

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PTP-10-20-10-20-04/05/2016

Date de publication : 04/05/2016

BIC - Intéressement et participation - Participation des salariés aux résultats de l'entreprise - Dispositions fiscales - Régime fiscal de la participation au regard de l'employeur - Régime fiscal applicable à la provision pour investissement

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Intéressement - participation

Titre 1 : Participation des salariés aux résultats de l'entreprise

Chapitre 2 : Les dispositions fiscales concernant la participation des salariés aux résultats de l'entreprise

Section 1 : Régime fiscal de la participation au regard de l'employeur

Sous-section 2 : Régime fiscal applicable à la provision pour investissement

Sommaire :

I. Provisions pour investissement constituées par les entreprises autres que les sociétés coopératives de production

A. Suppression du caractère déductible

B. Sort des provisions pour investissement constituées antérieurement à la suppression du caractère déductible

II. Provisions pour investissement constituées par les sociétés coopératives de production

A. Conditions de constitution de la provision pour investissement

1. Conditions de fond

a. Détermination du montant de la provision pour investissement

1° Cas général

a° Constitution des provisions pour investissement par référence aux sommes portées à la réserve spéciale de participation

b° Confusion de la provision pour investissement et des sommes versées à la réserve légale et au fonds de développement

2° Accords de groupe

a° Contribution effective à la participation globale

b° Contribution à un plan d'épargne pour la retraite collectif

b. Exercice d'imputation de la provision pour investissement

2. Conditions de forme

B. Conditions d'emploi de la provision pour investissement

1. Computation du délai d'emploi

a. Délai de deux ans

- b. Délai de quatre ans
2. Nature des investissements à réaliser pendant ce délai
3. Sort de la provision pour investissement
 - a. Premier cas : la provision a été régulièrement utilisée
 - b. Deuxième cas : la provision n'a pas été utilisée
4. Régime fiscal des éléments acquis en emploi

I. Provisions pour investissement constituées par les entreprises autres que les sociétés coopératives de production

A. Suppression du caractère déductible

1

Conformément aux dispositions du IV de l'article 237 bis A du code général des impôts (CGI), seules demeurent déductibles les provisions pour investissement constituées par les sociétés coopératives de production (SCOP) en application du 3 du II de l'article 237 bis A du CGI.

En revanche, les provisions pour investissement constituées en application des 1 et 2 du II de l'article 237 bis A du CGI cessent d'être admises en déduction des résultats imposables constatés au titre des exercices clos à compter du 17 août 2012.

B. Sort des provisions pour investissement constituées antérieurement à la suppression du caractère déductible

10

Les provisions pour investissement constituées par les entreprises autres que les SCOP figurant à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 17 août 2012 doivent, en application du 4 du II de l'article 237 bis A du CGI :

- soit être utilisées à l'acquisition, la création d'immobilisations ou au titre de dépenses de formation dans le délai de deux ans (pour plus de précisions, cf. II-B-2 au § 210) ;
- soit, si elles ne sont pas utilisées dans le délai de deux ans suivant leur constitution à l'acquisition ou la création d'immobilisations (ou au titre de dépenses de formation), être rapportées au bénéfice imposable.

Les règles de computation du délai de deux ans sont développées au II-B-1 aux § 180 à 200 .

II. Provisions pour investissement constituées par les sociétés coopératives de production

A. Conditions de constitution de la provision pour investissement

1. Conditions de fond

a. Détermination du montant de la provision pour investissement

1° Cas général

a° Constitution des provisions pour investissement par référence aux sommes portées à la réserve spéciale de participation

20

Conformément au 3 du II de l'[article 237 bis A du CGI](#), les sociétés coopératives de production (SCOP) qui ont constitué une réserve spéciale de participation peuvent doter, en franchise d'impôt, une provision pour investissement, au plus égale aux sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et admises en déduction des bénéfices imposables.

