RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-60-10-20-20-07/03/2014
Date de publication : 07/03/2014

BIC - Provisions réglementées - Provision pour reconstitution des gisements pétroliers et miniers – Provisions pour reconstitution des gisements de substances minérales solides - Constitution, utilisation et sort de la provision

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Provisions
Titre 6 : Provisions réglementées
Chapitre 1 : Provisions pour reconstitution des gisements pétroliers et miniers
Section 2 : Provisions pour reconstitution des gisements de substances minérales solides
Sous-section 2 : Constitution, utilisation et sort de la provision

Sommaire :

I. Constitution et utilisation du compte de provisions
A. Constitution de la provision
B. Conditions d'utilisation de la provision
1. Délai d'utilisation de la provision
2. Éléments dans lesquels la provision doit être utilisée
a. Travaux ou immobilisations
1° Travaux ou immobilisations nécessaires aux recherches
2° Travaux ou immobilisations destinés à améliorer la récupération des substances minérales
b. Acquisition de participations
3. Date effective des investissements
4. Date d'utilisation de chaque dotation annuelle
5. Sort de la provision
a. Premier cas : La provision a été utilisée conformément à son objet
b. Deuxième cas : La provision n'a pas été utilisée
c. Troisième cas : La provision a été détournée de son objet
II. Cession ou cessation d'entreprise - Décès de l'exploitant
A. Cas général
B. Exploitation continuée dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI, à l'article 151 octies du CGI, à l'article 210 A du CGI, à l'article 210 B du CGI et à l'article 210 C du CGI
III. Obligations des entreprises

I. Constitution et utilisation du compte de provisions

A. Constitution de la provision

1

Le f) du I de l'article 26 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 abroge l'article 39 ter B du CGI relatif à la provision pour reconstitution des gisements pétroliers et miniers.

Cette suppression s'applique :

- pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2013 ;

- et, pour les autres entreprises, à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2013 et des années suivantes.

Pour les provisions dotées au titre des périodes d'imposition ou exercices précédents, les règles prévues par l'article 39 ter B du CGI s'agissant de leur utilisation et de leur sort continuent à s'appliquer.

Pour être admise en déduction des bases de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, la provision pour reconstitution des gisements doit, conformément aux dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du CGI avoir été effectivement pratiquée.

10

Par ailleurs, elles doivent figurer sur le tableau ou sur le relevé des provisions prévu aux II et III de l' article 38 de l'annexe III au CGI qui doit être joint à la déclaration des résultats de chaque exercice (BOI-BIC-PROV-20-20).

20

En outre, l'article 10 D de l'annexe III au CGI précise que cette provision doit être inscrite au passif du bilan sous une rubrique spéciale faisant ressortir le montant des dotations de chaque exercice.

Cette dernière obligation trouve sa justification dans le fait qu'à la clôture de chaque exercice, les délais d'utilisation des diverses dotations figurant à la provision sont différents. Elle est donc destinée à permettre de suivre l'emploi des sommes correspondant à chaque dotation.

En pratique, le montant global de la provision doit être inscrit en regard de la ligne appropriée du tableau annexe **2051** "bilan-passif" (CERFA n° 10938), à joindre à la déclaration des résultats de l'exercice.

En outre, ce montant global doit figurer sur la ligne appropriée du tableau annexe **2056** "provisions inscrites au bilan" (CERFA n° 10949) et être détaillé sur feuillet séparé selon l'année de constitution de la provision.

Les deux tableaux annexes précités sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

30

Caractère facultatif de la provision :

Les entreprises ne sont nullement tenues, à la clôture de chaque exercice, de constituer la provision maximum à laquelle elles ont droit et peuvent même s'abstenir de la pratiquer.

Mais, dans la mesure où la dotation afférente à un exercice donné n'a pas été constituée à la clôture dudit exercice, elle ne peut être ajoutée aux dotations susceptibles d'être pratiquées à la clôture des exercices suivants ; on ne peut, à cet égard, opérer de compensation entre des exercices successifs.

