RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-30-30-20-10-20130916
Date de publication : 16/09/2013

BIC - Provisions pour risques et charges - Provisions pour charges afférentes aux immobilisations - Provisions pour renouvellement des immobilisations exploitées par des entreprises tenues à une obligation de renouvellement – Champ d'application et conditions de déduction

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Provisions
Titre 3 : Provisions pour risques et charges
Chapitre 3 : Provisions pour charges afférentes aux immobilisations
Section 2 : Provisions pour renouvellement des immobilisations exploitées par des entreprises tenues à une obligation de renouvellement
Sous-section 1 : Champ d'application et conditions de déduction

Sommaire :

I. Champ d'application
A. Biens concernés
1. Obligation de renouvellement
2. Biens amortissables
B. Entreprises concernées
1. Entreprises titulaires de contrats de droit public
2. Entreprises titulaires de contrats relevant du droit privé
C. Obligation de renouvellement mise à la charge d'un tiers
II. Conditions de déductibilité de la provision
A. Déductibilité de la charge de renouvellement
B. Caractère probable et suffisamment précis de la charge
1. Rôle du plan
2. Forme du plan
C. Mode d'évaluation de la provision
1. Caractère suffisamment précis de l'évaluation
2. Modalités particulière d'évaluation
a. Valeur d'origine
b. Coût de remplacement

1

Les provisions pour renouvellement des immobilisations sont, d'une manière générale, exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt (BOI-BIC-PROV-20-10-10 au I-B § 30). Il était fait exception à cette règle pour les entreprises concessionnaires ou locataires qui doivent, en fin de concession ou de bail, remettre leurs installations en bon état à l'autorité concédante ou au bailleur.

10

Celles-ci étaient admises à déduire de leur bénéfice imposable les provisions constituées en vue de faire face au renouvellement desdites installations. Le montant de la provision devait être calculé de façon à répartir la charge sur toute la durée d'utilisation du bien à renouveler.

20

Les dispositions de l'article 5 de la loi de finances pour 1998 n° 97-1269 du 30 décembre 1997, codifiées du vingt-huitième au trente-deuxième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts (CGI), ont pour objet de prévoir les modalités de répartition dans le temps du montant déductible des provisions constituées en vue de faire face à une obligation de renouvellement d'un bien. Elles étendent par ailleurs la possibilité de constituer de telles provisions à l'ensemble des entreprises tenues par une obligation contractuelle de renouvellement de biens, notamment aux entreprises concessionnaires et locataires.

30

En outre, les dotations passées après l'expiration du plan de renouvellement de l'immobilisation établi par l'entreprise ne sont pas déductibles pour la détermination de ses résultats imposables.

I. Champ d'application

A. Biens concernés

40

Les nouvelles modalités de calcul du montant déductible des provisions concernent toutes les provisions constituées en vue de faire face à une obligation de renouvellement de biens amortissables.

1. Obligation de renouvellement

50

La provision n'est admise en déduction du résultat imposable que si l'obligation de renouvellement au titre de laquelle est constituée la provision s'impose à l'entreprise, en exécution d'une stipulation contractuelle.

60

L'obligation de renouvellement peut ainsi résulter d'une garantie contractuelle, dite de garantie totale, donnée dans le cadre d'un contrat de maintenance mais également d'un bail de location, d'un mandat de gestion ou d'exploitation. Elle peut aussi résulter des clauses des cahiers des charges des contrats de droit public de concession ou d'affermage.

70

La notion de renouvellement excède le simple entretien des biens ou leur maintien en état de fonctionnement. Elle consiste en l'engagement de procéder au remplacement du bien à l'identique afin de permettre la continuité d'exploitation ou le maintien d'un niveau de production donné.

80

Sauf exception, cette obligation de renouvellement doit trouver à se matérialiser pendant la période couverte par le contrat (durée de la concession, de la location ou de la garantie ...). Ainsi, les biens dont la durée de vie technique, au moment de leur mise en service, est supérieure à la durée du contrat restant à courir, ne peuvent faire l'objet d'une provision pour renouvellement.

90

Cas particulier : entreprise liée par un contrat de garantie totale.