30

Ne peuvent toutefois constituer une provision pour investissement égale au montant des sommes portées à la réserve spéciale de participation, les SCOP dont le capital est détenu pour plus de 50 % par des associés non coopérateurs définis au 1 quinquies de l'[article 207 du CGI](#), et par des titulaires de certificats coopératifs d'investissement. Ces SCOP peuvent cependant constituer en franchise d'impôt une provision pour investissement pour un montant égal à 25 % ou 50 % du montant des sommes portées à la réserve spéciale de participation selon les cas (cf. **II-A-1-a-1°-a° § 40**).

Toutefois, une SCOP conserve la faculté de constituer une provision pour investissement égale à la totalité des sommes portées à la réserve spéciale de participation lorsque le dépassement du seuil de 50 % est dû à la détention de la majorité du capital par une autre SCOP, dans les conditions prévues par l'[article 25 de la loi du 19 juillet 1978 portant statut des SCOP](#).

35

Par ailleurs, les SCOP issues de la transformation d'une société existante dans les conditions prévues aux [articles 48 à 52 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives de production](#) et dont le capital n'est pas détenu majoritairement par des associés coopérateurs au moment de cette transformation (appelées "SCOP d'amorçage") peuvent également constituer une provision pour investissement égale au plus au montant des sommes portées à la réserve spéciale de participation, sous réserve que l'ensemble des associés non coopérateurs s'engage à céder ou à obtenir le remboursement d'un nombre de titres permettant aux associés coopérateurs d'atteindre le seuil de 50 % du capital au plus tard le 31 décembre de la septième année suivant celle de la transformation en société coopérative de production ([CGI, art. 237 bis A, II-3 al. 3 et 4](#)).

Les modalités de cet engagement sont fixées par le [décret n° 2014-1758 du 31 décembre 2014](#) relatif au dispositif d'amorçage applicable aux sociétés coopératives de production. Aux termes de ce dernier, les statuts de la SCOP stipulent que les associés non coopérateurs s'engagent à céder ou à obtenir le remboursement d'un nombre de titres permettant aux associés coopérateurs d'atteindre le seuil de détention de 50 % du capital au plus tard le 31 décembre de la septième année suivant celle de la transformation en SCOP. En outre, une copie des statuts est transmise par la SCOP à l'administration fiscale dans le mois qui suit leur adoption.

En cas de non-respect de l'engagement des associés non coopérateurs, la société doit rapporter au résultat imposable de l'exercice qui comprend le 31 décembre de la septième année suivant celle de sa transformation en SCOP une somme correspondant aux excédents de provisions pour investissement admis en déduction en application du 3 du II de l'[article 237 bis A du CGI](#) par rapport au montant de provision déductible en application du 2 du II de l'[article 237 bis A du CGI](#). Les droits correspondants sont majorés de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#), décompté à partir de l'exercice au cours duquel la provision a été déduite.

Les dispositions du 2 de l'[article 237 bis A du CGI](#) définissent le montant de provision que les sociétés

anonymes à participation ouvrière étaient autorisées à constituer en franchise d'impôt au titre des exercices clos avant le 17 août 2012. Cette provision est égale à 50 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et admises en déduction du bénéfice imposable. La provision constituée en franchise d'impôt peut être égale à 75 % de ces mêmes sommes lorsqu'au titre de chaque exercice, une somme égale à 25 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et admises en déduction des bénéfices imposables a été affectée à un compte de réserve non distribuable, par prélèvement sur les résultats.

Pour plus de détails sur les "SCOP d'amorçage", il convient de se reporter au [BOI-IS-BASE-30-40](#) au II-B aux § 160 à 180.

37

Les SCOP membres d'un groupement de SCOP prévu aux [articles 47 bis à 47 septies de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des SCOP](#) et dont la majorité du capital est détenue soit par une ou plusieurs sociétés coopératives membres de ce groupement, soit par des salariés employés par les autres sociétés coopératives membres de ce groupement, soit conjointement par ces deux catégories d'associés, peuvent doter, en franchise d'impôt, une provision pour investissement dans les conditions décrites aux [II-A-1-a-1°-a° § 20 et 30 \(CGI, art. 237 bis , II-3 al.4\)](#).

Cette faculté est ouverte aux SCOP membres d'un groupement pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2015.

