

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-60-100-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

**BIC – Provisions – Provisions réglementées – Provision pour frais de
démantèlement – Périmètre de la mesure**

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Provisions

Titre 6 : Provisions réglementées

Chapitre 10 : Provision pour frais de démantèlement

Section 1 : Périmètre de la mesure

Sommaire :

I. Champ d'application

II. Définition des coûts visés par le dispositif

A. Nature des coûts

B. Définition de l'obligation requise

1. Source de l'obligation

a. Obligation légale ou réglementaire

b. Obligation résultant d'un engagement de l'entreprise

c. Obligations indépendantes des actions futures de l'entreprise

2. Personne à qui incombe l'obligation de démanteler ou de remettre en état

3. Date à laquelle l'obligation est encourue ou formalisée

C. Nature de la dégradation visée

1. Dégradation immédiate

2. Dégradation progressive

1

La norme internationale IAS 16 prévoit que les coûts afférents au démantèlement, à l'enlèvement ou à la remise en état d'une immobilisation corporelle, encourus du fait de l'installation de l'immobilisation, sont inclus dans le coût de l'immobilisation. Cette partie de l'actif est amortie sur la durée des avantages obtenus en encourant ces coûts. Par ailleurs, l'entreprise à laquelle incombe une obligation liée aux dommages causés à l'environnement doit comptabiliser une provision pour tenir compte de cette obligation, correspondant aux coûts futurs qui devront être engagés.

10

Cette règle comptable internationale a été transposée dans le plan comptable général applicable aux comptes individuels des entreprises françaises, en matière de passifs par le règlement du Comité de

la réglementation comptable (CRC) n° 2000-06 du 7 décembre 2000, et en matière d'actifs par le règlement du CRC n° 2004-06 du 23 novembre 2004. Ces règlements font suite aux avis du Conseil national de la comptabilité (CNC) n° 2000-01 du 20 avril 2000 et n° 2004-15 du 23 juin 2004.

Les coûts de démantèlement, d'enlèvement, d'installation ou de remise en état de site encourus du fait d'une obligation incombant à l'entreprise en raison d'une dégradation immédiate de l'environnement, font l'objet d'une provision pour charges futures comptabilisée au passif, et d'un actif de contrepartie qui est une composante du prix de revient de l'immobilisation corporelle concernée. Cet actif est amortissable sur la durée d'utilisation de l'installation ou du site. Un commentaire spécifique au traitement comptable des coûts de démantèlement a été publié par le CNC ([avis n° 2005-H du 6 décembre 2005](#) du comité d'urgence du CNC et [note de présentation](#) de cet avis).

20

Il en va de même du point de vue fiscal. La provision constituée en vue de faire face à ces coûts n'est pas déductible. Corrélativement, l'entreprise acquiert le droit de déduire l'amortissement de l'actif d'égale valeur comptabilisé au bilan en contrepartie de la provision, qui est dénommé usuellement « actif de contrepartie ». Ce traitement est défini à l'article [39 ter C du CGI](#).

I. Champ d'application

30

Le champ d'application de l'article [39 ter C du CGI](#) inclut toutes les entreprises dont les résultats sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou à l'impôt sur les sociétés.

Ces dispositions s'appliquent en principe également aux entreprises relevant des bénéficiaires agricoles, par application des dispositions de l'article [72 du CGI](#). En pratique, les entreprises agricoles ne devraient toutefois pas être concernées par l'identification de coûts de démantèlement, dans la mesure où les obligations de démantèlement et de remise en état de site visent essentiellement les secteurs de l'industrie et de l'énergie.

Bien que ce champ d'application soit très large, seuls certains coûts spécifiques, et donc certaines entreprises, sont susceptibles d'être concernés par les dispositions de l'article [39 ter C](#). Ainsi, seules sont concernées par ces dispositions les entreprises astreintes à une obligation légale ou réglementaire, ou contractuelle ou implicite de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de leur site d'exploitation (cf. nos [110 à 170](#)).