> *Lorsque dans le cadre d'un contrat de garantie totale, la charge liée à l'obligation de renouvellement fait l'objet d'une rémunération distincte, la provision pour renouvellement au sens de l'article 5 de la loi de finances pour 1998 ne peut excéder, au titre d'un exercice, le montant des produits correspondants déjà comptabilisés à la clôture de cet exercice (CE, arrêt du 21 juin 1995, n° 144450, 8ème et 9ème s.s., Société Champel Allaigre Sorets).*

La doctrine antérieure, notamment celle exprimée dans une lettre du SLF du 20-1-1989 au syndicat des sociétés d'exploitation thermique, est rapportée.

2. Biens amortissables

100

Peuvent faire l'objet d'une provision en vue de faire face à une obligation de renouvellement, les biens amortissables par nature.

110

En application des principes généraux de déduction des amortissements posés par le 2° de l'article 39 du CGI, les amortissements ne peuvent porter que sur des éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation du fait de l'usage et du temps.

120

La constitution d'une provision pour faire face à une obligation de renouvellement, n'est pas réservée aux entreprises propriétaires des biens ou aux entreprises concessionnaires de service public les ayant inscrits à leur actif.

130

Toutefois, la provision ne peut être déduite des résultats imposables que si les biens renouvelables sont utilisés comme moyen d'exploitation dans le cadre de l'activité de l'entreprise sur laquelle pèse l'obligation de renouvellement. Le fait que l'entreprise soit temporairement utilisatrice des biens sans en être propriétaire, ne s'oppose pas à la déductibilité de la provision, pour autant que ces biens acquis en remplacement dans le cadre de l'obligation de renouvellement soient destinés à être transférés gratuitement, en fin de contrat, par le locataire au loueur ou par le fermier ou le concessionnaire à l'autorité concédante (II-A § 250 et 260).

Les éléments constituant l'objet même du négoce de l'entreprise qui en est propriétaire et qui sont par conséquent comptabilisés dans un compte de stocks ne peuvent jamais faire l'objet d'une provision

pour renouvellement, même si une obligation de cette nature, liée à une garantie après-vente ou à un contrat passé avec le fournisseur en cause, est attachée à ces éléments.

B. Entreprises concernées

140

La mesure concerne toutes les entreprises, que leurs résultats soient imposés à l'impôt sur le revenu (BIC, BNC ou BA) ou à l'impôt sur les sociétés, dés lors qu'elles ont une obligation de renouveler un bien dont elles assurent l'exploitation.

150

Pour que cette dernière condition soit regardée comme remplie, le bien doit faire l'objet d'une exploitation directe par l'entreprise. Lorsque l'entreprise confie à une tierce personne l'exploitation des biens à renouveler (contrat de location gérance, mandat de gestion, etc), elle ne peut pas déduire une provision constituée en vue de faire face à une obligation de renouvellement.

1. Entreprises titulaires de contrats de droit public

160

Les entreprises principalement concernées sont les concessionnaires, fermiers et délégataires de service public dès lors que les cahiers des charges font peser sur ces entreprises une obligation contractuelle spécifique de renouvellement des installations concédées ou affermées de manière à maintenir le potentiel productif de telles installations au niveau exigé par la continuité du service public.

170

La concession de service public est définie comme le contrat par lequel une personne publique (le concédant) confie pour une durée déterminée à une personne généralement privée (le concessionnaire) l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, moyennant la perception d'une redevance sur les usagers.

180

L'affermage est une convention par laquelle une personne publique confie le service public à un fermier, qui en assure l'exploitation sous sa responsabilité grâce aux ouvrages qui lui sont remis et verse en contrepartie des redevances à la personne publique cocontractante. En principe, dans l'affermage, l'ensemble des équipements mobiliers et immobiliers nécessaires à l'exploitation du service public est financé par l'autorité publique cocontractante et mis à la disposition du fermier qui doit cependant prendre en charge leur renouvellement.

190

En ce qui concerne le marché d'entreprise et de travaux publics, l'entreprise qui a construit les équipements et les exploite peut constituer une provision pour renouvellement si le contrat met à sa charge cette obligation, même si elle ne peut pas par ailleurs bénéficier du régime fiscal des concessionnaires de service public.

