

# Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

## DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-30-20-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

### BIC - Provisions pour risques et charges - Provisions pour charges – Provisions pour travaux

---

#### Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Provisions

Titre 3 : Provisions pour risques et charges

Chapitre 2 : Provisions pour charges

Section 4 : Provisions pour travaux

#### Sommaire :

- I. Provisions pour travaux de construction ou de reconstruction
  - A. Principes
  - B. Applications jurisprudentielles
    - 1. Provision pour reconstruction d'immeubles détruits
      - a. Cas général
      - b. Cas particuliers
        - 1° Immeubles détruits par inondation
        - 2° Immeubles détruits par faits de guerre.
    - 2. Provision pour travaux de protection contre l'incendie
- II. Provisions pour travaux d'entretien et de réparations
  - A. Charges annuelles et normales
  - B. Charges à répartir sur plusieurs exercices : provisions pour gros entretien ou grandes révisions
  - C. Cas particulier : Reconstitution du sol des carrières épuisées
    - 1. Frais de remise en état
    - 2. Carrière appartenant au patrimoine personnel de l'exploitant

## I. Provisions pour travaux de construction ou de reconstruction

### A. Principes

---

1

D'une façon générale, les travaux de construction ou d'installation constituent des dépenses d'investissement qui ont pour contrepartie l'entrée de nouveaux éléments dans l'actif immobilisé de l'entreprise ou l'accroissement de la valeur des éléments figurant déjà dans cet actif. Ces dépenses ne peuvent dès lors être constatées à l'avance par la voie de provisions, mais peuvent seulement donner lieu à un amortissement dans les conditions de droit commun.

## B. Applications jurisprudentielles

---

### 1. Provision pour reconstruction d'immeubles détruits

---

#### a. Cas général

---

10

Les travaux de reconstruction d'un immeuble détruit ayant pour contrepartie l'entrée d'un bien nouveau dans l'actif immobilisé n'ont pas le caractère de charges déductibles et ne peuvent donc donner lieu à constitution de provision.

#### b. Cas particuliers

---

##### 1° Immeubles détruits par inondation

---

20

*Il a été jugé que les dépenses engagées pour la réfection des installations immobilières d'une entreprise détruites par une inondation ne sauraient donner lieu à la constitution d'une provision déductible, car elles sont destinées à augmenter l'actif de l'entreprise et ne sont, dès lors, susceptibles d'amortissement qu'au fur et à mesure de la dépréciation du capital ainsi reconstitué (CE, arrêt du 31 juillet 1947, n° 86800, RO, p. 284).*

##### 2° Immeubles détruits par faits de guerre.

---

30

La doctrine administrative et la jurisprudence ont ainsi considéré que les dépenses à engager pour la reconstruction d'immeubles détruits par faits de guerre sont destinées à augmenter l'actif de l'entreprise et ne peuvent donner lieu à la déduction d'une provision, même lorsque les indemnités pour dommages de guerre ne couvrent pas intégralement les frais de reconstruction (CE, arrêt du 12 février 1952, n° 8415, 7e et 8e s.-s. réunies, RO, p. 22). Cette solution est applicable, a fortiori, aux travaux de reconstruction d'immeubles autres que ceux détruits par faits de guerre.

### 2. Provision pour travaux de protection contre l'incendie

---

40

*La provision que l'exploitant d'une salle de spectacles a constituée en vue de faire face aux dépenses devant résulter pour lui de l'exécution des travaux prescrits par les règlements relatifs à la protection contre l'incendie des locaux recevant du public ne peut être regardée comme une charge au sens du CGI, car les installations ainsi réalisées auront pour effet d'accroître la consistance de l'actif de l'entreprise, même dans le cas où, l'exploitant étant locataire de l'immeuble, les installations devraient, en vertu du contrat, revenir au propriétaire à la fin de la location (CE, arrêt du 23 juillet 1951, n° 4155, RO, p. 217).*

## II. Provisions pour travaux d'entretien et de réparations

50

Les travaux d'entretien et de réparations des locaux professionnels, du matériel et du mobilier constituent en règle générale des charges annuelles et normales de l'entreprise.

## 60

Par suite, les dépenses correspondant à ces travaux doivent être déduites des résultats (comptable et fiscal) de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et ne peuvent, en principe, justifier la constitution de provisions en franchise d'impôt.

## 70

Toutefois, les entreprises peuvent valablement constituer des provisions à raison de travaux de révisions, d'entretien ou de remise en état :

- qui revêtent une importance telle que les dépenses correspondantes ne peuvent normalement être imputées sur les résultats (comptable et fiscal) d'un seul exercice et doivent, en bonne administration, être réparties sur plusieurs exercices ;

- ou lorsque les circonstances ont fait obstacle de façon insurmontable à l'exécution des travaux.