En tout état de cause, il est souligné que le champ d'application est identique du point de vue comptable (cf. [avis du comité d'urgence du CNC n° 2005-H](#) précité) et du point de vue fiscal (article [39 ter C](#)).

II. Définition des coûts visés par le dispositif

40

Conformément au premier alinéa de l'article [39 ter C du CGI](#), les provisions visées par le dispositif sont les provisions pour coûts de démantèlement ou de remise en état de site constituées lorsque ces coûts résultent d'une obligation incombant à l'entreprise ou d'un engagement pris par elle, et lorsque cette obligation est encourue ou formalisée soit dès l'acquisition ou la mise en service, soit en cours d'utilisation de l'installation ou du site.

Le deuxième alinéa de l'article [39 ter C](#) dispose en outre que le nouveau régime fiscal prévu pour les provisions pour coûts de démantèlement ne s'applique pas aux provisions destinées à faire face à des

dégradations progressives de site résultant de l'exploitation de celui-ci.

Il résulte de ces dispositions que les coûts visés par le dispositif sont définis par deux conditions cumulatives :

- les coûts doivent trouver leur origine dans l'existence d'une obligation incombant à l'entreprise, quelles que soient la forme que revêt cette obligation, et la date à laquelle elle est encourue ;
- les coûts doivent correspondre à une dégradation immédiate.

50

D'une manière générale, il convient d'observer que les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site sont identiques du point de vue comptable (cf. [avis du comité d'urgence du CNC n° 2005-H](#) précité) et du point de vue fiscal (article [39 ter C du CGI](#)).

Le champ d'application résultant de ces conditions est, sous réserve de l'application préalable de la condition tenant à la prévisibilité de l'événement, illustré **en annexe**.

A. Nature des coûts

60

Les coûts concernés sont les coûts que l'entreprise devra engager à l'issue de l'utilisation de l'installation ou du site, pour le démantèlement ou la remise en état. Les coûts ne peuvent bien entendu être que ceux directement engagés pour satisfaire à l'obligation incombant à l'entreprise concernant ce démantèlement ou cette remise en état.

Ces coûts sont généralement ceux liés, sans que cette liste soit exhaustive :

- aux opérations de démantèlement proprement dites des constructions, qui entraînent une dégradation immédiate de l'environnement (sur le caractère de dégradation immédiate, cf. ci-dessous [n° 220](#)), au terme de leur utilisation pour rendre le site dans l'état fixé par la réglementation ;
- à l'enlèvement ou au transfert hors du site des installations et constructions ainsi démantelées ;
- à la remise en état d'un site, c'est-à-dire aux opérations consistant à redonner au site son aspect initial ou un aspect naturel. Elle peut ainsi impliquer une sécurisation du site, telle que la dépollution ou la décontamination du sol.

70

A titre d'illustration, les coûts suivants peuvent constituer des coûts de démantèlement et de remise en état de site si toutes les autres conditions de définition des coûts de démantèlement sont remplies : coût de déconstruction d'une centrale nucléaire ou d'une plate-forme pétrolière, coût d'enlèvement des éléments composant ces installations, coûts engagés pour la dépollution d'un site, décontamination de la radioactivité d'une exploitation nucléaire.

En revanche, les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site faisant suite à un accident non prévisible (pollution accidentelle) n'étant pas inclus dans le champ d'application de l'article [321-10.1 du plan comptable général](#) (PCG) et de l'[avis du CNC n° 2005-H](#) précité, dans la mesure où ces coûts ne résultent pas de l'exploitation normale de l'immobilisation corporelle, mais d'un événement non prévisible, ces coûts ne sont pas non plus visés par les dispositions de l'article [39 ter C du CGI](#).

B. Définition de l'obligation requise

80

Du point de vue comptable, une provision pour charges futures ne peut être constituée que si l'existence d'un passif répondant à la définition donnée au 1 de l'article [212-1 du PCG](#) peut être caractérisée. Il est rappelé qu'aux termes de cet article, un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entreprise, c'est-à-dire une obligation de l'entreprise à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'existence d'une obligation est donc une condition déterminante pour la constitution d'un passif telle qu'une provision pour charges futures correspondant aux coûts futurs de démantèlement.