40

Résumé du régime fiscal des provisions pour investissement constituées par les SCOP

Détention du capital de la SCOP	Provision pour investissement
1. SCOP détenue à 50 % au moins par des coopérateurs	100 % de la réserve spéciale de participation (CGI, art. 237 bis A, II-3- al. 1)
2. SCOP détenue à plus de 50 % par des non coopérateurs et des titulaires de certificats d'investissement :	

Principe	<p>Pour les SCOP ayant conclu des accords de participation comportant une formule dérogatoire : 50 % de la fraction des sommes portées à la réserve spéciale de participation et déduite du bénéfice imposable, qui est attribuée aux salariés de l'entreprise, en plus du minimum légal résultant de la formule de droit commun ;</p> <p>Pour les SCOP ayant adopté un régime de participation à titre facultatif : 25 % ou 50 % (le taux dépend de la date de conclusion de l'accord de participation) des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et qui correspondent à la participation de droit commun.</p> <p>Ainsi, pour les accords en cours de validité à la date de publication de la loi n° 2001-152 du 19 janvier 2001 sur l'épargne salariale ou qui ont été conclus dans les deux ans de sa publication, soit au plus tard le 20 janvier 2003, le taux est de 50 % (il en est de même des accords conclus entre le 31 décembre 2006 et le 31 décembre 2009). Il est ramené à 25 % pour ceux conclus entre le 21 janvier 2003 et le 30 décembre 2006, et depuis le 1er janvier 2010.</p>
Exception : détention de la majorité du capital par une autre SCOP pendant au plus 10 ans	100 % de la réserve spéciale de participation (CGI, art. 237 bis A, II-3- al. 2)
3. SCOP, membre d'un groupement de SCOP, détenue majoritairement par une ou plusieurs SCOP membres de ce groupement ou par des salariés employés par des SCOP de ce même groupement.	100 % de la réserve spéciale de participation (CGI, art. 237 bis A, II-3- al. 4)

<p>4. SCOP issue de la transformation d'une société existante et détenue à plus de 50% par des non coopérateurs s'étant engagés à céder ou à obtenir le remboursement d'un nombre de titres permettant aux associés coopérateurs d'atteindre le seuil de détention de 50 % du capital au plus tard le 31 décembre de la septième année suivant celle de la transformation en société coopérative de production ("SCOP d'amorçage")</p>	
<p>Principe</p>	<p>100 % de la réserve spéciale de participation (CGI, art. 237 bis A, II-3- al. 3)</p>
<p>Exception : en cas de non respect de l'engagement pris par les associés non coopérateurs</p>	<p>La SCOP réintègre au résultat de l'exercice au cours duquel le délai de sept ans arrive à son terme l'excédent de provision admise en déduction et égale à 100 % de la réserve spéciale de participation par rapport à la provision qui aurait été admise en déduction en application du 2 du II de l'article 237 bis A du CGI. Le montant de provision qui reste ainsi admis parmi les charges déductibles est égal :</p> <ul style="list-style-type: none">- à 50 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation, ou- à 75 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation lorsque l'entreprise concernée a affecté, au titre de chaque exercice, à un compte de réserve non distribuable, par prélèvement sur les résultats, une somme égale à 25 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et admises en déduction des bénéfices imposables. <p>(CGI, art. 237 bis A, II-3 et 2)</p>

50

La provision pour investissement peut être déduite au titre de l'exercice au cours duquel la réserve spéciale de participation est elle-même déduite, lorsque la réserve spéciale de participation est constituée et déduite avant la clôture de l'exercice qui sert de base à la participation dans la situation où les ristournes distribuées par la SCOP sont affectées à la réserve spéciale de participation dans le cadre d'un accord de participation ([BOI-BIC-PTP-10-20-10-10](#) au I-A § 30), conformément à l'[article R. 3323-10 du code du travail](#).

b° Confusion de la provision pour investissement et des sommes versées à la réserve légale et au fonds de développement

60

Le 3 du II de l'article 237 bis A du CGI dispose que les dotations à la réserve légale et au fonds de développement des SCOP peuvent tenir lieu, à due concurrence, de provision pour investissement.