B. Conditions d'utilisation de la provision

1. Délai d'utilisation de la provision

40

Conformément aux dispositions du 3 de l'article 39 ter B du CGI et de l'article 10 C sexies de l'annexe III au CGI, la provision pour reconstitution des gisements de substances minérales solides constituée à la clôture d'un exercice doit être utilisée dans un délai de cinq ans à compter de la date de clôture de cet exercice.

L'utilisation de chaque dotation annuelle doit donc être suivie isolément et le point de départ de son délai d'utilisation est l'ouverture de l'exercice suivant celui à la clôture duquel elle a été constituée.

2. Éléments dans lesquels la provision doit être utilisée

50

Ainsi qu'il résulte des textes susvisés, la provision pour reconstitution des gisements doit être utilisée soit en travaux ou immobilisations, soit en participations.

a. Travaux ou immobilisations

60

Les travaux ou immobilisations dans lesquels est susceptible d'être utilisée la provision pour reconstitution des gisements constituée par les entreprises produisant des substances minérales solides doivent concerner des gisements situés en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer, et peuvent être soit ceux nécessaires aux recherches, soit ceux destinés à améliorer la récupération des substances minérales.

> **Remarque :** Dans le cas où le service éprouverait des difficultés pour apprécier si certains travaux ou certaines immobilisations peuvent ou non être considérés comme un emploi valable de la provision pour reconstitution des gisements il conviendra, en raison du caractère technique de cette question, de demander l'avis d'un expert selon la procédure prévue à l'article L. 103 A du livre des procédures fiscales (ingénieur en

chef des mines territorialement compétent).

1° Travaux ou immobilisations nécessaires aux recherches

70

Conformément aux dispositions du a du I de l'article 10 C sexies de l'annexe III au CGI, la provision peut être utilisée à tous travaux et immobilisations nécessaires aux recherches portant, en zone concédée ou non concédée, sur des gisements ou parties de gisements non encore reconnus et concernant les minerais énumérés à l'article 4 C bis de l'annexe IV au CGI (BOI-BIC-PROV-60-10-20-10 au I-A § 20).

80

Ces dispositions visent essentiellement :

- les travaux de prospection en terrain vierge, tels que relevés topographiques ; récoltes, échantillonnage et analyse des indices minéralisés ; prospection géophysique ou géochimique, tranchées, sondages ;

- les travaux de reconnaissance après prospection (sondages, puits, galeries) ;

- et les travaux de recherche dans l'auréole non reconnue d'un gisement déjà reconnu, à l'exclusion, bien entendu, des travaux préparatoires d'exploitation dudit gisement.

90

Quant aux dépenses afférentes à ces travaux de recherche et pouvant être considérées comme constituant une utilisation de la provision pour reconstitution des gisements, elles englobent notamment, indépendamment des dépenses directes d'exécution desdits travaux :

- les dépenses d'établissement des voies d'accès indispensables aux recherches ;

- l'achat des terrains ou des propriétés minières ne contenant pas de gisements déjà connus, sur lesquels est prévu le programme de recherches, et l'achat de tous droits y afférents ;

- la location de terrains ou les redevances données pour le droit d'effectuer les recherches ;

- l'achat de l'équipement nécessaire aux recherches, à l'exclusion toutefois des matériels appelés à servir principalement à l'exploitation ;

- les constructions industrielles nécessitées par la recherche -y compris les logements du personnel et les installations annexes de caractère social- sous réserve qu'il s'agisse d'installations présentant par leur nature un caractère provisoire.

Bien entendu, il n'y a pas à distinguer si les travaux dont il s'agit sont effectués directement par l'entreprise elle-même ou, au contraire, exécutés pour son compte par des tierces entreprises. Par contre, ne peuvent être considérés comme une utilisation valable de la provision, les travaux d'équipement et les achats de matériels destinés à la mise en valeur du gisement découvert.

