

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 E-2-07

N° 48 du 30 MARS 2007

BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX – IMPOT SUR LES SOCIETES – DISPOSITIONS COMMUNES –
PROVISIONS – PROVISIONS POUR COÛTS DE DEMANTELEMENT

(C.G.I., art. 39 ter C)

NOR : BUD F 07 10022J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 46 de la loi de finances rectificative pour 2005 (loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) transpose, au plan fiscal, le traitement spécifique réservé en comptabilité aux provisions couvrant les coûts futurs de démantèlement, d'enlèvement d'installations ou de remise en état de site.

Désormais, lorsque l'obligation de démanteler, d'enlever ou de remettre en état incombe à une entreprise dès la mise en service ou en cours d'utilisation de l'installation ou du site concerné, la provision constituée au titre des coûts futurs n'est pas déductible en tant que telle mais au moyen de l'amortissement de l'actif qui doit être comptabilisé en contrepartie de cette provision.

La révision dans le temps du montant estimé des coûts est prise en compte de manière symétrique dans la provision et dans le montant de l'actif de contrepartie.

Ces nouvelles modalités de déduction des coûts futurs de démantèlement ne s'appliquent pas aux provisions destinées à faire face à des dégradations progressives de site résultant de son exploitation, qui continuent à être constituées au fur et à mesure des dégradations effectives et demeurent déductibles dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION	6
CHAPITRE 2 : DEFINITION DES COUTS VISES PAR LE DISPOSITIF	7
Section 1 : Nature des coûts	9
Section 2 : Définition de l'obligation requise	11
Sous-section 1 : Source de l'obligation	13
A. OBLIGATION LEGALE OU REGLEMENTAIRE	13
B. OBLIGATION RESULTANT D'UN ENGAGEMENT DE L'ENTREPRISE	17
C. OBLIGATIONS INDEPENSANTES DES ACTIONS FUTURES DE L'ENTREPRISE	20
Sous-section 2 : Personne à qui incombe l'obligation de démanteler ou de remettre en état	22
Sous-section 3 : Date à laquelle l'obligation est encourue ou formalisée	24
Section 3 : Nature de la dégradation visée	25
Sous-section 1 : Dégradation immédiate	26
Sous-section 2 : Dégradation progressive	28
CHAPITRE 3 : PRINCIPES D'APPLICATION	30
Section 1 : Provision inscrite au passif	31
Sous-section 1 : Dégradation progressive	31
Sous-section 2 : Dégradation immédiate	34
A. ESTIMATION DES COUTS	35
B. REGIME FISCAL	43
Section 2 : Actif de contrepartie	44

A. MODALITES DE COMPTABILISATION	45
B. VALORISATION DE CET ACTIF	46
C. CONSEQUENCES FISCALES	47
I. Impact en matière de plus-value	49
II. Articulation avec la méthode par composants	50
III. Taxe professionnelle	51
Section 3 : Amortissement de l'actif de contrepartie	53
A. CARACTERE AMORTISSABLE DE L'ACTIF DE CONTREPARTIE	55
B. DUREE D'AMORTISSEMENT	56
C. MODE D'AMORTISSEMENT	58
Section 4 : Engagement des dépenses de démantèlement et de remise en état	61
CHAPITRE 4 : MODALITES PARTICULIERES D'APPLICATION	62
Section 1 : Prise en charge de tout ou partie des coûts par un tiers	62
A. PROVISION COMPTABILISEE AU PASSIF	63
B. ACTIF DE CONTREPARTIE ET CREANCE	64
Section 2 : Révision de l'estimation des coûts futurs de démantèlement	68
A. IMPACT SUR LE MONTANT DE LA PROVISION	70
B. IMPACT SUR LE MONTANT ET L'AMORTISSEMENT DE L'ACTIF DE CONTREPARTIE	71
CHAPITRE 5 : INFORMATIONS RELATIVES AUX COUTS DE DEMANTELEMENT	78
CHAPITRE 6 : ENTREE EN VIGUEUR ET PREMIERE APPLICATION	79
Section 1 : Entrée en vigueur	80
Section 2 : Conséquences de la première application	81
A. MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE RETROSPECTIVE	82
B. CONSEQUENCES FISCALES	84

**C. APPLICATION ANTICIPEE DES NOUVELLES REGLES COMPTABLES RELATIVES AUX COUTS DE
DEMANTELEMENT**

87

Annexe 1 : Article 46 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005

Annexe 2 : Détermination du champ d'application de l'article 39 ter C du CGI

INTRODUCTION

1. Les dispositions de l'article 46 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, codifiées à l'article 39 ter C du code général des impôts, transposent en matière fiscale le nouveau traitement réservé, en comptabilité, aux coûts de démantèlement et de remise en état de site.

2. 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.

3. 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).

4. Il en va désormais 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 nouveau est défini au nouvel article 39 ter C du code général des impôts.

La présente instruction commente ce dispositif.

5. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes. L'abréviation PCG renvoie au plan comptable général.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION

6. Le champ d'application de l'article 39 ter C 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. 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 13 à 19).

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).

CHAPITRE 2 : DÉFINITION DES COÛTS VISÉS PAR LE DISPOSITIF

7. Conformément au premier alinéa de l'article 39 ter C, 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.

8. 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).

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 II à la présente instruction.

Section 1 : Nature des coûts

9. 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° 25), 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.

10. 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 règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable 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.

Section 2 : Définition de l'obligation requise

11. 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.

12. 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.

Sous-section 1 : Source de l'obligation

A. OBLIGATION LÉGALE OU RÉGLEMENTAIRE

13. Les obligations légales ou réglementaires prises en compte pour la qualification de coûts de démantèlement au sens de l'article 39 ter C 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. 512-17 du code de l'environnement, issu de l'article 27 de la loi n° 2003-699 du 30 juillet 2003 relative à la prévention des risques technologiques et naturels et à la réparation des dommages, 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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

17. 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.

18. 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.

19. 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

20. 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.

21. 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.

Sous-section 2 : Personne à qui incombe l'obligation de démanteler ou de remettre en état

22. 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.

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

Sous-section 3 : Date à laquelle l'obligation est encourue ou formalisée

24. 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. n^{os} 13 à 22).