La provision pour investissement peut alors bénéficier de la franchise d'impôt prévue au 3 du II de l'article 237 bis A du CGI si elle est utilisée dans un délai de quatre ans (au lieu de deux) à l'acquisition ou la création d'immobilisations, conformément au 4 du même II.

Cette disposition permet aux SCOP qui ne voudraient pas réduire le montant de leur dotation annuelle à la réserve légale ou au fonds de développement, de bénéficier des avantages fiscaux sans constituer à proprement parler une provision pour investissement.

Bien entendu, la déduction du bénéfice imposable de la partie de ces dotations qui tient lieu de provision pour investissement n'est autorisée, comme pour la provision proprement dite, qu'au titre de l'exercice suivant celui dont les résultats ont servi de base de calcul de la réserve spéciale de participation.

Remarque : La provision pour investissement sera toutefois considérée comme constituée dès l'exercice de réalisation des résultats ouvrant droit à participation si les conditions suivantes sont réunies :

- au bilan de l'exercice de réalisation des résultats ouvrant droit à participation, le résultat de l'exercice est subdivisé de manière à faire apparaître le montant de la réserve légale et du fonds de développement qui tient lieu de provision pour investissement ;
- la provision pour investissement est alors déduite de manière extracomptable des résultats de ce même exercice ;
- la provision pour investissement est mentionnée dans l'annexe comptable ainsi que sur le tableau de provisions annexé à la déclaration de résultats, accompagné des états prévus par l'article 171 bis de l'Annexe II au CGI ;
- enfin, au bilan des exercices suivants, les comptes de réserve légale et de fonds de développement sont subdivisés pour faire apparaître le montant qui représente la provision pour investissement.

Si la possibilité offerte par les dispositions du 3 du II de l'article 237 bis A du CGI de représenter la provision pour investissement par des dotations à la réserve légale et au fonds de développement n'est pas utilisée, la provision pour investissement est constituée dans les conditions habituelles (cf. II-A-1-a-1°-a° § 20 et suivants). Dans ce cas, elle fait donc effectivement partie des charges comptabilisées au compte de résultat.

Les dotations dont il s'agit ne seront admises en déduction du bénéfice fiscal qu'à concurrence du montant de la provision pour investissement qui aurait pu être constituée et à laquelle elles se substituent. Le surplus éventuel de dotations suivrait le régime habituel des dotations à la réserve légale ou au fonds de développement ; au cas où, au contraire, ces dotations seraient inférieures au montant que pourrait atteindre la provision pour investissement, aucun report de droit à cet avantage fiscal ne serait possible.

En revanche, les SCOP pourront compléter le montant de la provision pour investissement à concurrence de leurs droits.

70

Dans tous les cas où elle tient lieu de provision pour investissement, la dotation à la réserve légale ou au fonds de développement a les mêmes caractères que cette provision. Il s'ensuit notamment que :

- pour le calcul de la réserve spéciale de participation, la partie des dotations assimilée à cette provision doit être déduite des excédents nets de gestion avant calcul de l'impôt théorique ;
- à défaut d'emploi dans le délai de quatre ans (cf. II-B-1-b § 200), à l'acquisition ou à la création d'immobilisations, ces dotations devront, quelle que soit leur dénomination, être rapportées au

bénéfice fiscal à la fin de l'exercice suivant ;

- au cas où les dispositions relatives au blocage pendant cinq ans des droits des salariés ne seraient pas respectées, ces dotations seraient rapportées au bénéfice fiscal de l'exercice au cours duquel la règle d'indisponibilité aurait été enfreinte.

Dans ces deux derniers cas, bien que la base de calcul de la participation dans les SCOP soit distincte du bénéfice fiscal, on peut admettre que les dotations rapportées au bénéfice fiscal s'ajoutent aux excédents de gestion avant imputation du minimum de ristournes et de l'impôt théorique puisqu'elles ont, au moment de leur constitution, réduit le montant du bénéfice net de base d'une somme égale à la moitié de leur montant.

Il est précisé que, comme dans le cas général, la provision pour investissement ou les dotations qui en auraient tenu lieu n'auraient pas à être soumises à l'impôt à concurrence des droits des salariés devenus exigibles ou disponibles, en raison des cas de déblocage anticipé prévus à l'[article R. 3324-22 du code du travail](#).