2. Entreprises titulaires de contrats relevant du droit privé

200

Les entreprises locataires de matériels ou d'immeubles ayant passé avec le propriétaire de ces matériels un contrat stipulant une obligation de renouvellement durant la période locative, sont également fondées à constater une provision pour faire face à cette obligation dès lors qu'elles assurent l'exploitation des biens en cause.

210

Lorsque le locataire sous-loue le bien, il ne peut plus être considéré comme l'exploitant directement. Par suite, il ne peut pas déduire une provision en vue de faire face à l'obligation de renouvellement de ce bien. Toutefois, le sous-locataire qui exploite effectivement le bien peut déduire une telle provision lorsque l'obligation de renouvellement lui est transférée.

220

Les sociétés de gestion d'équipements thermiques et de climatisation qui concluent avec leurs clients des contrats de fourniture de chaleur de longue durée prévoyant une clause de garantie totale couvrant l'entretien et le renouvellement des installations qui leur sont confiées et dont elles assurent l'exploitation, peuvent également déduire une provision en vue de faire face à l'obligation de renouvellement de ces biens. Il en est de même des entreprises intervenant dans d'autres secteurs d'activité et qui ont passé des contrats de gestion et d'entretien d'installations comportant des clauses de garantie totale des matériels.

En revanche, les entreprises qui assurent la garantie des appareils vendus aux clients mais qui ne les exploitent pas elles-mêmes ne peuvent pas constituer une provision pour renouvellement, même si elles peuvent être amenées à remplacer à l'identique les biens en cause. D'une manière générale, les clauses de garantie après-vente ne font pas naître d'obligation de renouvellement au sens des dispositions des vingt-huitième alinéa et suivants du 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

C. Obligation de renouvellement mise à la charge d'un tiers

230

Dans l'hypothèse où l'obligation de renouvellement est mise à la charge d'un tiers, les provisions que celui-ci est susceptible de constituer pour faire face à la charge qui lui incombera à l'occasion du renouvellement du bien sont déductibles de ses résultats dans les mêmes conditions que celles prévues pour l'entreprise sur laquelle pèse initialement l'obligation.

240

Il en résulte que les provisions techniques éventuellement constituées par les entreprises d'assurance pour couvrir leur engagement contractuel pris au profit d'un assuré afin de garantir le renouvellement d'un bien ne sont déductibles que dans la limite du montant de la provision pour renouvellement que l'assuré pourrait lui-même déduire de son bénéfice imposable s'il continuait à assumer l'obligation quel que soit le montant de la prime versée.

II. Conditions de déductibilité de la provision

A. Déductibilité de la charge de renouvellement

250

Les provisions pour renouvellement du matériel et de l'outillage d'une entreprise ne sont, en principe, pas déductibles pour la détermination de l'assiette de l'impôt, dès lors qu'elles ont pour contrepartie

un accroissement de l'actif de l'entreprise.

260

Pour les entreprises locataires et les entreprises concessionnaires ou fermières de service public, la charge de renouvellement n'a pas pour contrepartie un accroissement de l'actif puisque les biens renouvelés doivent être remis gratuitement en fin de contrat au loueur ou à l'autorité concédante. Tel est d'ailleurs le cas, d'une manière générale, pour les entreprises tenues de renouveler des biens dont elles ne sont pas propriétaires.

B. Caractère probable et suffisamment précis de la charge

270

Aux termes du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, les pertes et charges qui affectent la détermination du résultat fiscal sont susceptibles d'être déduites sous forme de provisions, lorsqu'elles sont rendues probables par un événement survenu pendant l'exercice et toujours en cours à sa clôture (BOI-BIC-PROV-20-10-40).

Enfin, les provisions ne sont déductibles que si elles sont constituées en vue de faire face à des charges nettement précisées.

280

L'article 5 de la loi de finances pour 1998 n° 97-1269 du 30 décembre 1997 n'a pas pour objet de créer une nouvelle provision, mais de préciser les modalités de détermination du montant déductible des provisions constituées en application des dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du CGI au titre d'une obligation contractuelle de renouvellement.

En l'occurrence, l'événement qui rend probable la charge est l'utilisation du bien objet de l'obligation de renouvellement opposable à l'entreprise. Dans ces conditions, lorsque la provision n'a pas été constituée au titre d'un exercice, il est admis qu'elle puisse être dotée ultérieurement dès lors que le bien concerné est en cours d'utilisation.