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.

Section 3 : Nature de la dégradation visée

25. Le dispositif prévu à l'article 39 ter C 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.

Sous-section 1 : Dégradation immédiate

26. 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.

27. 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.

Sous-section 2 : Dégradation progressive

28. 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).

29. 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.

CHAPITRE 3 : PRINCIPES D'APPLICATION

30. Les principes d'application exposés ci-après sont applicables aux situations relativement simples dans lesquelles l'estimation des coûts ne fait pas l'objet de révision au cours de l'utilisation des installations et dans lesquelles la totalité des coûts correspond à une charge effective pour l'entreprise. Les cas de révision des coûts et de prise en charge de tout ou partie des coûts par un tiers, ainsi que leurs conséquences comptables et fiscales, sont exposés au chapitre 4.

Section 1 : Provision inscrite au passif

Sous-section 1 : Dégradation progressive

31. Il est rappelé que, pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2005, les obligations liées aux dégradations de l'environnement impliquant le démantèlement ou la remise en état d'un site étaient prises en compte fiscalement, au moyen d'une provision dotée progressivement au cours de la période d'utilisation de l'installation ou du site. Il n'était pas fait de différence entre les dégradations immédiates et les dégradations progressives.

32. Désormais, cette modalité de dotation progressive de la provision doit être réservée aux cas de dégradation progressive telle que définie ci-dessus. Dans ce cas, le passif doit être évalué à hauteur du montant des travaux de remise en état correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice.

La provision est comptabilisée, de manière similaire aux autres provisions pour risques et charges, par une dotation en compte de résultat. Il est précisé que ces dotations annuelles aux provisions sont déductibles fiscalement dans les conditions fixées à l'article 39-1-5°. Aucun actif n'est constaté en contrepartie de cette provision.

33. Pour les cas d'application anticipée des nouvelles règles comptables en matière de passif et d'actifs, cf. n° 88.

Sous-section 2 : Dégradation immédiate

34. Lorsque l'entreprise dispose d'un site ou d'une installation placée dans le champ d'application de l'article 39 ter C, ce qui implique notamment une dégradation immédiate de l'environnement, une provision est comptabilisée au passif pour un montant englobant la totalité des coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement d'installations et de remise en état de site (cf. n^{os} 9 et 10 sur la nature des coûts concernés). Les modalités de comptabilisation de cette provision sont spécifiques, puisque l'entreprise ne doit pas procéder à sa dotation via le compte de résultat mais à la comptabilisation, à l'actif, d'un montant équivalent à cette provision.

A. ESTIMATION DES COÛTS

35. Les coûts doivent être évalués conformément aux règles comptables, qui prévoient que la provision doit être évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation (avis du comité d'urgence du CNC n° 2005-H précité, § 2.2).

Cette évaluation doit inclure tous les coûts directement attribuables aux opérations de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site, qu'elles soient réalisées par l'entreprise elle-même ou par des prestataires externes. Ces coûts incluent le cas échéant les études préalables d'estimation de faisabilité et de préparation.

36. En pratique, l'évaluation peut être faite soit sur la base de données internes, notamment si des opérations de démantèlement ou de remise en état d'installation ou de site ont déjà été engagées par l'entreprise par le passé, soit sur la base de devis estimatifs réalisés par l'entreprise ou des prestataires tiers. La fraction des opérations prise directement en charge par l'entreprise doit être estimée sur la base du coût de revient, dans les mêmes conditions que pour une immobilisation créée.

En outre, il convient de prendre en compte, pour effectuer cette évaluation initiale des coûts futurs de démantèlement ou de remise en état, les événements futurs qui pourraient avoir un effet sur le montant des coûts nécessaires à l'extinction de l'obligation dans la mesure où ils peuvent être estimés de manière fiable, telle que l'évolution prévisible de la technologie ou des coûts, dans la mesure où l'impact de ces événements peut être estimé.

37. Il est rappelé que l'estimation de ces coûts doit être suffisamment fiable pour justifier leur inscription au passif en tant que provision. Dans le cas, qui devrait être exceptionnel, où cette condition de fiabilité de l'estimation ne serait pas satisfaite, aucun passif ne pourrait en principe être comptabilisé (cf. article 312-3 du PCG et avis du CNC n° 2005-H précité, § 2.2).

38. L'évaluation doit ainsi être effectuée dès que les conditions de comptabilisation de la provision pour coûts de démantèlement sont satisfaites. Cette évaluation peut faire, par la suite, l'objet de révisions, en raison notamment de l'évolution des coûts, des technologies ou de la réglementation qui ont été pris en compte lors de l'évaluation initiale (voir n^{os} 69 à 78).

Précision : Actualisation des coûts

39. Du point de vue comptable, le montant de la provision doit correspondre à la valeur actualisée des dépenses attendues lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est considéré comme significatif (cf. avis du CNC n° 2005-H précité, § 3-3). S'agissant des coûts de démantèlement, dont l'échéance se situe généralement à long terme, la provision peut faire l'objet d'une actualisation (cf. pour plus de précisions l'avis du CNC n° 2005-H).

40. Compte tenu, d'une part, de la complexité des modalités d'application de l'actualisation, notamment pour la détermination du taux et, d'autre part, de l'impact de l'actualisation au titre de la première application du dispositif, le comité d'urgence du CNC a indiqué, dans son avis n° 2005-H précité, que la date d'application obligatoire de l'actualisation des coûts de démantèlement dans les comptes sociaux était reportée (cf. avis n° 2005-H précité, § 6.1, et communiqué du CNC du 15 décembre 2006).

41. Du point de vue fiscal, aucune disposition n'interdit à ce jour de procéder à l'actualisation des coûts futurs envisagés au titre du démantèlement d'une installation. Cela étant, des travaux sont actuellement en cours au sein du Conseil National de la Comptabilité pour définir un cadre précis pour l'actualisation de ces coûts. Des précisions complémentaires seront donc données sur les modalités d'application et les conséquences fiscales de l'actualisation à l'issue de ces travaux.