En conséquence, les SCOP qui utiliseraient la faculté accordée par le 3 du II de l'article 237 bis A du CGI seront tenues de déclarer les dotations bénéficiant du régime des provisions pour investissement, parmi les provisions déductibles pour l'assiette de l'impôt sur l'imprimé n° **2053-SD** "Compte de résultat" (CERFA n° 10947), à la ligne HG. Ces provisions devront figurer au bilan fiscal (imprimé n° **2051-SD** Bilan-passif (CERFA n° 10938), ligne DK) parmi les provisions constituées en franchise d'impôt, dont le détail sera indiqué dans le formulaire n° **2056-SD** Provisions inscrites au bilan (CERFA n° 10949), à la ligne 3U.

Ces imprimés sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

En principe, la limitation du montant de la provision pour investissement ne s'applique pas aux SCOP, le montant de la provision pour investissement que celles-ci sont autorisées à constituer en franchise d'impôt à la clôture de chaque exercice demeure d'un montant égal à celui des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice ou, éventuellement, de l'exercice précédent dans l'hypothèse où il aurait été décidé, par voie d'accord dérogatoire, d'affecter la totalité ou une partie des « ristournes » à la constitution de la réserve spéciale de participation.

80

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas aux SCOP dont le capital est détenu pour plus de 50 % par des associés non coopérateurs définis au I quinquies de l'[article 207 du CGI](#), et par des titulaires de certificats coopératifs d'investissement.

Une SCOP conserve néanmoins la faculté de constituer une provision pour investissement égale à 100 % lorsque le dépassement du seuil de 50 % est dû à la détention de la majorité du capital par une autre SCOP dans les conditions prévues par l'[article 25 de la loi du 19 juillet 1978 portant statut des SCOP](#) (cf. [II-A-1-a-1-a au § 20](#)).

Peuvent aussi constituer une provision pour investissement égale à 100 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation les "SCOP d'amorçage". Il s'agit de SCOP issues de la transformation d'une société existante et dont les associés non coopérateurs, majoritaires au capital, s'engagent au moment de cette transformation à céder ou à obtenir le remboursement d'un nombre de titres permettant aux associés coopérateurs d'atteindre le seuil de 50 % du capital au plus tard le 31 décembre de la septième année suivant celle de la transformation en SCOP (cf. [II-A-1-a-1-a au § 35](#)).

De même, une SCOP, membre d'un groupement de SCOP relevant des articles 47 bis à 47 septies de la loi du 19 juillet 1978 portant statut des SCOP, dont la majorité du capital est détenue par une ou plusieurs SCOP membres de ce groupement ou par des salariés employés par des SCOP membres de ce groupement peut doter une provision pour investissement égale à 100 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation.

2° Accords de groupe

a° Contribution effective à la participation globale

90

Si un accord est conclu au sein d'un groupe de sociétés coopératives de production soumis au régime défini de l'[article 223 A du CGI](#) à l'[article 223 U du CGI](#) et que celui-ci aboutit à dégager une réserve globale de participation, la provision pour investissement est constituée par chacune des SCOP intéressées dans la limite de sa contribution effective à la participation globale. Toutefois, chacune de ces sociétés peut transférer tout ou partie de son droit à constitution de ladite provision à l'une des autres sociétés du groupe dont il s'agit, ou à plusieurs d'entre elles.

b° Contribution à un plan d'épargne pour la retraite collectif

100

Les SCOP qui effectuent des abondements complémentaires sur un plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour investissement ([CGI, art. 237 bis A, II-1-al. 5](#)).

Cette provision pour investissement est égale à 25 % du montant des versements complémentaires versés. Ce taux est porté à 50 % pour les versements complémentaires investis en titres donnant accès au capital de la SCOP.