1. Rôle du plan

290

Le plan de renouvellement permet de :

- démontrer qu'un bien sera probablement renouvelé en cours de contrat ;

- déterminer avec une approximation suffisante le montant de la charge ;

- fixer la date à compter de laquelle les dotations au compte de provision pour renouvellement ne sont plus admises en déduction du résultat imposable.

300

Une entreprise ne peut constituer en franchise d'impôt des provisions pour renouvellement du matériel dès lors qu'elle n'a établi aucun plan de renouvellement du matériel. A l'issue de ce plan, les dotations pratiquées ne sont plus déductibles.

Il a été jugé qu'une entreprise concessionnaire ne peut constituer en franchise d'impôt des provisions pour grosses réparations et pour renouvellement du

matériel dès lors qu'elle n'a établi au cours de l'exercice aucun plan de renouvellement du matériel et ne justifie pas avoir entrepris depuis les travaux de grosses réparations ou de renouvellement des installations. Par suite, les dépenses correspondant à de tels travaux ne pouvaient être regardées comme prévisibles à la clôture de l'exercice (CE, arrêt du 18 mai 1949, n° 77191, RO, p. 179).

2. Forme du plan

310

Le plan de renouvellement se présente sous la forme d'une liste des biens faisant l'objet d'une obligation de renouvellement, assortie d'un tableau comparatif entre la durée du contrat et la durée d'utilisation des biens concernés. Ne peuvent faire l'objet d'une provision pour renouvellement que les seuls biens dont, au regard du plan, la durée d'utilisation prend fin avant le terme du contrat.

320

Afin d'établir le montant de la charge avec une approximation suffisante, le plan de renouvellement doit isoler le risque pour chacun des biens concernés. Toutefois, lorsque l'obligation de renouvellement porte sur un ensemble de biens identiques mis en service au même moment, il sera admis que la provision soit constituée globalement sur l'ensemble de ces biens.

330

A la différence de la durée normale d'utilisation retenue pour l'amortissement technique, la durée d'utilisation des biens prévue par le plan de renouvellement ne se détermine pas par référence aux usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, mais en fonction de la durée réelle d'utilisation de ces biens.

340

La détermination de cette durée est une question de fait. Pour justifier la durée retenue, l'entreprise peut avoir recours à dires d'expert, à des données statistiques sur la durée de vie des biens qu'elle utilise ou à sa propre estimation en fonction des clauses contractuelles.

350

Dans tous les cas, l'entreprise doit être à même de justifier la durée retenue.

C. Mode d'évaluation de la provision

1. Caractère suffisamment précis de l'évaluation

360

Le calcul de la provision doit être effectué avec une approximation suffisante, en fonction des données disponibles à la clôture de l'exercice.

370

S'agissant des provisions constituées en vue de faire face à l'obligation de renouveler un bien, l'entreprise doit être en mesure d'individualiser l'élément d'actif concerné (ou un ensemble de biens identiques, **II-B-2 § 320**) et d'évaluer avec une approximation suffisante le montant de la charge de renouvellement correspondante. A cet égard, le montant de la charge ne saurait être considéré

comme évalué avec une approximation suffisante par la simple application de pourcentages forfaitaires à la valeur d'origine des biens à renouveler.

2. Modalités particulière d'évaluation

380

Le montant maximal des provisions pour renouvellement susceptibles d'être constituées ne peut excéder, à la clôture de chaque exercice, la différence constatée entre le coût présumé du remplacement du bien à l'identique et sa valeur d'origine.

a. Valeur d'origine

390

La valeur d'origine s'entend du prix de revient auquel le bien est inscrit au bilan. Ce prix est déterminé conformément aux dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI :

- pour les biens acquis, par le prix d'acquisition c'est-à-dire le prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien ;

- pour les biens fabriqués par l'entreprise, par le coût d'acquisition des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production, à l'exclusion des frais financiers.