42. En l'attente de ces précisions, les entreprises ont le choix de procéder ou non à l'actualisation de ces coûts.

S'agissant d'une provision pour coûts futurs, la prise en compte de l'actualisation a pour effet de minorer le montant de la provision comptabilisée au passif, et corrélativement celui de l'actif de contrepartie. Par la suite, la désactualisation progressive du montant estimé des coûts de démantèlement est effectuée par le compte de résultat (charge financière) avec pour contrepartie la majoration de la provision, à l'instar d'une dotation progressive. Lorsque l'actualisation est mise en œuvre, l'entreprise constate donc une charge annuelle liée aux coûts de démantèlement correspondant à la somme de l'amortissement de l'actif de contrepartie et à la charge de désactualisation.

B. RÉGIME FISCAL

43. Aux termes de l'article 39 ter C, cette provision n'est pas en tant que telle déductible fiscalement. Ce régime fiscal est cohérent avec le mode de comptabilisation de cette provision, puisque la constitution d'une telle provision ayant à l'actif une contrepartie d'égal montant n'a aucun impact sur le compte de résultat (écritures de bilan), ni sur l'actif net au sens de l'article 38-2. L'amortissement de l'actif de contrepartie est en revanche déductible, dans les conditions exposées ci-dessous.

Il est rappelé que l'absence de déduction fiscale de cette provision n'exonère pas l'entreprise de son obligation de justifier des montants comptabilisés et, plus précisément, de l'estimation qu'elle a faite des coûts futurs et des méthodes utilisées à cette fin. En effet, le montant déductible de l'amortissement de ces coûts dépend de cette estimation, qui doit donc être effectuée dans les mêmes conditions, notamment avec une précision suffisante, que celles exigées en application de l'article 39-1-5°.

Pour les entreprises ayant procédé à l'actualisation des coûts de démantèlement, il convient d'en tirer toutes les conséquences fiscales que ce soit sur l'estimation de la provision ou sur la valorisation de l'actif de contrepartie. Pour ces entreprises, la charge de désactualisation sera admise en déduction du bénéfice imposable.

Section 2 : Actif de contrepartie

44. En contrepartie de la comptabilisation de la provision pour coûts futurs de démantèlement au passif, un montant équivalent doit être comptabilisé à l'actif du bilan, sous la forme d'un complément de valeur de l'actif corporel sous-jacent. En effet, aux termes de l'article 321-10 du PCG, le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle comprend l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue lors de l'acquisition ou en cours d'utilisation de l'immobilisation.

A. MODALITÉS DE COMPTABILISATION

45. L'actif de contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement apparaît en tant que sous-compte de l'immobilisation corporelle visée par l'obligation de démantèlement ou de remise en état : il peut s'agir d'un terrain comme d'une construction industrielle. L'identification distincte de cette valeur de l'immobilisation paraît en effet nécessaire afin de respecter les prescriptions de l'article 321-10 du PCG, qui indique qu'un plan d'amortissement propre, tant pour la durée que pour le mode, est tenu pour ces coûts de démantèlement (cf. ci-dessous).

B. VALORISATION DE CET ACTIF

46. L'actif de contrepartie doit être comptabilisé pour un montant équivalent au montant de l'estimation initiale des coûts, c'est-à-dire au montant de la provision comptabilisée au passif. Ainsi, si l'entreprise a fait le choix de procéder à une estimation actualisée des coûts futurs de démantèlement, la valorisation de la provision et de l'actif est impactée de la même manière.

Il est toutefois fait exception à ce principe d'équivalence lorsqu'une partie des coûts est prise en charge par un tiers, le complément d'actif étant comptabilisé sous la forme d'une créance (cf. ci-dessous).

C. CONSÉQUENCES FISCALES

47. L'équilibre comptable constaté lors de la comptabilisation initiale de la provision pour coûts de démantèlement et de l'actif de contrepartie d'égal montant a également pour conséquence la neutralité fiscale. En effet, comme il a été précisé plus haut, la provision n'est pas déductible en tant que telle. Par ailleurs, la comptabilisation de l'actif de contrepartie n'est pas susceptible d'entraîner une augmentation de l'actif net au sens de l'article 38-2. Aucune imposition ou déduction n'est donc encourue au titre de cette écriture.

Au cours de la période d'utilisation du site ou de l'installation concernée, l'entreprise doit procéder à l'amortissement de cet actif de contrepartie (cf. n° 52 sur les modalités d'amortissement).

48. La comptabilisation de cet actif de contrepartie en tant que composante du coût d'acquisition a pour effet de majorer la valeur brute comptable de l'actif corporel. Fiscalement, cette majoration a notamment des conséquences en matière de plus-values et en matière de taxe professionnelle.

I. Impact en matière de plus-value

49. Du point de vue fiscal, la valeur d'origine des actifs définie à l'article 38 quinquies de l'annexe III ne comprend pas l'actif de contrepartie à la provision pour coûts de démantèlement. Cependant, en cas de cession de l'immobilisation corporelle à laquelle sont attachés les coûts de démantèlement, l'obligation de démanteler incombant au cédant est en principe transférée au cessionnaire, qui doit dès lors identifier dans ses comptes les coûts futurs de démantèlement selon les modalités exposées ci-dessus, par la comptabilisation de la provision et d'un actif de contrepartie. La cession de l'immobilisation corporelle est donc assortie du transfert du passif représentatif de l'obligation, ce qui constitue un produit, et de l'actif de contrepartie net des amortissements déjà effectués, qui constitue une charge. En pratique, le traitement fiscal de cette provision en cas de cession aboutit à constater un résultat identique à celui dégagé sur le plan comptable.

II. Articulation avec la méthode par composants

50. Il est rappelé que les entreprises doivent appliquer sur le plan comptable, à partir des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, la méthode par composants reprise sur le plan fiscal à l'article 15 bis de l'annexe II. Cette méthode implique l'identification séparée des éléments principaux d'une immobilisation corporelle qui doivent être régulièrement remplacés au cours de l'utilisation de l'immobilisation. Lors des remplacements, la valeur brute du composant remplacé est extournée de l'actif et la valeur du composant neuf est corrélativement inscrite au bilan.

