux amortissements Amortissements (nature de l'élément)  Dotation de l'exercice au prorata	x	
				x

b2- Détermination de la valeur nette d'amortissement de l'élément sorti.

28xxx	23xx	Amortissements (Nature de l'élément)  Solde du cumul des amortissements	x	
				s

b3- Constatation de la sortie de l'élément

651x	23xx	Valeurs nettes d'amortissements des immobilisations cédées (Nature de l'élément)  Solde du cumul de l'immobilisation	x	
				s

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

b4- Enregistrement de la valeur de cession

51xx		Trésorerie	x	
	751x	PC des immobilisations		s

b5- Reversement éventuel de la quote-part de la TVA auparavant récupérée

651x		Valeurs nettes d'amortissements des immobilisations cédées	x	
	4456	Etat – TVA due		x

Les biens immobilisés doivent être conservés par l'entreprise pendant une période de cinq ans à compter de la date d'acquisition du bien en question, et être soumis à la réalisation d'opérations assujetties à la TVA ou exonérées. Le cas échéant, il y a lieu à reversement de la TVA.

La TVA à reverser est déterminée au prorata du nombre d'années qui restent à courir entre la date de la cession et la cinquième année civile qui court à compter de la date d'entrée de l'élément à l'actif de l'entreprise.

Une entreprise a acquis un matériel le 1/1/n qui avait donné lieu à récupération de 9.000 DH de TVA. Si elle le revend:

- courant n+1 : elle reversera 4/5 de 9.000 DH
- courant n+2 : elle reversera 4/5 de 9.000 DH
- courant n+5 : aucun versement

**32. NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES**

La rubrique des immobilisations corporelles regroupe les postes suivants :

- 231 Terrains**
- 232 Constructions**
- 233 Installations techniques, matériel et outillage**
- 234 Matériel de transport**
- 235 Mobilier, matériel de bureau & aménagements divers**
- 238 Autres immobilisations corporelles**

a) Les terrains

Les terrains inscrits à l'actif doivent être la propriété de l'entreprise. Le PCGE prévoit les comptes principaux suivants, en fonction de la nature des terrains et des travaux qui y sont effectués;

2311	Terrains nus
2312	Terrains aménagés ou viabilisés
2313	Terrains bâtis
2314	Terrains de gisement <sup>(1)</sup>
2316	Agencements & aménagements de terrains
2318	Autres terrains

• Le compte 2311 «Terrains nus»

Ce compte est débité du coût d'acquisition des terrains à l'état nu (destinés à recevoir ultérieurement des équipements et constructions) en vue d'une utilisation en tant qu'outil d'exploitation. Peuvent être également inscrits à ce compte **les terrains nus acquis dans un but d'épargne**, à condition que l'entreprise n'ait pas au moment de l'achat, l'intention de les revendre dans un délai inférieur à douze mois au plus <sup>(2)</sup>.

Par ailleurs, les entreprises de **promotion immobilière** doivent porter leurs acquisitions de terrains destinés à la construction et à la revente, en compte d'achat et non en compte d'immobilisation.

• Le compte 2312 «Terrains aménagés»

Ce compte reçoit :

- » les acquisitions de terrains déjà aménagés ou viabilisés ; la valeur correspondant à leur aménagement étant portée séparément au débit du compte 2316 "Agencements et aménagements de terrains", en vue d'être amortie (voir n°750).
- » la valeur d'entrée des terrains auparavant acquis à l'état nu, lorsque leur aménagement ou viabilisation ont été réalisés par l'entreprise.