400

Lorsque le bien à renouveler n'est pas amorti par l'entreprise qui en assure l'exploitation, la charge de son renouvellement est égale au prix acquitté pour son remplacement. Dans ce cas, le prix de revient initial du bien est retenu pour une valeur nulle. Cette situation se rencontre notamment chez les fermiers de services publics, les locataires et les sociétés de gestion d'équipements ayant contracté des clauses dites de garantie totale.

410

Exemple :

Soit une société A qui a signé le 1er janvier N un contrat de concession de service public d'une durée de 15 ans et une société B qui a signé le même jour un contrat d'affermage de même durée.

La société A a financé pour 2 000 000 € un bien renouvelable nécessaire à l'exploitation, mis en service le 1er janvier N, et devant revenir gratuitement au concédant à l'issue du contrat.

L'autorité concédante finance un bien de même valeur pour la société B qui doit en assurer le renouvellement et le restituer gratuitement en fin de contrat.

Dans les deux cas, le bien doit être renouvelé en 10 ans.

L'exercice comptable des sociétés coïncide avec l'année civile et le prix de remplacement du bien est estimé à 2 100 000 € au 31 décembre N.

La charge de renouvellement devant servir au calcul de la provision pour renouvellement est égale à 2 100 000 € - 2 000 000 € = 100 000 € pour la société A et à 2 100 000 € - 0 € = 2 100 000 € pour la société B.

b. Coût de remplacement

420

Le coût estimé de remplacement à la clôture de l'exercice est le prix que devrait acquitter l'entreprise pour un remplacement à l'identique si le bien devait effectivement être renouvelé à cette date.

430

Ce coût de remplacement est, en principe, égal au prix de marché ou « prix-catalogue » à la clôture de l'exercice majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien.

440

Cela étant, la détermination de ce prix peut, dans certains cas, soulever des difficultés. Il en est ainsi si, du fait de l'évolution technique, le bien n'est plus commercialisé à l'identique, notamment lorsque les nouveaux matériels comportent une amélioration des spécifications techniques. Dans ce cas, le coût de remplacement à retenir s'entend de la fraction du prix de revient du nouvel équipement qui correspondrait aux caractéristiques techniques de l'équipement précédent. Dans certaines situations, aucune provision ne peut être constituée (**II-C-2-b § 450**).

Toutefois, dans l'hypothèse où aucun équipement comparable n'est commercialisé, il sera admis que les entreprises puissent procéder par actualisation de la valeur d'origine en fonction de l'érosion monétaire ou en fonction d'un indice professionnel pertinent.

450

Exemple :

Soit une société dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile qui a signé le 1er janvier N un contrat de concession de remontées mécaniques d'une durée de 15 ans et financé pour 3 000 000 € un équipement renouvelable dans 10 ans, nécessaire à l'exploitation, mis en service le 1er janvier N, et devant revenir gratuitement au concédant à l'issue du contrat.

Au 31 décembre N+8, le coût de remplacement du bien en fonction de son « prix catalogue » à cette date est égal à 3 600 000 €. En revanche, compte tenu des progrès techniques, au 31 décembre N+9, ce type de bien n'est plus fabriqué et les nouveaux équipements sont vendus au prix de 3 700 000 € mais permettent d'assurer une rotation supérieure de 10 %.

Au 31 décembre N +8, la charge de renouvellement servant d'assiette au calcul de la provision pour renouvellement est égale à 3 600 000 - 3 000 000 = 600 000 €.

Au 31 décembre N+9, la charge de renouvellement à provisionner ne peut pas être obtenue directement puisque le bien n'est plus fabriqué à l'identique.

La détermination de la fraction du prix correspondant au niveau de production atteint avec le précédent matériel peut être obtenue en rapportant l'augmentation de rendement au prix du nouveau matériel : 3 700 000 / (1 + 10%) = 3 363 636 €. La charge de renouvellement servant d'assiette au calcul de la provision pour renouvellement sera alors égale à : 3 363 636 – 3 000 000 = 363 636 €. En pratique, cette situation conduira l'entreprise à rapporter une partie de la provision constituée antérieurement.

Si le gain de productivité du nouveau matériel était de 30 % au lieu de 10 %, aucune provision ne serait admise puisque le prix de remplacement « à l'identique » serait égal à 3 700 000 / (1 + 30%) = 2 846 154 €.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 21/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/6403-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-PROV-30-30-20-10-20130916