90

Par ailleurs, le 2 de l'article [212-1 du PCG](#) précise que l'obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entreprise, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicités qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

1. Source de l'obligation

a. Obligation légale ou réglementaire

100

Les obligations légales ou réglementaires prises en compte pour la qualification de coûts de démantèlement au sens de l'article [39 ter C du CGI](#) sont essentiellement environnementales. Elles peuvent résulter aussi bien de la réglementation nationale (loi, décrets, arrêtés) que communautaire.

A titre d'exemple, l'obligation de remise en état de site résultant des dispositions de l'article [L. 512-6-1 du code de l'environnement](#) s'applique aux installations classées pour la protection de l'environnement visées à l'article [L. 511-1 du même code](#). De même, les dispositions de l'article [L. 553-3 du code de l'environnement](#) prévoient une obligation de démantèlement et de remise en état du site incombant aux exploitants d'éoliennes.

110

Dans tous les cas, il appartient à l'entreprise d'analyser le cadre juridique dans lequel elle exerce son activité et d'identifier si des obligations lui incombent en matière de démantèlement ou de remise en état de site. Il convient d'observer que ces obligations doivent d'abord être remplies au titre de la réglementation relative à la protection de l'environnement et que leur non-respect peut, le cas échéant, faire l'objet de sanctions pour infraction à cette réglementation. Cette analyse juridique est en outre indispensable afin de déterminer si l'entreprise est placée dans le champ d'application de l'article [39 ter C du CGI](#).

120

Il est précisé que des décisions administratives créant une obligation particulière à une entreprise sur le fondement de l'application de textes légaux ou réglementaires en matière de démantèlement ou de remise en état de site, entrent également dans cette catégorie d'obligations réglementaires.

130

Cette obligation à la charge de l'entreprise peut également résulter d'obligations contractuelles, par exemple au titre des immobilisations corporelles construites sur sol d'autrui dans le cadre d'un contrat de location.

b. Obligation résultant d'un engagement de l'entreprise

140

L'obligation de démanteler ou de remettre un site en état peut résulter d'un engagement de l'entreprise y compris en l'absence d'obligation légale ou réglementaire. Cette obligation peut également découler des pratiques passées de l'entreprise ou de sa politique affichée qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera le démantèlement ou la remise en état du site ou des installations.

150

Un tel engagement n'est susceptible de créer une obligation que s'il est dûment formalisé par l'entreprise, et que cette formalisation rend nécessaire l'engagement des travaux correspondant à l'issue de l'utilisation des installations ou sites concernés.

Il est donc impératif que cette formalisation revête un caractère public. Une simple décision du conseil d'administration d'une société qui ne serait assortie d'aucune publicité ou communication externe ne suffirait pas, à cet égard, à créer pour l'entreprise une obligation justifiant l'identification d'un passif, qui ne peut être constaté que si la sortie future de ressources revêt un caractère probable. Cette formalisation est également requise en matière comptable (« engagement volontaire et affiché de l'entreprise » prévu au § 5.9 de l'[avis du CNC n° 2000-01 du 20 avril 2000](#)). A défaut d'une formalisation ou d'un affichage de cet engagement, la sortie de ressources ne serait pas considérée comme probable mais comme éventuelle, ce qui ne justifie pas la comptabilisation d'un passif sous la forme d'une provision.

160

Il est également nécessaire que cet engagement de l'entreprise soit suffisamment précis et détaillé pour considérer qu'il a vocation à s'appliquer à un site ou une installation en particulier. Un simple engagement général en terme de respect de l'environnement ne suffirait pas, à cet égard, à justifier du caractère probable de la sortie de ressources, qui doit être analysé de manière individuelle pour le site ou l'installation.

c. Obligations indépendantes des actions futures de l'entreprise

170

La sortie future de ressources liée à l'exécution de l'obligation doit être inéluctable et ne doit pas pouvoir être évitée par la modification des comportements de l'entreprise au cours de l'exploitation du site ou des installations concernés.