• Le compte 2313 «Terrains bâtis»

Ce compte constate :

---

<sup>1</sup> Terrains d'extraction de matières destinées soit aux besoins de l'entreprise, soit à la revente en l'état

<sup>2</sup> Les opérations d'achats de terrains nus suivies de ventes dans l'année sont comptablement et fiscalement considérées comme une activité de marchand de biens immeubles et doivent être portées aux comptes de produits et de charges

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

- ➔ les acquisitions de terrains déjà bâtis ; la valeur correspondant à leur construction étant portée séparément au compte concerné du poste 232 "Constructions" en vue d'être amortie.
- ➔ la valeur d'entrée des terrains auparavant acquis à l'état nu, lorsque leur construction a été réalisée par l'entreprise

- **Le compte 2314 "Terrains de gisement"**

Ce compte constate les acquisitions de terrains d'extraction de matières et substances utiles destinées soit au besoin de l'entreprise, soit à la revente en l'état.

Compte tenu de la nature de l'utilisation de ces terrains, ils ont par essence, vocation à perdre progressivement leur substance et par conséquent à diminuer de valeur. C'est justement pour cette raison que leur valeur d'entrée est soumise à amortissement.

- **Le compte 2316 "Agencements et aménagements de terrains"**

Ce compte inscrit à son débit les dépenses de toute nature d'agencement et d'aménagement effectuées sur des terrains appartenant à l'entreprise : clôtures, ornements, terrassement, viabilisation, creusement, création d'aires spéciales pour le sport (tennis, golf, foot etc,..) ou la promenade (cours, allées, bois, refuges etc,..).

Ces divers aménagements et agencements sont naturellement amortissables sur la durée prévisible de leur utilisation normale.

**b) Les constructions**

Elles sont constituées par les bâtiments, les installations, les agencements- aménagements et les ouvrages d'infrastructure. Le PCGE prévoit à cet effet les comptes principaux suivants :

**2321 Bâtiments**

Ce compte enregistre le coût de la construction qui représente la valeur des fondations et leurs appuis, des murs, des planchers, et des toitures ainsi que des agencements fixés à ces éléments.

**2323 Constructions sur terrains d'autrui**

Le PCGE a prévu ce compte pour enregistrer dans la comptabilité d'un tiers la valeur des constructions effectuées sur un sol qui n'est pas sa propriété.

En règle générale, le propriétaire acquiert la propriété de la construction à l'expiration du bail par application du droit d'accession ; cependant il a le droit, soit de devenir propriétaire des constructions qui ont été édifiées par un tiers, soit d'obliger celui-ci à les démolir à ses frais.

### **2325 Ouvrages d'infrastructure**

Ce compte enregistre le coût des investissements consentis par l'entreprise pour se doter des voies fixes de liaison, de communication ou d'exploitation terrestre, ferroviaire, ou cours d'eau ainsi que des barrages pour la retenue des eaux .

### **2327 Agencements et aménagements des constructions**

Ce compte est débité du coût de tous les travaux destinés à mettre les bâtiments en état d'utilisation optimale (peinture, décoration, climatisation,...).

Il regroupe également tous les coûts liés à la mise en service d'un bâtiment, tels que ceux relatifs à la sécurité, au téléphone, aux cantines, aux espaces communs, etc..

#### **c) Les installations techniques, matériel et outillage**

Ce poste regroupe les installations et matériels qui se rattachent directement à l'activité de l'entreprise, qu'elle soit industrielle ou commerciale.

Il se décompose ainsi :

#### **2331 Installations techniques**

Ce compte englobe :

- ♦ **les installations complexes spécialisées** : unités fixes comprenant des constructions, matériels et pièces qui, même distincts par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement, formant ensemble une unité homogène, et de ce fait présentant un caractère irréversible dans leur utilisation ; ce qui amène à affecter un seul taux d'amortissement pour l'ensemble.

**Exemple** Barrage, turbine à gaz, unité de raffinage etc..

- ♦ **les installations à caractère spécifique** : affectées à un usage particulier et "dont l'importance justifie une gestion comptable distincte".

**Exemple** Centre de traitement informatique, observatoire, centre radiologique, etc..

### **2332 Matériel et outillage**

Ce compte inclut :

- ◆ **le matériel industriel** qui représente tous les équipements fixes et mobiles, installés par l'entreprise pour la production de biens et services à destination des tiers;
- ◆ **l'outillage** qui regroupe l'ensemble des instruments, nécessaires au bon fonctionnement des matériels de l'entreprise.