2° Travaux ou immobilisations destinés à améliorer la récupération des substances minérales

100

Le b du I de l'article 10 C sexies de l'annexe III au CGI précise quant à lui que la provision peut également être utilisée à tous travaux ou immobilisations destinés à améliorer la récupération des substances minérales comprises dans les minerais énumérés à l'article 4 C bis de l'annexe IV au CGI.

Cette disposition a pour effet d'assimiler aux travaux de recherche de nouveaux gisements les travaux de recherche ou d'installation d'immobilisations tendant à améliorer le rendement des gisements existants, en permettant d'extraire du minerai un pourcentage de substances supérieur à celui précédemment obtenu.

Mais elle ne saurait permettre d'affecter la provision à des travaux qui ne porteraient pas sur le minerai lui-même.

Sous cette réserve, les entreprises peuvent tout d'abord utiliser les disponibilités correspondant à la provision, à l'acquisition d'installations nouvelles destinées à traiter le minerai au moyen notamment :

- soit de procédés physiques de concentration (lavage gravimétrique, tables à secousse, milieu dense, etc.) ;

- soit de procédés physico-chimiques (flottation, dissolution, lixiviation, etc.) ;

- soit de procédés électriques (séparations magnétiques, électrostatiques, etc.) ;

- soit de procédés thermiques (grillage, fusion, etc.).

Elles peuvent également, par utilisation de la provision, acquérir :

- des appareils de conditionnement (concassage, broyage, etc.) ;

- des installations de laboratoire (recherches de techniques nouvelles, mises au point, etc.) ;

- des constructions indispensables à la modernisation de la laverie.

Mais ces appareils, installations et constructions ne doivent être considérés comme un emploi valable de la provision que lorsqu'ils ont effectivement pour but une amélioration de la récupération des substances minérales.

Le simple remplacement d'un appareil vétuste par un appareil du même type, correspondant au rajeunissement normal de l'équipement, mais sans influence sur une amélioration notable de la récupération des substances minérales, ne peut être invoqué au titre de l'utilisation de la provision.

Enfin, les dépenses effectuées pour le compte des entreprises par des laboratoires spécialisés et correspondant à des études pour l'amélioration de la récupération des substances minérales peuvent être considérées comme un emploi valable de la provision.

b. Acquisition de participations

110

Il résulte du 3 de l'article 39 ter B du CGI, complété par le c du I de l'article 10 C sexies de l'annexe III au CGI, que la provision pour reconstitution des gisements de substances minérales solides peut également être utilisée à l'acquisition de participations dans des sociétés ou organismes ayant pour objet la mise en valeur de gisements situés en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer, soit en effectuant la recherche et l'exploitation des minerais énumérés à l'article 4 C bis de l'annexe IV au CGI, soit en améliorant la récupération des substances minérales comprises dans ces mêmes minerais.

120

Il est indiqué qu'au sens du dernier alinéa du c du I de l'article 10 C sexies de l'annexe III au CGI, le terme « participations » s'entend non seulement des actions, mais encore des parts sociales ou parts d'intérêts, ainsi que des sommes avancées aux sociétés et organismes visés ci-dessus et effectivement destinées à être investies par ces sociétés et organismes dans des travaux de recherches ou de récupération desdites substances minérales.

3. Date effective des investissements

130

La date à laquelle les investissements définis ci-dessus emportent emploi de la provision pour reconstitution des gisements varie selon la nature des éléments correspondants.

Les travaux de recherches effectués par l'entreprise elle-même ou confiés à une tierce entreprise doivent être considérés comme une utilisation de la provision au fur et à mesure de l'engagement des dépenses y afférentes.

En ce qui concerne les acquisitions de matériel ou d'outillage, il convient, à cet égard, de retenir la date à laquelle, l'accord ayant été réalisé avec le fournisseur sur la chose et le prix, l'entreprise est devenue effectivement propriétaire dudit matériel ou outillage.

