

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-60-10-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BIC – Provisions réglementées – Provisions pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures - Champ d'application et calcul 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 1 : Provisions pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures

Sous-section 1 : Champ d'application et calcul de la dotation annuelle

Sommaire :

I. Champ d'application

A. Substances minérales donnant droit à la constitution d'une provision

B. Entreprises admises à constituer des provisions pour reconstitution des gisements

II. Calcul de la provision annuelle

A. Principes

B. Première limite : limitation en fonction des produits marchands extraits

1. Produits marchands extraits de gisements sis en France et dans les départements d'outre-mer

2. Nature des produits marchands

3. Montant net des ventes

4. Entreprises transformant les premiers produits marchands

5. Sommes allouées à titre de subventions ou de protection

C. Seconde limite : limitation en fonction du bénéfice net imposable

1. Éléments du bénéfice imposable

2. Détermination du bénéfice net imposable

3. Rapport aux résultats de la provision pour reconstitution des gisements

4. Déduction des déficits

1

En application de l'article 39 ter du code général des impôts, les sociétés qui recherchent et exploitent des gisements d'hydrocarbures liquides ou gazeux peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour reconstitution des gisements égale à une fraction du montant des ventes provenant de cette exploitation et limitée à la moitié du bénéfice net retiré de ces ventes. Cette provision doit être employée, dans les deux ans qui suivent la clôture de l'exercice au titre duquel elle a été constituée, à des investissements destinés à la recherche de nouveaux gisements ou à l'amélioration de la

récupération des hydrocarbures dans les gisements existants.

Lorsqu'elle est employée conformément à son objet, la provision est virée à un compte de réserve ordinaire. Toutefois, l'entreprise rapporte à ses résultats imposables un montant égal aux investissements admis en emploi de cette provision. En revanche, la partie des bénéfices affectés à la provision qui n'a pas été employée dans les conditions prévues par la loi est rapportée au résultat imposable de l'exercice au cours duquel a expiré le délai de deux ans. L'impôt correspondant est alors majoré de l'intérêt de retard.

10

Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2000, pour les sociétés relevant de l'impôt sur sociétés, et du 1er janvier 2000, pour les entreprises dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu, le régime fiscal des provisions pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures a été aménagé sur les points suivants ([loi de finances pour 2001 n°2000-1352](#), art. 11 ; [seconde loi de finances rectificative pour 2000 n°2000-1353](#), art. 67) :

- suppression de la possibilité de doter et de libérer la provision en dehors du territoire français ;
- suppression de la limitation du montant de la réintégration à 20 % des investissements réalisés en France en emploi de la provision, avec maintien partiel et plafonné de cette limitation pour la partie non encore libérée des provisions constituées avant le premier exercice clos à compter du 31 décembre 2000 ;
- suppression du régime particulier prévu en faveur des sociétés agréées au régime du bénéfice consolidé.

Des mesures transitoires commentées ci-après n° atténuent toutefois les conséquences de l'application de cette réforme.

20

Conformément à [l'article 18 de la loi n°2010-1657 du 29 décembre 2010](#), modifiant le 1 de l'article 39 ter du CGI, aucune déduction à raison de la provision pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures n'est autorisée au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2010.

I. Champ d'application

30

Conformément aux dispositions de [l'article 39 ter-1 du CGI](#), les entreprises autorisées à constituer des provisions pour reconstitution des gisements sont celles qui effectuent la recherche et l'exploitation d'hydrocarbures liquides ou gazeux dans la France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer.

A. Substances minérales donnant droit à la constitution d'une provision

40

Ainsi qu'il résulte du texte légal, le droit à la constitution d'une provision pour reconstitution des gisements est reconnu en ce qui concerne les hydrocarbures, qu'il s'agisse des hydrocarbures liquides (pétrole brut) ou des hydrocarbures gazeux (gaz naturel).

B. Entreprises admises à constituer des provisions pour reconstitution des gisements

50

Pour pouvoir prétendre à la constitution de provisions pour reconstitution des gisements, les entreprises doivent tout d'abord procéder elles-mêmes à la recherche et à l'exploitation des hydrocarbures liquides ou gazeux.

Ainsi, se trouvent notamment exclues les entreprises qui se bornent à assurer la transformation des substances acquises après extraction, même lorsque l'extraction a été effectuée par leurs filiales (par exemple, entreprise de raffinage de pétrole brut).