### **2333 Emballages récupérables identifiables**

Ce compte regroupe les emballages identifiables qui peuvent faire l'objet de prêts temporaires à des tiers, et susceptibles d'être repris par l'entreprise sous certaines conditions préalablement déterminées.

### **2338 Autres installations techniques, matériel et outillage**

Ce compte reçoit l'inscription des acquisitions ou productions à soi-même d'immobilisations diverses n'entrant pas dans la nomenclature ci-dessus.

Il en est par exemple, des engins servant au déplacement de personnes ou de matières à l'intérieur d'un chantier fermé et qui sont assimilés à un matériel et outillage.

#### **d) Matériel de Transport**

Ce poste regroupe tous les comptes qui enregistrent l'acquisition de tous les moyens (véhicules, engins, trains, appareils cycles, etc...) servant pour le transport de personnes, de marchandises, de matières et produits, et qui sont immatriculés auprès de l'administration en tant que moyen de transport sur la voie publique.

#### **e) Mobilier, matériel de bureau et aménagements divers**

Ce poste regroupe les comptes principaux suivants :

##### **2351. Mobilier de Bureau**

Il comprend les meubles et objets assimilés, destinés à être utilisés par les différents services et bureaux de l'entreprise.

##### **2352. Matériel de Bureau**

Il comprend tous les matériels destinés à faciliter les travaux administratifs et utilisés à cette fin par les employés de l'entreprise (machines à écrire, machines à calculer, matériel de consultation, appareils annexes, fax, photocopieur, etc...).

### **2355. Matériel informatique**

Ce compte comprend le matériel informatique tels que ordinateurs, imprimantes, terminaux ... etc, accompagnés de leurs programmes d'exploitation non dissociés.

### **2356. Agencements, installations et aménagements divers**

Ce compte enregistre la valeur des agencements, installations et aménagements divers "incorporés dans les immobilisations dont l'entreprise n'est pas propriétaire ou sur lesquelles elle ne dispose d'aucun droit réel".

**Exemple** Agencement d'un local loué, aménagement d'une aire de stationnement sur une voie publique.

### **2358. Autres mobilier, matériel de bureau et aménagements divers**

Ce compte reçoit l'inscription des divers éléments d'immobilisation non prévus spécifiquement ci-dessus.

#### **a) Autres immobilisations corporelles**

Ce poste regroupe les immobilisations corporelles dont la spécificité ne permet pas leur inscription dans les autres comptes d'immobilisations.

#### **b) Immobilisations corporelles en cours**

Elles comprennent les immobilisations non achevées ou non mises en service à l'arrêté des comptes, ainsi que les avances et acomptes versés sur des commandes d'immobilisations corporelles.

Ce poste regroupe les comptes principaux suivants :

2392	<b>Immobilisations en cours des terrains et constructions</b>
2393	<b>Immobilisations en cours de s installations techniques, matériel et outillage</b>
2394	<b>Immobilisations en cours de matériel de transport</b>
2395	<b>Immobilisations en cours de mobilier, matériel de bureau et aménagements divers</b>
2397	<b>Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles</b>
2398	<b>Autres immobilisations corporelles en cours.</b>

33. RAPPEL SOMMAIRE DES REGLES FISCALES

**a) Entrée de l'immobilisation**

- Les règles fiscales qui déterminent la valeur d'entrée d'une immobilisation corporelle, sont identiques à celles préconisées par la loi et la doctrine comptable.