180

S'agissant des coûts de démantèlement, l'obligation ne peut être satisfaite en cours d'utilisation du site ou de l'installation et est indépendante des modalités de fonctionnement de l'entreprise.

2. Personne à qui incombe l'obligation de démanteler ou de remettre en état

190

L'obligation juridique de démanteler ou de remettre en état incombe généralement à l'exploitant du site ou des installations concernées. Dans certains cas, la personne exploitant le site ou les installations est différente de la personne propriétaire des actifs corporels devant être démantelés ou remis en état. Tel est le cas des concessions où l'obligation de démantèlement peut incomber suivant les conditions contractuelles au concessionnaire.

210

Le passif correspondant à l'obligation ne peut être comptabilisé que chez la personne à qui incombe effectivement cette obligation.

3. Date à laquelle l'obligation est encourue ou formalisée

200

L'obligation de démanteler une installation et de remettre en état un site est encourue par l'entreprise, à partir du moment où il existe une obligation juridique de démanteler ou de remettre en état une installation ou un site en raison de la réglementation ou d'un engagement d'ores et déjà affiché de l'entreprise (cf. [nos 110 à 210](#)).

Toutefois, si cette obligation survient en cours d'utilisation de l'installation ou du site, soit en raison d'une modification de la législation, soit en raison d'un nouvel engagement pris par l'entreprise, alors le dispositif s'applique à compter de la date où cette obligation est née.

C. Nature de la dégradation visée

210

Le dispositif prévu à l'article [39 ter C du CGI](#) est réservé aux situations de dégradation immédiate liée à la mise en service de l'installation. A défaut, c'est-à-dire en cas de dégradation progressive, les provisions comptabilisées pour les coûts futurs sont dotées et déduites fiscalement de manière progressive, ces coûts n'étant pas qualifiés de coûts de démantèlement.

1. Dégradation immédiate

220

Une dégradation de l'environnement est considérée comme immédiate si elle est constatée dès la construction ou la mise en service de l'installation ou du site. Cette dégradation est donc indépendante du volume d'activité de l'installation ou du site concerné.

230

Tel serait le cas de la construction d'une installation qui serait en tant que telle, facteur d'une dégradation environnementale, justifiant de ce fait une obligation particulière incombant à l'opérateur, indépendante de l'utilisation ultérieure de cette installation et, le cas échéant, de sa mise en service.

2. Dégradation progressive

240

A l'inverse de la dégradation immédiate, la dégradation progressive ne naît pas lors de la construction ou de la mise en service de l'installation ou du site mais progressivement, au fur et à mesure de l'utilisation.

A titre d'illustration, sont constitutifs d'une dégradation progressive les déchets toxiques produits par une usine de fabrication de produits chimiques qui seraient stockés sur le site où est implantée l'usine. En effet, ces déchets n'existent que dans la mesure où l'usine fonctionne. En outre, la dégradation s'accroît au fur et à mesure que le volume de déchets augmente, donc au fur et à mesure de la production industrielle, ce qui justifie une prise en compte comptable et fiscale également progressive.

Il en va généralement de même des sites d'extraction de ressources naturelles (carrières, mines), pour lesquelles la dégradation du site naît progressivement au fur et à mesure de l'exploitation (creusement, galeries de mines).

250

Il convient de préciser que pour la plupart des activités, les deux types de dégradation coexistent. Ainsi, l'exploitation d'une centrale nucléaire est source, à la fois d'une dégradation immédiate au titre de la centrale elle-même, qui devra être démantelée, et d'une dégradation progressive au titre des déchets produits au fur et à mesure de l'exploitation. Dans ce cas, le traitement des coûts de démantèlement de la centrale d'une part, et d'enlèvement des déchets d'autre part, doivent être traités de manière différente. De même, dans le cas d'une exploitation pétrolière, la construction, avant exploitation, d'installations qui devront être démantelées (derricks, oléoducs) est source d'une dégradation immédiate, alors que les coûts de remise en état de site liés au creusement des puits correspondent à une dégradation progressive.