Les coûts de démantèlement d'une installation concernent en principe tous les éléments de cette installation devant être démantelés, c'est-à-dire aussi bien sa structure que ses composants, le cas échéant.

III. Taxe professionnelle

51. Il est rappelé que le II de l'article 46 de la loi de finances rectificative pour 2005 a écarté toute conséquence de ces nouvelles modalités de comptabilisation des provisions pour démantèlement sur la valeur locative servant de base à la taxe professionnelle.

Par conséquent, le prix de revient de l'actif de contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement n'est pas pris en compte pour la détermination de la valeur locative des immobilisations auxquelles l'actif précité se rapporte

52. Exemple :

Une entreprise met en service, le 1^{er} janvier 2006, une usine dont le caractère polluant a pour conséquence une obligation de démantèlement des installations industrielles et de remise en état du site au terme de leur utilisation. La période d'utilisation est estimée à 40 ans. Il est précisé que cette obligation est encourue dès la date de mise en service.

Au 1^{er} janvier 2006, l'entreprise procède à une estimation des coûts de démantèlement et de remise en état du site à 50 M€. Elle choisit de ne pas actualiser cette valeur.

Le mode de comptabilisation des coûts est le suivant :

- au passif du bilan, constitution de la provision pour coûts de démantèlement pour 50 M€ ;
- à l'actif du bilan, constitution d'un actif de contrepartie, inscrit en immobilisation corporelle en tant que complément, identifiée distinctement, du prix de revient de l'usine, pour une valeur de 50 M€.

Conséquences fiscales

Du point de vue fiscal, cette comptabilisation n'entraîne aucune conséquence en terme de variation d'actif net au sens de l'article 38-2. Par ailleurs, l'actif de contrepartie d'une valeur de 50 M€ n'est pas inclus dans l'assiette de la taxe professionnelle.

Section 3 : Amortissement de l'actif de contrepartie

53. Du point de vue comptable, l'article 321-10 du PCG prévoit expressément que les coûts de démantèlement inclus dans le coût d'acquisition de l'immobilisation corporelle font l'objet d'un plan d'amortissement propre, tant pour la durée que pour le mode. Il a été précisé, dans l'avis du Comité d'urgence du CNC n° 2005-H précité, que la durée d'amortissement de cette fraction du coût d'acquisition devrait être calquée sur la durée d'exploitation ou de production de l'actif et que le mode d'amortissement devrait être le mode linéaire. Toutefois, lorsque l'actif sous-jacent est amorti selon le mode des unités de production, ce dernier peut être retenu pour l'actif de démantèlement (§ 3.5 de l'avis n° 2005-H précité).

La note de présentation de l'avis n° 2005-H du 6 décembre 2005 précise en outre que les coûts de démantèlement, qui doivent suivre un plan d'amortissement distinct de celui de l'immobilisation corporelle, ne peuvent pas bénéficier du régime des installations complexes spécialisées (ICS) prévu au § 1.3 de l'avis du comité d'urgence du CNC n° 2005-D du 1^{er} juin 2005. Il est rappelé que ce régime des ICS permet d'établir un plan d'amortissement unique pour les ensembles industriels composés d'immobilisations indissociables techniquement les unes des autres, sous réserve de l'application de la méthode par composants lors des remplacements d'éléments des ICS.

54. Du point de vue fiscal, le premier alinéa de l'article 39 ter C dispose que l'amortissement de l'actif de contrepartie doit être calculé sur le mode linéaire et doit être réparti sur la durée d'utilisation du site ou des installations.

A. CARACTÈRE AMORTISSABLE DE L'ACTIF DE CONTREPARTIE

55. Il est précisé que l'actif de contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement, y compris donc la remise en état du site le cas échéant, doit faire l'objet d'un plan d'amortissement quelle que soit la nature de l'actif sous-jacent, notamment lorsque cet actif est un terrain qui n'est pas amortissable.

B. DURÉE D'AMORTISSEMENT

56. La durée d'amortissement de l'actif de contrepartie correspond à la durée d'utilisation ou d'exploitation du site ou des installations.

Dans l'hypothèse où un délai sépare la date de fin d'utilisation ou d'exploitation et la date d'engagement des dépenses de démantèlement et de remise en état, ce délai ne vient pas majorer la durée d'amortissement. En effet, les avantages économiques du site ou des installations ne peuvent être répartis que sur la durée d'exploitation effective, dans la mesure où ils cessent lors de l'arrêt de l'exploitation. Il en va donc de même pour l'actif de contrepartie.

57. L'attention est appelée sur l'absence de référence, pour l'amortissement de l'actif de contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement, à la durée d'usage prévue à l'article 39-1-2°. Les dispositions de l'article 39 ter C constituent en effet une base juridique autonome, qui fixe la durée d'amortissement de l'actif de contrepartie. Dès lors, même si l'immobilisation corporelle sous-jacente, ou sa structure en cas de décomposition, sont amorties fiscalement selon la durée d'usage par application des dispositions de l'article 39-1-2° et de la tolérance exposée aux n°s 117 et suivants de l'instruction n° 4 A-13-05 du 30 décembre 2005, l'actif de contrepartie doit être amorti sur la durée réelle d'utilisation du site ou de l'installation, qui est donc, dans tous les cas, identique à la durée retenue en comptabilité.

C. MODE D'AMORTISSEMENT

58. Le mode d'amortissement linéaire devra être retenu, y compris dans l'hypothèse où l'immobilisation corporelle ou, le cas échéant, l'installation complexe spécialisée à laquelle se rapporte cet actif de démantèlement, pourrait bénéficier du régime de l'amortissement dégressif ou d'un régime d'amortissement exceptionnel.

59. S'agissant de l'amortissement selon le mode des unités d'œuvre, dérogoire au mode d'amortissement linéaire, il sera admis que, lorsque ce mode d'amortissement est retenu en comptabilité pour l'immobilisation corporelle sous-jacente et répond aux critères définis au sixième alinéa du n° 102 de l'instruction 4 A-13-05 du 30 décembre 2005, il puisse être également retenu pour la détermination de l'assiette de l'impôt. Il est rappelé que ce type d'amortissement variable peut être fiscalement admis pour les biens et équipements pour lesquels la consommation d'avantages mesurée par des unités d'œuvre reflète une dépréciation effective et définitive, et dont le rythme de consommation des avantages économiques mesuré en unités d'œuvre est connu dès l'origine de manière fiable et ne varie pas de manière aléatoire.