L'administration fiscale a apporté quelques précisions sur certains aspects :

- ✓ les pièces de rechange identifiables destinées à un matériel spécialisé doivent être immobilisées.
- ✓ de même, les réparations aboutissant à prolonger la durée de vie d'une immobilisation ou à augmenter sa valeur doivent être inscrites à l'actif immobilisé de l'entreprise.
- ✓ l'entreprise qui acquiert un élément d'actif immobilisé avec reprise simultanée d'un bien ancien doit inscrire à l'actif le bien acquis pour sa valeur d'acquisition sans en déduire la valeur de reprise du bien ancien.
- ✓ les entreprises ayant acquis des immobilisations moyennant un prix libellé en monnaie étrangère doivent inscrire cette immobilisation à l'actif pour la contre-valeur en dirhams de ce prix à la date de la livraison du bien, correspondant à son transfert juridique à l'entreprise.

**b) Application de la TVA aux immobilisations**

- La TVA afférente aux immobilisations, est récupérée dans le mois du paiement ou de l'acceptation de l'effet selon le régime d'imposition (respectivement les encaissements ou le débit) et ce, selon le prorata de déduction applicable par l'entreprise.
- L'entreprise qui reçoit une note d'avoir sur une facture d'achat d'une immobilisation dont la TVA a déjà été déduite, doit :
  - ✓ reverser la TVA déduite dans la limite du montant de la TVA figurant sur la note d'avoir ;
  - ✓ effectuer ce réajustement sur la déclaration relative au mois de réception de la note d'avoir en question.

- La TVA afférente à des biens amortissables est exclue du droit à déduction :
  - ✓ lorsque ces immobilisations ne sont pas affectées à des opérations imposables ou exonérées en vertu des articles 8 et 9 de la loi sur la TVA;
  - ✓ lorsque ces immobilisations ne sont pas nécessaires à l'exploitation.
- La TVA afférente aux véhicules de transport de personnes, à l'exclusion des véhicules utilisés pour le transport collectif du personnel, doit être exclue du droit à déduction
- Les livraisons, faites par l'entreprise pour elle-même, de constructions destinées au logement de son personnel, en exonération de la TVA, doivent répondre aux conditions suivantes :
  - ✓ les logements doivent être affectés à l'habitation principale des employés intéressés pendant une durée minimale de 4 ans à compter de la date du permis d'habiter ;
  - ✓ la superficie couverte de chaque construction affectée à l'habitation d'un employé ne doit pas excéder 240 m<sup>2</sup>.

**c) Les cessions d'immobilisations**

- L'entreprise qui cède une immobilisation doit considérer cette opération comme étant non soumise à la TVA. Cependant, dans l'hypothèse de régularisation, telle qu'exposée dans le point suivant, l'administration fiscale a ouvert la possibilité aux contribuables de la facturer et de transférer par conséquent le droit de déduction.
- La sortie d'une immobilisation de l'actif rend exigible le reversement d'une fraction de la TVA dans les deux hypothèses suivantes :
  - ✓ Lorsque la cession de l'immobilisation en question intervient avant l'expiration du délai de cinq années qui suivent la date de son acquisition ;
  - ✓ Lors du transfert de l'immobilisation à un secteur d'activité non soumis à la TVA ou exonéré sans droit à déduction, en vertu de l'article 7 du dahir instituant la TVA.
- L'entreprise bénéficie des abattements prévue aux articles 18 de l'IGR et 19 de l'IS en matière de taxation des plus-values sur cessions d'immobilisations.

Cependant, l'entreprise qui cède au cours de l'exercice des voitures de tourisme, doit calculer la plus ou moins value de cession sur la base de la valeur nette comptable déterminée à partir des dotations aux amortissements comptables, que celles-ci aient été déduites du résultat fiscal en totalité ou en partie.

32. CAS D'ILLUSTRATION

**Illustration**

Une entreprise a commandé le 15/02/N-3 la fabrication d'une machine industrielle ayant une valeur de 5.300.000 DH, la livraison devant s'effectuer le 1/02/N.

En vue de financer le premier acompte pour cette acquisition, l'entreprise contracte le même jour un emprunt de 2.000.000 DH à amortir sur 8 ans avec un taux d'intérêt fixe de 10%. Elle décide d'immobiliser les frais financiers intercalaires. Il a été convenu que l'entreprise versera par la suite au fournisseur d'immobilisation une avance de 700.000 DH (HT) tous les 30/06, le reliquat devant être réglé à la livraison.