## A. Charges annuelles et normales

### 80

Les dépenses résultant de l'exécution de travaux courants d'entretien ou de réparations constituent une charge normale de l'exercice au cours duquel elles sont engagées. D'une manière générale, elles ne peuvent dès lors donner lieu, à la clôture d'un exercice antérieur, à la constitution d'une provision déductible du résultat fiscal. Il est rappelé, (cf. [BOI-BIC-PROV-20-10-40](#)) que les dispositions de l'article [39-1-5° du CGI](#) ne peuvent avoir pour effet d'autoriser les entreprises à anticiper la déduction de leurs charges annuelles et qu'une provision ne peut être admise en déduction si elle porte sur des charges incombant normalement aux exercices suivants.

### 90

Le Conseil d'État a fait de nombreuses applications de ces principes.

Il a jugé, en effet, que les dépenses correspondant aux travaux courants de réparations et d'entretien constituent normalement une charge de l'exercice au cours duquel ces travaux sont exposés et, par suite, ne peuvent faire l'objet de provisions constituées en franchise d'impôt (en ce sens : CE, arrêts du 23 juillet 1951, n° 4155, RO, p. 217 ; [12 mars 1969, n° 75615](#) ; [24 juillet 1981 n° 17972, 7e et 8e s.-s.](#) ; [8 juin 1983 n° 29494, 7e et 8e s.-s.](#) ; [8 juillet 1987, n°s 72701 et 72702, 9e et 8e s.-s.](#)).

### 100

La Haute Assemblée a apporté toutefois une dérogation à cette règle en considération des difficultés exceptionnelles qui peuvent avoir fait obstacle de façon insurmontable à l'exécution des travaux au cours de l'exercice pendant lequel ces travaux auraient dû être effectués.

### 110

*Elle a considéré, par exemple, que lorsqu'il est établi que des difficultés résultant de l'état de guerre ont fait obstacle, d'une manière insurmontable, à ce que des travaux d'entretien et de réparations courants soient exécutés au cours de l'exercice pendant lequel ils auraient dû normalement être effectués, les entreprises ont le droit d'obtenir que leur bénéfice net soit calculé sous déduction des provisions qu'elles ont été obligées de constituer pour faire face aux charges différées des travaux d'entretien ou de réparations (CE, arrêt du 16 juin 1955, n° 32336, RO, p. 341).*

*De même, il a été fait application de ces principes dans une espèce où il a été jugé qu'une société n'est pas fondée à constituer des provisions pour faire face à des travaux d'entretien et de réparations qu'elle aurait différés, dès lors qu'il ne résulte pas de l'instruction que cette société ait été contrainte, par suite de troubles survenus au cours de la période litigieuse, de différer, en tout ou en partie, les travaux d'entretien et de réparations courants de ses installations industrielles (CE, arrêt du 28 juin 1961, n° 33758, 7e et 8e s.-s. réunies, RO, p. 393. Dans le même sens : CE, arrêt du 13 juillet 1965, n° 64364, RO, p. 388).*

**Remarque :** La décision de 1965 concernait une entreprise exerçant son activité en France et à Madagascar – considéré alors comme un territoire étranger du point de vue fiscal – et dont le bénéfice ainsi réalisé hors de France avait été regardé, en raison des modalités d'exploitation, comme réalisé en partie dans notre pays.

120

*Pour l'application de cette dérogation, le Conseil d'État a jugé qu'un manque de main-d'œuvre ne constitue pas une difficulté exceptionnelle faisant obstacle de manière insurmontable à l'exécution des travaux (CE, arrêt du 12 mars 1969, n° 75615).*

## **B. Charges à répartir sur plusieurs exercices : provisions pour gros entretien ou grandes révisions**

---

130

Il est admis que des provisions puissent être constituées en franchise d'impôt pour faire face à des dépenses correspondant à des charges normales, lorsque l'importance et le caractère de ces charges sont tels qu'elles doivent, en bonne administration, être réparties sur un certain nombre d'exercices. Il en est ainsi, par exemple, pour les dépenses nécessitées par le gros entretien ou les grandes révisions qu'exigent périodiquement, mais non annuellement, certains matériels -notamment le matériel naval et ferroviaire- et dont le montant constituerait une charge excessive pour les résultats d'un seul exercice.

140

Dans la mesure où elles constituent des charges déductibles, les dépenses répondant à la définition donnée ci-dessus ne peuvent, bien entendu, donner lieu à la constitution d'une provision que si elles satisfont aux conditions de fond et de forme prévues à l'article 39-1-5° du CGI et si, notamment, elles sont nettement précisées à la clôture de l'exercice dont elles affectent les résultats. Cette dernière condition ne peut être regardée comme remplie que si elle s'appuie sur une programmation détaillée des travaux à entreprendre assortie d'une estimation précise de leur coût (en ce sens, CE, arrêt du 1er juillet 1985 n° 49711, 7e et 8e s.-s.).

**Remarque :** Cette décision concernait une provision pour grosses réparations. L'article 3 du règlement CRC n°2003-7 du 12 décembre 2003, modifiant l'article 322-3 du PCG (devenu l'article 311-2), a remplacé les termes « provisions pour grosses réparations ou grandes révisions » par les termes « provisions pour gros entretien ou grandes révisions ». A compter du 1er janvier 2005, aucune provision pour grosses réparations ne peut plus être constituée. La solution dégagée par le Conseil d'État demeure toutefois applicable aux provisions pour gros entretien ou grandes révisions.