60. Exemple :

L'entreprise dont la situation est exposée dans l'exemple au n° 51 ci-dessus doit amortir l'actif de contrepartie sur le mode linéaire sur une durée de 40 ans. La base amortissable de l'actif de démantèlement étant de 50 M€, la dotation comptable à l'amortissement est de $50/40 = 1,25$ M€. Cette dotation est fiscalement déductible, en application des dispositions de l'article 39 ter C.

Section 4 : Engagement des dépenses de démantèlement et de remise en état

61. Lors de l'engagement effectif des dépenses de démantèlement et de remise en état, la provision doit être considérée comme utilisée conformément à son objet à raison du montant de ces dépenses. Dès lors, elle doit être rapportée aux résultats de l'exercice de l'engagement des dépenses, conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'article 39 ter C. Il est précisé que ce produit imposable est strictement corrélé au produit comptable que constitue la reprise comptable de la provision.

CHAPITRE 4 : MODALITÉS PARTICULIÈRES D'APPLICATION**Section 1 : Prise en charge de tout ou partie des coûts par un tiers**

62. Les principes exposés au chapitre 3 ci-dessus ont vocation à s'appliquer dans la situation où l'entreprise supporte effectivement l'ensemble de la charge de démantèlement et de remise en état, soit parce qu'elle effectue elle-même les travaux, soit parce qu'elle rémunère les prestataires externes chargés de ces travaux.

Toutefois, dans certaines situations, l'entreprise peut ne pas supporter l'intégralité de cette charge, par exemple dans le cas où une entreprise tierce, partenaire de l'entreprise sujette à l'obligation pour l'exploitation du site ou des installations, s'engagerait contractuellement à prendre en charge une partie des coûts.

Dans ces situations, les modalités de prise en compte des coûts de démantèlement exposées ci-dessus doivent être adaptées conformément aux prescriptions comptables (cf. § 4 de l'avis du comité d'urgence du CNC n° 2005-H précité) et aux dispositions de l'article 39 ter C.

A. PROVISION COMPTABILISÉE AU PASSIF

63. La prise en charge d'une partie des coûts futurs de démantèlement par une entreprise tierce n'a pas pour effet d'exonérer l'entreprise de son obligation juridique de démanteler ou de remettre en état. Dès lors, l'entreprise doit comptabiliser au passif du bilan une provision pour un montant correspondant à l'estimation totale des coûts futurs, sans tenir compte des éventuels remboursements ou prises en charge attendus.

B. ACTIF DE CONTREPARTIE ET CRÉANCE

64. Conformément aux dispositions de l'article 39 ter C, la constitution d'un actif amortissable en contrepartie de la provision pour coûts de démantèlement ne doit être effectuée qu'à hauteur des coûts pris en charge effectivement par l'entreprise. Dès lors, lorsqu'une partie des coûts futurs est prise en charge par un tiers, le montant de l'actif de contrepartie, comptabilisé selon les modalités exposées ci-dessus, doit être limité à la fraction des coûts que l'entreprise supportera effectivement.

65. Ce mode de traitement est cohérent avec les prescriptions comptables, qui prévoient que le solde de l'estimation des coûts futurs doit figurer à l'actif sous la forme d'une créance détenue par l'entreprise sur le tiers qui s'est engagé à prendre en charge une partie des coûts (cf. § 4 de l'avis du comité d'urgence du CNC n° 2005-H précité). Corrélativement, un passif doit être comptabilisé chez cette entreprise tierce, afin de refléter l'engagement pris par elle en matière de démantèlement.

Dans ce cas de figure, l'amortissement demeure bien entendu limité à la valeur de l'actif de contrepartie identifié en complément du coût d'acquisition de l'actif corporel, la créance n'étant pas un actif amortissable.

66. Par ailleurs, si l'entreprise a fait le choix d'actualiser, dans ses comptes, les coûts futurs de démantèlement, elle doit également, par cohérence, procéder à l'actualisation de la créance inscrite à l'actif. Cette créance doit donc être comptabilisée initialement pour le montant actualisé des coûts pris en charge et faire, par la suite, l'objet d'une désactualisation corrélative à la désactualisation de la provision. S'agissant d'une créance, cette désactualisation a en principe pour conséquence un produit financier, qui est comptabilisé en tant que tel au compte de résultat (cf. avis n° 2005-H précité, § 4).

67. Exemple :

Les hypothèses de l'exemple donné au n° 51 ci-dessus sont reprises. Toutefois, une fraction des coûts de démantèlement et de remise en état, correspondant à 20 % du montant total, est prise en charge par une entreprise tierce qui participe à l'exploitation du site industriel.

En valeur nominale, cette fraction s'élève à $50\,000\,000 \times 20\% = 10\text{ M €}$

Dans les comptes de l'entreprise titulaire de l'obligation de démanteler, une provision pour coûts de démantèlement doit être comptabilisée pour un montant global de 50 M €. Un actif de contrepartie doit corrélativement être comptabilisé à hauteur des coûts effectivement pris en charge par l'entreprise, soit 40 M€. Le solde, soit 10 M€, est comptabilisé à l'actif du bilan sous la forme d'une créance sur l'entreprise tierce.

Par la suite, l'amortissement ne peut être pratiqué que sur le montant de l'actif de contrepartie, soit 40 M €, d'où une dotation annuelle de $40 / 40 = 1\text{ M €}$

Section 2 : Révision de l'estimation des coûts futurs de démantèlement

68. Les coûts futurs de démantèlement et de remise en état de site doivent faire l'objet d'une estimation initiale, soit lors de la mise en service du site ou de l'installation, soit en cours d'exploitation à la date où l'obligation est encourue ou formalisée, dans l'hypothèse où aucune obligation n'existait lors de la mise en service. Cette estimation initiale doit toutefois être révisée par l'entreprise dans certains cas.