Le 1/02/N, l'entreprise reçoit la facture suivante :

✓	Matériel .....	5.300.000
✓	Remise spéciale .....	- 300.000
		-----
✓	Total .....	5.000.000
✓	Acompte reçu .....	2.000.000
✓	Avances reçues (700.000 x 3) .....	2.100.000
✓	Net à payer HT .....	900.000
✓	TVA 20% .....	180.000
	<b>Total .....</b>	<b>1.080.000</b>

Par ailleurs, des travaux évalués à un coût total de 20.000 DH ont été effectués par le personnel pour permettre l'installation de cette machine, et des honoraires ont été réglés à un ingénieur-conseil au titre de cette opération pour 15.000 DH (HT)

CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF  
SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

**Tableau d'amortissement de l'emprunt**

<i>Date</i>	<i>Solde à amortir en début</i>	<i>Amortissement</i>	<i>Charges financières</i>	<i>Restant à amortir</i>
15/02/N-3	2.000.000	250.000	200.000	1.750.000
15/02/N-2	1.750.000	250.000	175.000	1.500.000
15/02/N-1	1.500.000	250.000	150.000	1.250.000
15/02/N	1.250.000	250.000	125.000	1.000.000
15/02/N+1	1.000.000	250.000	100.000	750.000
15/02/N+2	750.000	250.000	75.000	500.000
15/02/N+3	500.000	250.000	50.000	250.000
15/02/N+4	250.000	250.000	25.000	0

Sommes à immobiliser à la fin de chaque exercice :

Fin N-3 = 200.000 x 10 mois et demi ..... = 175.000 DH  
 Fin N-2 = (200.000 x 1,5/12) + (175.000 x 10,5/12) ..... = 178.125 DH  
 Fin N-1 = (175.000 x 1,5/12) + 150.000 x 10,5/12) ..... = 153.125 DH  
 Au 1-02-N = 150.000 x 1/12 ..... = 12.500 DH

**518.750 DH**

**Réception de l'emprunt et paiement de l'acompte**

5141	1481	15/2/n-3	Banque Emprunts auprès des établissements de crédits	2.000.000	2.000.000
2397			Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles	2.000.000	
34551			Etat – TVA récupérables sur immobilisations	400.000	
	5141		Banque		2.400.000

**Première avance au fournisseur**

2397		30/6/n-3	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles	700.000	
34551			Etat – TVA récupérables sur immobilisations	140.000	
	5141		Banque		840.000

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

**Travaux d'inventaire au 31/12/N-3**

6311	4493	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p style="text-align: center;">30/6/n-3</p> <p>Intérêts des emprunts et dettes Intérêts courus et non échus à payer</p> <p style="text-align: center;">(200.000 x 10,5/12)</p> </div>	175.000	
				175.000
2393	7397	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p style="text-align: center;">30/6/n-3</p> <p>Immobilisations corporelles en cours des installations techniques, matériel et outillage Transfert de charges financières</p> </div>	175.000	
				175.000

**Début d'exercice n-2**

4493	6311	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Intérêts courus et non échus à payer Intérêts des emprunts et dettes</p> </div>	175.000	
				175.000

**Le 15/2/N-2**

1481		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Emprunts auprès des établissements de crédit</p> </div>	250.000	
6311		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Intérêts des emprunts et dettes</p> </div>	200.000	
34552		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Etat – TVA récupérable sur les charges</p> </div>	14.000	
	5141	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Banque</p> </div>		464.000

**Le 30/6/N-2 : Deuxième avance au fournisseur**

2397		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles</p> </div>	700.000	
34551		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Etat – TVA récupérable sur immobilisations</p> </div>	140.000	
	5141	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Banque</p> </div>		840.000