De plus, les SCOP qui versent, au titre du plan d'épargne pour la retraite collectif créé à l'[article L. 3334-2 du code du travail](#) et dans le cadre des dispositions de l'[article L. 3332-11 du code du travail](#), des sommes complémentaires au montant versé par leurs salariés pour l'acquisition de parts de fonds régis par les troisième aux sixième alinéas du V de l'[article L. 214-164 du code monétaire et financier](#) peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour investissement égale à 35 % des versements complémentaires. Les titres d'entreprises solidaires ou d'organismes acquis doivent être conservés pendant deux ans au moins par le fonds ([CGI, art. 237 bis A, II-1-al. 6](#)).

110

Les provisions calculées sur les abondements sur un PERCO peuvent être utilisées au titre des dépenses de formation prévues à l'[article L. 3341-3 du code du travail](#).

120

Le bénéfice des avantages fiscaux liés à l'abondement de la SCOP à un PERCO est, dans l'hypothèse d'un accord conclu entre un groupe de SCOP et leur personnel, réservé à celles de ces sociétés qui contribuent effectivement à cet abondement, et dans la limite de leurs contributions respectives.

Toutefois, une SCOP peut transférer tout ou partie de son droit à constituer une provision à l'une des autres sociétés du groupe ou à plusieurs d'entre elles. Cette possibilité de transfert est subordonnée à une autorisation préalable du ministre chargé des finances ([CGI, art. 237 bis A, II-6](#)).

b. Exercice d'imputation de la provision pour investissement

130

Il s'agit du même exercice que celui au cours duquel a lieu la déduction en franchise d'impôt de la

participation, c'est-à-dire de l'exercice qui suit celui au titre duquel la participation est calculée.

Cette provision ne peut donc pas être constituée avant l'exercice d'imputation de la participation. Elle ne peut pas davantage être constatée au cours d'un exercice postérieur à celui de l'imputation de la participation dès lors que le fait générateur qui en justifie la constitution trouverait son origine dans un exercice passé.

140

Si les résultats imposables de l'exercice de répartition des droits des salariés sont insuffisants pour permettre la déduction en franchise d'impôt de tout ou partie des sommes portées au compte de la provision pour investissement, la quote-part de la provision non déduite de ces résultats constitue un déficit reportable dans les conditions prévues à l'article 156 du CGI ou à l'article 209 du CGI.

2. Conditions de forme

150

Ces conditions sont définies par l'article 171 bis de l'annexe II au CGI.

Aux termes de cet article, la constitution en franchise d'impôt de la provision pour investissement est subordonnée au respect des conditions de forme mentionnées au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

Cette obligation a été rappelée par la RM Grenet n° 13016, JO AN du 4 juillet 1994 p. 3416.

160

Le tableau des provisions prévu au II de l'article 38 de l'annexe III au CGI doit à cet effet être complété par la production :

- d'un état faisant apparaître distinctement les modalités de calcul des sommes affectées au compte de la réserve spéciale de participation et au compte de la provision pour investissement ;
- d'un état comportant indication de l'emploi de la provision dans les deux ans qui ont suivi sa constitution.

B. Conditions d'emploi de la provision pour investissement

170

Il résulte des dispositions du 4 du II de l'article 237 bis A du CGI que la provision pour investissement doit être utilisée dans le délai de deux ans à l'acquisition ou à la création d'immobilisations. À défaut, son montant est rapporté au bénéfice imposable.

Ce délai est porté à quatre ans lorsque la provision pour investissement est représentée par des dotations à la réserve légale et au fonds de développement.

L'application de ces dispositions appelle des précisions sous l'angle de la computation du délai d'emploi, de la nature des investissements à réaliser, du sort fiscal de la provision et des biens acquis en emploi.

1. Computation du délai d'emploi

180

Le point de départ du délai d'utilisation est l'ouverture de l'exercice suivant celui à la clôture duquel la

provision a été constituée.

a. Délai de deux ans

190

Si l'exercice suivant celui à la clôture duquel la provision a été constituée a une durée égale ou supérieure à un an, c'est aux résultats de l'exercice suivant celui -ci qu'il y aurait lieu de rapporter la provision constituée s'il apparaissait qu'elle n'a pas été utilisée conformément à son objet ou si cet emploi est intervenu plus de deux ans après sa constitution. En revanche, si l'exercice suivant celui de la constitution est d'une durée inférieure à un an, ce n'est qu'aux résultats comptables du troisième exercice clos après celui de la constitution que pourra éventuellement être rapportée ladite provision.

b. Délai de quatre ans

200

Les mêmes règles s'appliquent pour la computation du délai de quatre ans.