69. Les facteurs susceptibles d'entraîner une modification des montants estimés initialement sont, notamment, la modification de la portée de l'obligation incombant à l'entreprise (modifications de la réglementation applicable à l'entreprise ou de ses propres engagements) ou l'évolution des paramètres qui ont servi à l'estimation initiale : paramètres techniques, telle que l'évolution de la technologie ou la plus grande précision des devis, mais aussi les paramètres financiers telle que la modification du taux d'actualisation initialement retenu.

Il convient, à cet égard, de distinguer les conséquences de la modification du taux d'actualisation qui entraîne une révision des coûts comptabilisés au passif et à l'actif, des conséquences de la seule désactualisation qui n'entraînent pas de modification du montant de l'actif de contrepartie.

A. IMPACT SUR LE MONTANT DE LA PROVISION

70. En cas de révision de l'estimation initiale des coûts, le montant de la provision inscrite au passif doit être modifié à due concurrence.

B. IMPACT SUR LE MONTANT ET L'AMORTISSEMENT DE L'ACTIF DE CONTREPARTIE

71. De manière symétrique au mode de comptabilisation initial de la provision pour coûts de démantèlement, la modification du montant de la provision liée à une révision de l'estimation entraîne une modification d'égal montant de l'actif de contrepartie, et n'est donc pas directement comptabilisée dans le compte de résultat.

La valeur nette comptable doit ainsi être soit majorée, soit réduite du montant de la révision des coûts prise en compte au passif. Cette révision entraîne une modification prospective du plan d'amortissement de l'actif, qui doit être établi à partir de la nouvelle valeur nette comptable sur la durée résiduelle d'amortissement.

Il est fait exception au principe, exposé ci-dessus, de modification du montant de l'actif corrélative à la modification du passif lorsque ces révisions interviennent après le terme de la durée d'utilisation effective du site ou de l'installation devant être démantelé. Dans ce cas, les révisions ultérieures éventuelles des coûts doivent être prises en compte par la modification du montant de la provision et la comptabilisation d'une dotation ou d'une reprise de provision au compte de résultat, selon le sens de la modification.

72. Il en va de même du point de vue fiscal, conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article 39 ter C, qui prévoient, d'une part, la rectification, à concurrence de la révision de l'estimation des coûts, du montant de la provision et de la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie et, d'autre part, la modification du plan d'amortissement qui doit être établi selon la valeur nette comptable rectifiée.

La modification symétrique des montants au passif et à l'actif n'entraîne donc en principe aucune conséquence sur le résultat imposable. Il convient de préciser que dans les situations où une partie des coûts est prise en charge par un tiers et qu'une créance a été comptabilisée à ce titre en complément à l'actif de démantèlement, la révision de l'estimation des coûts doit être répartie aussi bien sur le montant de l'actif de démantèlement que sur la créance, sauf en cas de prise en charge forfaitaire.

73. Exemple :

Les hypothèses de l'exemple donné au n° 51 ci-dessus sont reprises. En 2010, l'entreprise constate que des coûts complémentaires n'avaient pas été pris en compte dans l'évaluation initiale, pour un montant de 5 M€. Les coûts doivent donc être estimés à 55 M€ au lieu de 50 M€.

Au 31/12/2010, la provision pour coûts de démantèlement figure au passif du bilan pour un montant de 50 M€. Ce montant doit être rectifié et porté à 55 M€. Corrélativement, le montant de l'actif net doit également être rectifié de 5 M€. La valeur nette comptable de l'actif étant de $50 - (1,25 \times 5) = 43,75$ M€, la valeur nette comptable rectifiée s'établit à 48,75 M€. C'est cette valeur qui doit être retenue comme base de calcul des amortissements sur la durée résiduelle.

Prise en charge d'une partie des coûts par un tiers

Dans l'hypothèse de l'exemple exposé au n° 66 ci-dessus, 20 % des coûts sont pris en charge par une entreprise tierce. Dans l'hypothèse d'une majoration, égale à 5 M€, du montant total des coûts à la suite de la révision intervenue en 2010, cette majoration doit être répartie à l'actif entre l'actif de contrepartie figurant en compte d'immobilisation corporelle et la créance sur l'entreprise tierce. Dès lors, le montant de cette créance doit être majoré de $5 \times 20 \% = 1$ M€, et le solde de la majoration, soit 4 M€, doit majorer la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie.

Cas de diminution de la provision excédant la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie

74. Au cours de la période d'utilisation de l'immobilisation, la révision de l'estimation des coûts peut entraîner une diminution de la provision, pour un montant qui excède la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie. Dans cette situation, du point de vue comptable, la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie est réduite à zéro.

L'excédent de diminution de la provision ne peut par ailleurs venir en diminution du coût d'acquisition de l'immobilisation corporelle sous-jacente, cet actif devant demeurer inscrit au bilan pour sa valeur historique. Cet excédent conduit comptablement à la constatation d'une provision pour dépréciation de cette immobilisation corporelle. Conformément aux nouvelles règles comptables, cette dépréciation réduit d'autant le montant amortissable de l'actif sur la durée restant à courir. Dans le cas où la diminution du passif excéderait la valeur nette de la totalité de l'actif, y compris celle de l'immobilisation corporelle sous-jacente, alors l'excédent serait immédiatement comptabilisé en résultat (cf. avis n° 2005-H précité, § 3.4).

75. Du point de vue fiscal, cette provision pour dépréciation de l'actif sous-jacent, correspondant à l'excédent de la reprise de la provision pour coûts de démantèlement sur la valeur nette de l'actif de contrepartie, n'est pas admise en déduction du résultat imposable. En effet, aux termes du troisième alinéa de l'article 39 ter C, lorsque la provision pour coûts de démantèlement est réduite d'un montant supérieur à la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie, l'excédent constitue un produit imposable.

Il convient dès lors d'effectuer, au titre de l'exercice de comptabilisation de la provision pour dépréciation de l'actif corporel sous-jacent, une réintégration extra-comptable de cette provision correspondant à la reprise d'une partie de la provision pour coûts de démantèlement.