Dans le cas de souscription d'actions ou de parts d'intérêt dans les sociétés ou organismes définis ci-dessus (**cf. I-B-2-b § 110**) ou d'avances consenties à ces sociétés ou organismes, l'emploi de la provision ne peut, eu égard au but poursuivi, être regardé comme effectué qu'au fur et à mesure des versements. En outre, les versements de libération ne peuvent être considérés comme des investissements valables au sens des dispositions envisagées que si les actions, parts ou avances auxquelles ils se rapportent ont été souscrites à une époque où le passif du bilan de l'entreprise comportait des provisions non encore employées.

4. Date d'utilisation de chaque dotation annuelle

140

Lorsque le compte de provisions figurant au passif du bilan comporte plusieurs dotations annuelles, les investissements effectués au cours d'un exercice donné doivent être considérés comme emportant, à concurrence de leur montant, utilisation des dotations dans l'ordre de leur constitution, en commençant par la plus ancienne.

5. Sort de la provision

150

La dotation pratiquée à la clôture de chaque exercice doit être utilisée conformément à son objet dans un délai de cinq ans à partir de la clôture de cet exercice.

Les deuxième et troisième alinéas du 3 de l'article 39 ter B du CGI et l'article 10 E de l'annexe III au CGI fixent le sort de cette dotation après utilisation ou à défaut d'emploi ainsi que, dans le premier cas, le régime fiscal des éléments acquis en emploi.

160

Trois situations sont à distinguer suivant que la provision a été utilisée conformément à son objet dans le délai imparti, qu'elle n'a pas été utilisée dans de telles conditions ou qu'elle a été détournée de son objet.

a. Premier cas : La provision a été utilisée conformément à son objet

170

Lorsqu'elle est employée conformément à son objet, la provision est transférée à un compte de réserve ordinaire.

180

Toutefois, l'entreprise rapporte à ses résultats imposables un montant égal aux investissements admis en remploi de cette provision selon les modalités suivantes :

- les entreprises qui réalisent des investissements amortissables en remploi de la provision doivent rapporter à leurs résultats imposables, de manière extra-comptable, au même rythme que l'amortissement, une somme égale au montant de ces investissements ;

- lorsque la provision est remployée sous la forme d'immobilisations non amortissables, de travaux ou de participations, une somme égale au montant de ces remplois doit être réintégrée en une seule fois, de manière extra-comptable au titre de l'exercice au cours duquel est effectué ce remploi.

190

Régime fiscal des éléments acquis en emploi :

Il résulte des dispositions de l'article 10 E de l'annexe III au CGI que les travaux effectués et les immobilisations ou participations acquises en emploi de la provision pour reconstitution des gisements sont comptabilisés pour leur prix de revient et influent, dans les conditions de droit commun, sur la détermination du bénéfice imposable.

Dans la mesure où ils présentent le caractère de charges d'exploitation, les travaux de recherches ou de récupération sont donc inscrits au débit du compte de résultat de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés.

Quand aux immobilisations, elles donnent lieu dans les conditions normales à la constitution d'amortissements basés sur leur prix de revient et échelonnés sur leur durée normale d'utilisation.

200

Enfin, les participations comptabilisées au prix de revient ainsi que le montant des avances peuvent également, en cas de dépréciation ou de risques de non-recouvrement, faire l'objet de provisions pour dépréciation.

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

210

En vertu des dispositions du dernier alinéa de l'article 10 E de l'annexe III au CGI, la provision est, à défaut de remploi dans le délai imparti rapportée au bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date d'expiration de ce délai.

Il convient d'ailleurs d'admettre qu'en cas d'utilisation partielle de la provision, la fraction ainsi employée peut être virée à un poste de réserve et que l'excédent doit seul être rapporté aux bénéfices imposables.

220

L'impôt correspondant au rapport de la provision ou de la fraction de provision non utilisée est majoré de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

c. Troisième cas : La provision a été détournée de son objet

230

Conformément aux principes généraux, les provisions pour reconstitution de gisements qui, à la clôture d'un exercice donné, sont détournées de leur objet en vue, par exemple, de parfaire un dividende ou de compenser une perte, ou qui sont incorporées au capital, sont rapportées, pour l'assiette de l'impôt, aux résultats dudit exercice.