2. Nature des investissements à réaliser pendant ce délai

210

Il résulte des dispositions susvisées que toutes les acquisitions ou créations de biens présentant le caractère d'immobilisations peuvent constituer un emploi valable de la provision.

Les immobilisations se définissent comme les biens durables d'une entreprise par opposition à ses valeurs d'exploitation.

Elles se distinguent par ailleurs des frais d'établissement ([BOI-BIC-CHG-20-30-20](#)).

220

C'est en fonction de ces critères généraux de différenciation et au vu des éléments de fait propres à chaque situation particulière que doit être résolue la question de savoir si les acquisitions ou créations de biens par l'entreprise constituent ou non des immobilisations comme le rappelle la [RM Brocard n° 23756, JO AN du 9 septembre 1972 p. 3646](#).

Remarque : Les programmes mis au point par une SCOP de conseil et d'assistance en informatique et le savoir-faire acquis par le personnel de cette société sont considérés comme des biens acquis en emploi de la provision pour investissement dans la mesure où ces dépenses peuvent être regardées comme ayant permis de constituer des immobilisations et ne présentent pas le caractère de frais d'établissement.

Dans ce cas, l'inscription à l'actif du bilan du prix de revient ou de la valeur réelle de ces immobilisations fait apparaître en contrepartie un profit imposable dans les conditions de droit commun.

Pour l'application des dispositions du 4 du II de l'[article 237 bis A du CGI](#), seules peuvent être considérées comme des emplois valables de la provision pour investissement, les immobilisations acquises ou créées dans les deux ans de la constitution de la provision ou, le cas échéant, dans les quatre années suivant l'exercice de constitution de la provision.

La faculté de constituer des provisions pour investissement constitue pour les sociétés une mesure d'incitation fiscale au développement de leurs investissements et n'a en conséquence de raison d'être que si elle demeure attachée aux investissements nouveaux réalisés postérieurement à la date de clôture de l'exercice de constitution de la provision.

Dès lors, il n'est pas possible de considérer le paiement des arrérages d'un

emprunt comme un investissement annuel susceptible de libérer à due concurrence la provision pour investissement (RM Beauguitte n° 1893, JO AN du 18 janvier 1969 p. 130 et RM Dusseaulx n° 22351, JO AN du 1er avril 1972 p. 757).

230

D'une façon plus générale, les investissements effectués au titre d'un exercice donné ne sont pas libératoires au regard des provisions constituées ou à constituer au titre des exercices suivants, alors même que ces investissements seraient d'un montant très supérieur au montant cumulé desdites provisions. Il ne pourrait, dès lors, être envisagé d'admettre par analogie avec le régime de la participation des employeurs à l'effort de construction, que la partie excédentaire d'investissements effectués au titre d'un exercice déterminé puisse être imputée sur les investissements à réaliser au titre des exercices suivants.

240

Par ailleurs, en considération de l'objet même des dispositions autorisant la constitution d'une provision pour investissement, les éléments acquis en emploi d'autres provisions spéciales telles les provisions pour entreprises de presse ou pour reconstitution des gisements miniers, ne peuvent être considérés comme des emplois valables de la provision pour investissement qu'à concurrence de la fraction de leur prix non affectée à l'emploi des autres provisions.

Pour les mêmes motifs, il y a lieu de considérer que les immobilisations dont le financement serait assuré au moyen de subventions ou de bénéfices en sursis d'imposition ne pourraient pas, à due concurrence, être considérées comme des emplois valables.

250

Il convient également d'observer qu'en raison de l'objet même de ces provisions, les acquisitions portant sur des immobilisations présentant un caractère somptuaire ne pourraient pas être considérées comme des emplois valables. Tel serait le cas par exemple des acquisitions portant sur des résidences d'agrément, des navires de plaisance, ou des immobilisations acquises en vue de se livrer à l'exercice non professionnel de la pêche ou de la chasse. Enfin, l'acquisition de véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières dont l'amortissement est limité pour la fraction de leur prix d'acquisition qui dépasse le seuil fixé par les dispositions du 4 de l'article 39 du CGI ne pourrait constituer un emploi valable qu'à concurrence de cette fraction.