**Travaux d'inventaire au 31/12/N-2**

6311	4493	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Intérêts des emprunts et dettes Intérêts courus et non échus à payer</p> <p style="text-align: center;">(175.000 x 10,5/12)</p> </div>	153.125	
				153.125

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

2393		Immobilisations corporelles en cours des installations techniques, matériel et outillage	178.125	
	7397	Transfert de charges		178.125

**Début N-1**

4493		Intérêts courus et non échus à payer	153.125	
	6311	Intérêts des emprunts et dettes		153.125

**15/2/N-1**

1481		Emprunts auprès des établissements de crédit	250.000	
6311		Intérêts des emprunts	175.000	
34552		Etat – TVA récupérable sur les charges	12.250	
	5141	Banque		437.250

**Le 30/6/N-1 : 3<sup>ème</sup> avance au fournisseur**

2397		Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles	700.000	
34551		Etat – TVA récupérable sur immobilisations	140.000	
	5141	Banque		840.000

**31/12/N-1 : Travaux d'inventaire**

6311		Intérêts des emprunts et dettes	131.250	
	4493	Intérêts courus et non échus à payer  (150.000 x 10,5/12)		131.250
2393		Immobilisations corporelles en cours des installations techniques, matériel et outillage	153.125	
	7397	Transfert de charges financières		153.125

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

**Le 1/1/N**

4493			131.250	
	6311	Intérêts courus et non échus à payer Intérêts des emprunts et dettes		131.250

**Le 1/2/N**

6311			12.500	
	4493	Intérêts des emprunts et dettes Intérêts des emprunts et dettes		12.500
2393		Immobilisations corporelles en cours des installations techniques, matériel et outillage	12.500	
	7397	Transfert de charges financières		12.500

**Livraison et installation**

2393			4.100.000	
	2397	Immobilisation corporelles en cours des installations, matériel et outillage Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles		4.100.000
2393		Immobilisation corporelles en cours des installations, matériel et outillage	900.000	
34551		Etat – TVA récupérable sur les immobilisations	180.000	
	1486	Fournisseurs d'immobilisations		1.080.000
6xxx		Charges d'exploitation	20.000	
	5141	Banque		20.000
2393		Immobilisations corporelles en cours des installations, matériel et outillage	20.000	
	7197	Transferts de charges d'exploitation		20.000
61365		Honoraires	15.000	
34552		Etat – TVA récupérable sur les charges	3.000	
	5141	Banque		17.850

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 3 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

	2331		Installations techniques	5.538.750	
		2393	Immobilisations corporelles en cours des installations, matériel et outillage		5.538.750

**Récapitulation du coût de revient de l'immobilisation :**

	HT	TVA	TTC
* Coût externe de la fabrication	5.000.000	1.000.000	6.000.000
* Charges financières intercalaires	518.750	NEANT	NEANT
* Charges internes immobilisées	20.000	NEANT	NEANT
<b>TOTAL</b>	<b>5.538.750</b>	<b>1.000.000</b>	<b>6.538.750</b>

Dans le cas où l'entreprise avait procédé elle-même à la conception et à la fabrication de la machine industrielle, l'opération aurait transité par le compte de production immobilisée.

Sur le plan fiscal l'entreprise se serait facturée la TVA engendrée par la livraison à soi-même de l'ensemble de l'immobilisation. cette TVA aurait été calculée sur la totalité du coût de revient incorporant les frais financiers intercalaires et les autres charges internes.

**Illustration** Supposons que la fabrication interne de la commande avait nécessité un coût de 4.000.000 DH et que par ailleurs, elle avait été réalisée dans le même délai et mobilisé le même financement externe, la structure du coût final de l'opération se serait présentée ainsi :

Coût de revient de l'immobilisation :	
Total des charges non financières	4.020.000,00
Total des charges financières	518.750,00
Coût de l'immobilisation	4.538.750,00
TVA facturée ( <sup>1</sup> )	907.750,00
Coût de l'immobilisation TTC	5.446.500,00

<sup>1</sup> qui est en même temps déductible