D'autre part, seules les entreprises qui se livrent à une telle activité sur des gisements sis en métropole ou dans les départements d'outre-mer (Martinique, Guyane, Guadeloupe et Réunion) peuvent, en fait, constituer des provisions pour reconstitution des gisements.

Cas particulier - Société de participation

60

Deux ou plusieurs sociétés peuvent, dans le cadre d'une société de participation, s'unir pour un travail en commun de recherche et d'exploitation de gisements de substances minérales et se partager, suivant des modalités préétablies, soit les produits extraits des gisements, soit le bénéfice provenant de la vente desdits produits.

Que ces sociétés soient conjointement et solidairement détentrices du titre minier ou que l'une d'elles seulement le soit et délègue une partie de ses droits et obligations aux autres sociétés, chacune des sociétés en cause peut prétendre au droit à la constitution de provisions pour reconstitution des gisements. Mais la limite maxima de la provision doit alors, pour chaque société, être déterminée, du chef de la société de participation, en ne faisant état que de la part lui revenant dans les produits extraits du gisement ainsi que du bénéfice net correspondant.

En outre, il est bien entendu que, si une société de cette nature optait pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, la provision ne pourrait plus être constituée que par ladite société de participation.

70

En revanche, le fait, pour une entreprise, de recevoir en rémunération de travaux de recherche et d'exploitation effectués pour le compte du titulaire de droits miniers, une partie des produits marchands extraits de gisements ne saurait, à lui seul, caractériser l'existence d'une société de participation et seul le titulaire des droits miniers peut, dans une telle situation, prétendre à la provision pour reconstitution des gisements.

80

Toutefois, on doit considérer qu'il y a partage des droits miniers et que l'entreprise associée a droit à la constitution de la provision dans les deux cas suivants :

- si le décret accordant ou renouvelant le permis de recherches, la concession ou le permis d'exploitation mentionne explicitement l'existence d'un contrat d'apport de travaux ou de capitaux par cette entreprise au titulaire du droit minier, en contrepartie d'un partage des produits éventuellement extraits ;

- si le titulaire du droit minier a été explicitement autorisé à faire abandon contractuel d'une partie de la production à un tiers.

II. Calcul de la provision annuelle

90

L'article 39 ter-1 du CGI prévoit que la dotation annuelle à la provision pour reconstitution des gisements est fixée, dans la limite de 50 % du bénéfice net d'exploitation, à 23,50 % du montant des ventes de produits marchands extraits des gisements.

Les modalités d'application de cette disposition sont précisées à l'article 10 B de l'annexe III du CGI.

A. Principes

100

Conformément à l'article 39 ter du CGI le montant de la provision est égal au plus à 23,50 % des seules ventes de produits marchands extraits des gisements situés en métropole et dans les départements d'outre-mer, dans la limite de la moitié du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de ces gisements.

B. Première limite : limitation en fonction des produits marchands extraits

La détermination du montant des ventes auquel doit être appliqué le taux de 23,50 % pour dégager la première limite de la provision annuelle, appelle les explications suivantes.

1. Produits marchands extraits de gisements sis en France et dans les départements d'outre-mer

110

Il résulte expressément du 1 de l'article 39 ter du CGI que le calcul de la dotation annuelle est uniquement basé sur le montant des ventes des produits marchands extraits des gisements exploités par l'entreprise en métropole et dans les départements d'outre-mer, à l'exclusion, par conséquent des ventes de produits extraits de gisements sis dans d'autres pays ou territoires.

2. Nature des produits marchands

120

Les produits marchands dont le montant des ventes sert de base au calcul de la première limite de la dotation annuelle au compte « Provisions » s'entendent des produits mêmes extraits des gisements lorsqu'ils sont susceptibles, en l'état, d'être l'objet de transactions ou, à défaut, des premiers produits pouvant, après traitement, être vendus à des utilisateurs ou à des seconds transformateurs. Il s'agit :

- pour les hydrocarbures liquides, du pétrole brut lui-même ;
- pour les hydrocarbures gazeux, du gaz naturel préalablement traité (gaz carburant, gaz de ville, gaz industriel), ainsi que des sous-produits extraits de ce traitement (essence, butane et propane).