Enfin, l'achat de bons du Trésor ne constitue pas non plus une utilisation valable de la provision pour investissement (CE, arrêt du 13 mars 1981, n°12518).

260

Est susceptible, en revanche, de constituer un emploi valable de la provision pour investissement l'acquisition de logements réalisés au titre de l'investissement obligatoire dans la construction.

270

Il en est de même des titres de participation tels qu'ils sont définis au a quinquièmes du I de l'article 219 du CGI, à l'exclusion par conséquent des simples titres de placement. Le point de savoir si des titres de participation ont le caractère de participation relève d'une question de fait (BOI-BIC-PVMV-30-10).

280

Enfin, conformément aux dispositions du 4 du II de l'article 237 bis A du CGI, la provision pour investissement peut valablement être utilisée au titre des dépenses de formation prévues à l'article L. 3341-3 du code du travail.

3. Sort de la provision pour investissement

290

Deux situations sont à envisager suivant que la provision a été ou non utilisée conformément à son objet dans le délai imparti.

a. Premier cas : la provision a été régulièrement utilisée

300

Lorsque la provision afférente à un exercice donné a été utilisée conformément à son objet dans le délai imparti, elle est en principe définitivement exonérée d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.

310

Toutefois, sous réserve des cas prévus par l'[article R. 3324-22 du code du travail](#) (cas de déblocage anticipé ; [BOI-RSA-ES-10-20](#)), ou par l'[article L. 3324-11 du code du travail](#) (paiement direct aux salariés des sommes d'un montant inférieur à un montant fixé par arrêté ministériel), ou par l'[article L. 2325-32 du code du travail](#) (constitution ou complément de l'apport initial nécessaire à l'acquisition du logement principal), si les droits constitués au profit des salariés devenaient négociables ou exigibles avant l'expiration du délai de trois ou cinq ans imparti par l'[article L. 3324-10 du code du travail](#) ([BOI-BIC-PTP-10-10-10](#)), les entreprises perdraient, de ce fait, le bénéfice des exonérations fiscales qui sont attachées à leur constitution. Il y aurait lieu de rapporter la provision correspondante au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel les droits en cause seraient devenus exigibles ou négociables.

Ce n'est donc pas avant l'expiration du délai de trois ou cinq ans que les provisions dont il s'agit peuvent, nonobstant leur emploi conforme au 4 du II de l'[article 237 bis A du CGI](#) être virées à un compte de réserve au passif du bilan.

b. Deuxième cas : la provision n'a pas été utilisée

320

À défaut d'emploi dans le délai imparti (cf. [II-B-1 § 180](#)) la provision est rapportée au bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date d'expiration de ce délai.

En cas d'utilisation partielle, ce n'est, bien entendu, que l'excédent non employé à l'expiration de ce délai qui doit être rapporté au bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date d'expiration dudit délai.

330

Dans le cas d'un changement d'objet social ou d'activité réelle de société, le 5 de l'[article 221 du CGI](#) prévoit que les provisions constituées avant la date de ce changement et déduites en application de dispositions légales particulières sont réintégrées au résultat de la période d'imposition close à la date du changement ([BOI-IS-CESS-10](#)).

La provision pour investissement doit donc être réintégrée au résultat.

4. Régime fiscal des éléments acquis en emploi

340

En l'absence de toute disposition particulière, les biens acquis en emploi des provisions pour investissement doivent être inscrits à l'actif du bilan dans les conditions définies à l'[article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#). S'il s'agit d'immobilisations amortissables, elles peuvent donner lieu à la

constatation d'amortissement calculés sur leur prix de revient et échelonnés sur leur durée normale d'utilisation sans préjudice, le cas échéant, de l'application des dispositions instituant un amortissement exceptionnel ([BOI-BIC-AMT-10-30-30-10](#) au I § 10).