Par la suite, la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie étant ramenée à zéro, il ne peut être admis aucun amortissement de l'actif de contrepartie, sauf dans l'hypothèse où une nouvelle révision de l'estimation des coûts aurait pour effet de reconstituer une valeur nette comptable positive à cet actif, ce qui autorise l'amortissement de cette valeur nette sur la durée résiduelle d'amortissement (cf. n° 72).

76. En ce qui concerne l'impact de la provision pour dépréciation comptabilisée au titre de l'actif corporel sous-jacent, il convient d'appliquer les règles générales applicables en matière de dépréciation d'immobilisations amortissables, exposées au n° 93 de l'instruction n° 4 A-13-05 du 30 décembre 2005. Toutefois, compte tenu des difficultés d'application de ce principe et à la suite de l'avis n° 2006-12 du Conseil National de la Comptabilité du 24 octobre 2006, relatif aux modalités de reprise des dépréciations comptables et de neutralisation des incidences fiscales dans les comptes individuels, des commentaires complémentaires pourraient être apportés en matière fiscale.

77. Exemple

Les hypothèses de l'exemple donné au n° 51 ci-dessus sont reprises. En 2033, l'entreprise procède à une révision des coûts, car elle constate une surévaluation d'un montant de 20 M€.

Au 31/12/2033, la valeur de la provision inscrite au passif est de 50 M€, qu'il convient de réduire de 20 M€ pour tenir compte de la révision. Après rectification, cette valeur s'établit donc à 30 M€.

Au 31/12/2033, la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie s'établit à 15 M€ [50 M€ - (1,25 M€ X 28 ans)]. La révision du montant estimé des coûts doit être imputée sur cette valeur nette comptable, à hauteur de 15 M€ : la valeur nette comptable rectifiée est donc nulle et aucun amortissement ne peut plus être comptabilisé sur l'actif. En outre, le solde de 5 M€ est considéré, du point de vue comptable, comme une provision pour dépréciation de l'immobilisation corporelle sous-jacente. Cette qualification comptable entraîne donc un transfert du compte de la provision pour démantèlement vers un compte de provision pour dépréciation.

En application de l'article 39 ter C, cette provision pour dépréciation n'est pas déductible fiscalement et doit être assimilée sur le plan fiscal à une reprise imposable de la provision pour coûts de démantèlement, à hauteur de 5 M€. L'entreprise doit donc procéder à une réintégration extra-comptable du montant de cette provision pour dépréciation.

Par ailleurs, la comptabilisation de la provision pour dépréciation entraîne en principe une minoration, à due concurrence, de la base amortissable de l'actif sous-jacent déprécié. Le traitement fiscal de l'amortissement de cet actif fera l'objet de prochains commentaires.

Prise en charge d'une partie des coûts par un tiers

Dans l'hypothèse de l'exemple exposé au n° 66 ci-dessus, 20 % des coûts sont pris en charge par une entreprise tierce. Dans l'hypothèse d'une réduction, égale à 20 M€, du montant total des coûts à la suite de la révision intervenue en 2033, cette réduction doit être répartie à l'actif entre l'actif de contrepartie figurant en compte d'immobilisation corporelle et la créance sur l'entreprise tierce. Dès lors, le montant de cette créance doit être réduit de $20 \times 20 \% = 4$ M€, et le solde de la réduction, soit 16 M€, doit être imputé sur la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie. Cette valeur nette s'élève, en 2033, à $40 - 28 = 12$ M€. La somme réintégrée fiscalement s'élève à 4 M€, correspondant à l'excédent de la réduction sur la valeur nette comptable, soit 16-12.

CHAPITRE 5 : INFORMATIONS RELATIVES AUX COÛTS DE DÉMANTÈLEMENT

78. Au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, il est demandé aux entreprises qui comptabilisent des provisions pour coûts de démantèlement de fournir, à l'appui de leur déclaration de résultats, la copie de la partie de l'annexe comptable qui mentionne les informations relatives à ces coûts et à leurs modalités de comptabilisation, en application des articles 531-2/3 et 531-2/4 du PCG (état des amortissements et dépréciations ; état des provisions) et des précisions apportées par l'avis n° 2005-H précité (n° 5.3) :

- augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation ;
- brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties ;
- principales hypothèses retenues concernant des événements futurs; en cas d'actualisation des provisions, mention de l'hypothèse retenue en matière de taux d'actualisation ;
- montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de la créance qui a été comptabilisée pour ce remboursement attendu.

79. Cette copie de l'annexe est fournie sur papier simple joint à la déclaration de résultat.

CHAPITRE 6 : ENTRÉE EN VIGUEUR ET PREMIÈRE APPLICATION

Section 1 : Entrée en vigueur

80. Les dispositions de l'article 39 ter C sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

Section 2 : Conséquences de la première application

81. S'agissant d'un changement de méthode comptable, les entreprises doivent en principe appliquer les dispositions de l'article 314-1 du PCG qui prévoient une mise en œuvre rétrospective du changement. Cette méthode rétrospective implique que l'entreprise doit, au titre du bilan d'ouverture du premier exercice d'application de la nouvelle méthode comptable, déterminer les valeurs figurant à l'actif et au passif comme si la méthode avait toujours été appliquée. L'impact du changement est en principe porté en capitaux propres, sauf comptabilisation par le compte de résultat pour l'application de règles fiscales. Il est précisé que la méthode rétrospective est obligatoire pour la première application des nouvelles règles relatives aux coûts de démantèlement, la méthode prospective ayant été écartée par l'avis n° 2005-H précité (§ 6.2.2)

A. MISE EN ŒUVRE DE LA MÉTHODE RÉTROSPECTIVE

82. La mise en œuvre rétrospective des nouvelles règles relatives aux coûts de démantèlement implique :

- d'estimer le coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état, tel qu'il aurait été évalué à la date de construction ou de mise en service de l'installation, sur la base des estimations de coûts à cette date, des échéanciers prévus à cette date entre la date de construction ou de mise en service et les dates de décaissements prévus, et du taux d'actualisation à cette date dans l'hypothèse où l'entreprise choisit d'actualiser les coûts estimés ;

- de tenir compte depuis la date de construction ou de mise en service de toutes les variations de valeur du passif de démantèlement, liées à la réestimation des coûts, du taux d'inflation, du taux d'actualisation et des échéanciers prévus, venant en correction du coût de l'immobilisation corporelle.