3. Montant net des ventes

130

Conformément aux dispositions de l'[article 10 B-2 de l'annexe III du CGI](#), le montant des ventes des produits marchands extraits des gisements d'hydrocarbures s'entend, pour le calcul de la première limite de la provision annuelle, du montant net des ventes desdits produits, déduction faite :

- d'une part, des ports facturés aux clients ;
- d'autre part, des taxes incorporées dans les prix de vente et notamment, en ce qui concerne les hydrocarbures, de la taxe intérieure de consommation visée à l'[article 265 du code des douanes](#).

Il a été admis à cet égard que, pour le pétrole brut, il pourra être fait état du prix rendu à l'entrée de la raffinerie qui en assure effectivement le traitement.

Quant aux taxes à déduire du prix de vente pour le calcul de la provision, il s'agit principalement, indépendamment de la taxe intérieure de consommation expressément désignée, de la TVA.

4. Entreprises transformant les premiers produits marchands

140

Dans le cas où une entreprise intégrée assure, elle-même, la transformation du premier produit marchand extrait de ses gisements et vend les produits provenant de cette transformation, le montant des ventes à retenir pour le calcul de la provision doit être déterminé en appliquant, aux quantités des premiers produits marchands compris dans les produits vendus au cours de l'exercice, le prix unitaire moyen de vente, pendant cet exercice, desdits produits marchands.

5. Sommes allouées à titre de subventions ou de protection

150

Au montant des ventes ainsi déterminé, il convient d'ajouter comme le prévoit l'[article 10 B-2 de l'annexe III du CGI](#) toutes sommes allouées à l'entreprise à titre de subventions ou de protection, sous quelque forme que ce soit, et calculées en fonction des quantités de produits extraits des gisements en métropole et dans les départements d'outre-mer.

Il est précisé que les sommes allouées à ce titre au cours d'un exercice donné doivent être ajoutées aux ventes réalisées pendant ledit exercice, sans qu'il y ait lieu de rechercher si elles sont ou non afférentes aux produits effectivement vendus.

En revanche, il convient de faire abstraction, le cas échéant, des sommes attribuées aux entreprises au titre de l'aide à l'exportation, ces sommes n'étant pas calculées en fonction des quantités de produits extraits des gisements.

C. Seconde limite : limitation en fonction du bénéfice net imposable

160

Ainsi qu'il a été indiqué plus haut, il résulte des dispositions combinées des [articles 39 ter du CGI](#) et [10 B de l'annexe III du CGI](#) que le montant de la provision pour reconstitution des gisements ne peut,

en aucun cas, excéder, pour chaque exercice, 50 % du bénéfice net imposable réalisé au cours de l'exercice considéré et provenant de la vente, en l'état ou après transformation, des produits extraits des gisements que l'entreprise possède en métropole et dans les départements d'outre-mer.

Ce bénéfice imposable est, suivant des modalités particulières, diminué, le cas échéant, des déficits afférents aux opérations de même nature réalisées au cours des précédents exercices.

1. Éléments du bénéfice imposable

170

Le bénéfice imposable, dans la limite de 50 % duquel peut éventuellement être constituée la dotation annuelle au poste « provision pour reconstitution des gisements », s'entend des résultats des opérations réalisées dans la métropole et dans les départements d'outre-mer et provenant de la vente, en l'état ou après transformation, des produits extraits des gisements exploités par l'entreprise sur ce même territoire.

180

La provision devant permettre aux entreprises de dégager des disponibilités en vue de les affecter à des travaux de recherche, ce bénéfice doit être déterminé sous déduction, notamment, des dépenses de même nature engagées au cours de l'exercice considéré dans la mesure où ces dépenses ont pu valablement être comprises parmi les charges déductibles des bases de l'impôt dû au titre dudit exercice.

190

En outre, les opérations de transformation auxquelles peuvent se livrer les entreprises intégrées doivent, à cet égard, être appréciées d'une façon restrictive ; il convient de ne retenir que le bénéfice réalisé jusqu'au deuxième stade de transformation (raffinage du pétrole), à l'exclusion, par conséquent, du bénéfice afférent à des opérations ne présentant plus qu'un rapport déjà lointain avec l'activité minière.