150

Le point de savoir si cette condition est réalisée est une question de fait qui doit être résolue par le service au vu des circonstances propres à chaque cas particulier.

160

*La jurisprudence a confirmé pour sa part que si les frais d'entretien et de réparations constituent normalement une charge de l'exercice au cours duquel ils sont exposés et, par suite, ne peuvent en principe faire l'objet de provisions constituées en franchise d'impôt, il peut en être autrement si les travaux en cause excèdent, par leur nature et par leur importance, les dépenses d'entretien ou de réparations entrant dans les charges normales de l'entreprise (CE, arrêt du 12 mars 1969, n° 75615).*

170

*La Haute Assemblée a également jugé qu'une société avait pu valablement constituer des provisions, en fonction de l'importance et de l'urgence des travaux appréciées par catégories de matériel, en vue de faire face à d'importantes réparations de ses installations correspondant à des travaux de gros entretien qui ne se répètent pas annuellement, dès lors que lesdites dépenses n'ont pas pour effet d'accroître la consistance de l'actif ou de prolonger de manière notable la durée d'utilisation des éléments de cet actif (CE, arrêt du 27 octobre 1965, n° 61815 ; dans le même sens, CE, arrêt du 24 juillet 1981 n° 17972).*

180

*Eu égard aux obligations imposées par la S.N.C.F. de révision triennale de ses wagons affectés au transport de matières corrosives, une société peut constituer en franchise d'impôt une provision pour travaux de grosses réparations dès lors que les dépenses concernées excèdent en importance les travaux d'entretien courant (CE, arrêt du 8 juillet 1987 n° 49158, 9e et 8e s.-s.).*

190

*Peut être constituée en franchise d'impôt une provision destinée à couvrir des travaux de réfection de surfaces importantes de toitures évalués selon des devis et décidés par tranches successives par le Conseil d'administration (CE, arrêt du 6 juillet 1990, n° 73078, 9e et 8e s.-s.).*

200

Bien entendu, dans l'hypothèse où les dépenses exposées pour la réparation d'un bien acheté d'occasion sont la condition de la mise en état d'utilisation de ce bien et sont, pour ce motif, considérées comme un élément constitutif du coût de revient du bien réparé, elles ne sauraient justifier la constitution d'une provision.

## **C. Cas particulier : Reconstitution du sol des carrières épuisées**

---

### **1. Frais de remise en état**

---

210

Le Conseil d'État a admis qu'un contribuable, tenu, en exécution d'engagements contractuels, de remblayer une carrière en fin d'exploitation, puisse constituer à cet effet une provision en franchise d'impôt (CE, arrêt du 18 décembre 1974, n° 84875).

Toutefois une telle provision n'est admise en franchise d'impôt qu'à la condition que son montant soit calculé de manière aussi précise que possible. Tel n'est pas le cas d'une provision déterminée selon une évaluation globale sans tenir compte de la superficie et de la profondeur de chacune des parcelles exploitées (CE, arrêt du 18 novembre 1987, n° 72127, 7e et 9e s.-s.).

220

Par ailleurs, l'Administration a précisé (cf. BOI-BIC-PROV-20-10-30) que les dépenses rendues nécessaires par la

réhabilitation des sites exploités revêtent la caractère de charges déductibles du résultat fiscal dès lors qu'elles ne confèrent pas aux terrains ainsi réhabilités une valeur supérieure à celle qui aurait été la leur si la carrière n'avait pas été ouverte.

Les dépenses ayant le caractère de charges peuvent faire l'objet d'une déduction anticipée sous la forme d'une provision en application de l'article [39-1-5° 1er al. du CGI](#), lorsqu'elles apparaissent comme nettement précisées et rendues probables par des événements en cours.

Pour établir que la première des deux conditions est remplie, les exploitants doivent être en mesure d'évaluer les frais correspondant aux travaux de remise en état avec une approximation suffisante et avoir dressé un plan d'étalement si l'exécution de ces travaux doit être effectuée sur plus d'un exercice.

En ce qui concerne la condition touchant à la probabilité, cf. [BOI-BIC-PROV-20-10-30](#).

## 2. Carrière appartenant au patrimoine personnel de l'exploitant

230

*Il a été jugé que, dans la situation d'un contribuable imposé sous le régime du bénéfice réel, qui exploite en carrière un terrain dont il est propriétaire et qu'il met à la disposition de son entreprise sans l'avoir inscrit à l'actif du bilan de cette dernière et sans avoir prévu de contrepartie sous forme de loyer ou de redevance, la charge correspondant à l'obligation pour l'entreprise de compenser la dépréciation, du fait de l'exploitation, du terrain appartenant au patrimoine personnel de l'exploitant, constitue une charge déductible par nature, justifiant, au regard de l'article [39-1-5° du CGI](#), la constitution de provisions proportionnelles à l'ampleur de la dépréciation subie du fait même des extractions pratiquées au cours de l'exercice (CE, arrêt du 21 novembre 1975, n° 91268, RJ II, p. 157).*