En outre, aucune compensation ne pouvant être opérée entre exercices successifs, ces provisions, qui correspondent aux dotations d'exercices antérieurs, ne peuvent être reconstituées à la clôture des exercices suivants.

II. Cession ou cessation d'entreprise - Décès de l'exploitant

A. Cas général

240

L'article 10 F de l'annexe III au CGI prévoit qu'en cas de cession ou de cessation d'entreprise ou de décès de l'exploitant, la provision pour reconstitution des gisements figurant au dernier bilan est considérée comme un élément du bénéfice immédiatement imposable dans les conditions fixées par l'article 201 du CGI et par le 2 de l'article 204 du CGI.

250

Par ailleurs, et pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, il résulte du 5 de l'article 221 du CGI que le changement d'objet social ou d'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise. Il est prévu en conséquence 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.

B. Exploitation continuée dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI, à l'article 151 octies du CGI, à l'article 210 A du CGI, à l'article 210 B du CGI et à l'article 210 C du CGI

260

La provision n'est pas rapportée au bénéfice imposable lorsque l'exploitation du fonds d'industrie est continuée dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI (transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle), ou à l'article 210 A du CGI, l'article 210 B du CGI et l'article 210 C du CGI (fusions de sociétés, scissions de sociétés ou apports partiels d'actif).

L'application de cette disposition est subordonnée :

- d'une part, à la condition que le délai d'utilisation de la provision ne soit pas expiré à la date de la cession ;

- et, d'autre part, à l'obligation pour les nouveaux exploitants, pour la société absorbante ou nouvelle ou pour la société bénéficiaire de l'apport, d'inscrire immédiatement à leur passif la provision figurant dans les écritures du précédent exploitant, des sociétés fusionnées ou de la société apporteuse et qui était afférente aux éléments transférés.

En outre, la provision en cause doit expressément être utilisée par les nouveaux exploitants avant l'expiration du délai qui était imparti à l'ancien exploitant. Dans la mesure où elle n'aurait pas été ainsi utilisée, elle serait comprise, pour l'assiette de l'impôt dû par lesdits exploitants dans les résultats de l'exercice en cours à la date d'expiration de ce délai.

Il est précisé que la provision dont il s'agit comprend uniquement la fraction non encore utilisée, à la date de la cession, des dotations constituées à la clôture des exercices arrêtés moins de cinq ans avant ladite date.

270

En cas de transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société, (CGI, art. 151 octies) le sursis d'imposition (BOI-BIC-PROV-50) s'applique aux provisions pour reconstitution de gisements.

280

Il est précisé enfin, pour ce qui concerne le régime de faveur des fusions et opérations assimilées défini à l'article 210 A du CGI et à l'article 210 B du CGI, que les dispositions du 5 de l'article 221 du

CGI n'en modifient pas les conditions d'application.

III. Obligations des entreprises

290

Conformément aux dispositions de l'article 10 G de l'annexe III au CGI, les entreprises doivent fournir à l'appui de la déclaration des résultats de chaque exercice, tous renseignements utiles sur les éléments de calcul de la provision pour reconstitution des gisements ainsi que sur les conditions de son utilisation.

300

Elles doivent indiquer notamment, pour l'exercice considéré :

- le montant net des ventes des produits marchands extraits des gisements exploités par l'entreprise ou acquis par celle-ci auprès de filiales étrangères remplissant les conditions définies à l'article 10 C quinquies de l'annexe III au CGI (BOI-BIC-PROV-60-10-20-10 au II-B § 80 à 190) ;

- le montant du bénéfice net imposable servant de base au calcul de la deuxième limite de la dotation annuelle (BOI-BIC-PROV-60-10-20-10 au II-C § 200 à 260) ;

- et, le cas échéant, le montant des sommes utilisées dans les conditions prévues à l'article 10 C sexies de l'annexe III au CGI (cf. ci-dessus I-B § 40 à 230).