200

D'autre part, il doit être fait abstraction, qu'ils soient bénéficiaires ou déficitaires, des résultats provenant :

- du portefeuille de valeurs mobilières, qu'il s'agisse de titres de participation ou de titres de placement et que ces titres soient ou non des actions, parts d'intérêts ou obligations de sociétés ou organismes ayant pour objet la recherche et l'exploitation de gisements ;
- de toutes activités accessoires ou principales autres que celles définies ci-dessus et, en particulier, de celles consistant à vendre, en l'état ou après transformation, des produits extraits de gisements non exploités par l'entreprise elle-même.

De même, il convient, le cas échéant, d'exclure les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé, qu'elles soient à long terme ou à court terme, dès lors qu'aux termes mêmes de la loi, le bénéfice à retenir est constitué par le bénéfice net imposable provenant des ventes des produits marchands extraits des gisements exploités par l'entreprise.

Le bénéfice d'exploitation ainsi déterminé pour chaque exercice peut, à concurrence de 50 % de son montant, être retenu à titre de deuxième limite de la provision, même dans le cas où ledit exercice se solde en définitive, pour l'ensemble des opérations, par un déficit.

2. Détermination du bénéfice net imposable

210

Sous réserve du droit de regard de l'administration et, le cas échéant, du contrôle du juge de l'impôt, il appartient à chaque entreprise de déterminer, compte tenu de la nature de son activité et des circonstances de fait particulières, le bénéfice net des opérations ainsi définies.

À titre de règle pratique, il convient d'admettre que les entreprises peuvent déterminer ce bénéfice net en imputant aux opérations correspondantes les frais qui leur sont directement imputables -y compris, le cas échéant, les sommes inscrites au débit du compte de résultats à titre soit de dépenses de recherches minières, soit d'amortissement de telles dépenses- et en répartissant les charges indirectes entre ces opérations et les autres activités au prorata des profits nets y afférents, déterminés avant déduction de ces dernières charges.

Enfin, l'article [10 B de l'annexe III au CGI](#) visant le bénéfice net imposable, il n'y a pas lieu de déduire du bénéfice d'un exercice donné le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés établi au titre de l'année précédente ou des années antérieures.

3. Rapport aux résultats de la provision pour reconstitution des gisements

220

Il résulte des dispositions combinées des [articles 10 C et 10 E al. 2 de l'annexe III du CGI](#) que la provision constituée à la clôture d'un exercice donné doit, dans la mesure où elle n'a pas été utilisée conformément à son objet dans le délai de deux ans prévu à l'article [article 39 ter-1 \(2ème alinéa\) du CGI](#), à partir de la clôture de cet exercice, être rapportée au bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date d'expiration de ce délai.

L'[article 10 B-2 de l'annexe III du CGI](#) précise que le bénéfice net d'exploitation dont il est fait état pour le calcul de la deuxième limite de la dotation annuelle au compte « Provisions » ne comprend pas la fraction des provisions antérieurement constituées qui serait rapportée aux bases de l'impôt dans les conditions ci-dessus indiquées.

Il en est de même, par analogie, dans le cas où le rapport de la provision est consécutif au fait qu'elle a été détournée de son objet.

4. Déduction des déficits

230

Il résulte des dispositions combinées des [articles 39 ter du CGI et 10 B -2 de l'annexe III du CGI](#) qu'en cas de déficit subi au cours d'un exercice dans la métropole et dans les départements d'outre-mer et provenant de la vente, en l'état ou après transformation, de produits extraits de gisements d'hydrocarbures que l'entreprise possède sur ce même territoire. ce déficit est déduit du bénéfice réalisé au cours de l'exercice suivant et provenant des mêmes opérations. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants.

Il s'ensuit que le bénéfice net imposable déterminé dans les conditions indiquées ci-dessus est éventuellement, pour le calcul de la deuxième limite de la provision, diminué des déficits -déterminés dans les mêmes conditions- des exercices antérieurs même si, pour l'établissement de l'impôt ces déficits ont été compensés, en tout ou en partie, par les bénéfices provenant d'autres opérations.

En d'autres termes, pour déterminer le bénéfice net imposable servant de base au calcul de la provision annuelle, il est fait application des règles du report déficitaire, sous la seule réserve qu'il n'est tenu compte, à cet égard, que des résultats des opérations donnant droit à la constitution d'une

provision.