83. Une méthode simplifiée a toutefois été proposée par le Comité d'urgence du CNC dans son avis n° 2005-H précité (§ 6.2.1), qui permet :

- d'une part, de reconstituer, à la date du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005, la valeur nette du coût de démantèlement sur la base de la provision pour démantèlement, enlèvement et de remise en état, calculée au 1er janvier 2005, et amortie entre la date de construction ou de mise en service et cette date d'ouverture, sur la base de la dernière durée d'amortissement connue de l'immobilisation corporelle ;

- d'autre part, si l'entreprise choisit d'actualiser les coûts estimés, de reconstituer, à la date d'ouverture du premier exercice où l'actualisation est pratiquée, la valeur nette du coût de démantèlement sur la base de la provision pour démantèlement, enlèvement et remise en état calculée à la date d'ouverture, actualisée à la date de construction ou de mise en service sur la base du taux d'actualisation moyen constaté sur la période, entre la date de construction ou de mise en service et cette date d'ouverture, et amortie entre la date de mise en service et cette date d'ouverture, sur la base de la dernière durée d'amortissement connue de l'immobilisation corporelle.

B. CONSÉQUENCES FISCALES

84. Du point de vue fiscal, l'impact du changement de méthode porté en capitaux propres est susceptible de constituer une modification de l'actif net au sens de l'article 38-2, qui a donc un impact en majoration ou en minoration du résultat fiscal de l'exercice. Toutefois, la déduction fiscale d'amortissement correspondant à l'actif de contrepartie par une imputation en capitaux propres n'est en principe pas possible, dans la mesure où les provisions doivent faire l'objet d'une dotation comptable préalable par le compte de résultat pour pouvoir être déduites.

S'agissant des provisions pour coûts de démantèlement et des conséquences, en matière d'actif et d'amortissements, de la première application de la nouvelle méthode comptable, il sera admis toutefois que les variations de l'actif net qui seraient négatives puissent être admises en déduction du résultat fiscal au titre de l'exercice du changement.

85. Le choix de l'entreprise de procéder à l'actualisation des coûts qui étaient auparavant pris en compte pour leur estimation en valeur nominale constitue également un changement de méthode dont les conséquences doivent également être portées en capitaux propres et donner lieu, le cas échéant, à imposition si cette actualisation aboutit à réduire le montant initialement déduit sous forme de provision progressive. Des précisions seront ultérieurement données sur les conséquences de la première application de l'actualisation des coûts de démantèlement, dans le cadre des précisions attendues sur l'ensemble des modalités d'application de l'actualisation du point de vue comptable (comptes individuels) et fiscal. En l'attente, les précisions comptables fournies au § 6.2.1 de l'avis n° 2005-H de l'avis précité s'appliquent (cf. n° 83 ci-dessus).

86. En revanche, les conséquences d'un éventuel changement d'estimation des coûts futurs qui interviendrait lors du premier exercice d'application de la nouvelle méthode ne doivent pas être incluses dans l'impact du changement de méthode proprement dit. Les changements d'estimation n'ont en effet d'impact que sur l'exercice en cours et les exercices à venir, et cet impact doit être comptabilisé en résultat, conformément à l'article 314-2 du PCG.

C. APPLICATION ANTICIPÉE DES NOUVELLES RÈGLES COMPTABLES RELATIVES AUX COÛTS DE DÉMANTÈLEMENT

87. La première application des normes comptables internationales aux comptes consolidés des sociétés cotées est effective depuis le 1^{er} janvier 2004. Dès lors, ces groupes ont dû appliquer, dans leurs comptes consolidés, les nouvelles règles relatives aux coûts de démantèlement dès cette date.

88. En outre, l'article 17 du règlement du CRC n° 2004-06 prévoit que la première application des nouvelles règles relatives aux actifs prend obligatoirement effet aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, mais pourrait être anticipée aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

89. Lorsque l'entreprise a fait usage de cette anticipation dans ses comptes sociaux, la reconstitution rétrospective a en principe été effectuée dès le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004. Cette application ne sera pas remise en cause fiscalement. Ainsi, l'amortissement de l'actif de démantèlement comptabilisé au titre de 2004 sera admis en déduction du résultat, si cet amortissement a été déterminé selon les règles exposées dans la présente instruction.

90. L'attention est toutefois appelée sur les éventuelles rectifications qui devraient être effectuées à la suite des précisions comptables et fiscales apportées dans le cadre de l'avis n° 2005-H précité, des dispositions de l'article 39 ter C issu de la loi de finances rectificative pour 2005 et de la présente instruction, et notamment en matière d'amortissement (mode et durée, cf. n° 53 et suivants) ou de déduction d'une dépréciation de l'immobilisation corporelle sous-jacente aux coûts de démantèlement (cf. n° 74 et suivants).

91. Ainsi, dans l'hypothèse où l'entreprise aurait anticipé dès 2004 l'application des nouvelles règles comptables relatives aux coûts de démantèlement, mais aurait pratiqué à tort, à titre d'exemple, un mode d'amortissement dégressif ou aurait déduit la dépréciation comptable correspondant à l'excédent de la reprise de la provision pour démantèlement sur la valeur nette de l'actif de démantèlement, les rectifications conformes aux dispositions de l'article 39 ter C doivent être effectuées au titre du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005.

Application dès 2000 ou 2002 des nouvelles règles comptables relatives aux passifs

92. Le règlement du CRC n° 2000-06 relatif aux passifs doit en principe être obligatoirement appliqué aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002. Toutefois, cette application a pu être anticipée aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000 (article 16 du règlement n° 2000-06 précité).

93. Dès lors, certaines entreprises ont pu appliquer, au titre de ces exercices, les nouvelles règles relatives à la comptabilisation au passif des provisions pour coûts de démantèlement, qui portent sur la totalité des coûts envisagés dans les conditions exposées ci-dessus, sans pour autant avoir comptabilisé d'actif de contrepartie, ni avoir amorti un tel actif, dans la mesure où ce mode de comptabilisation n'a été défini comptablement qu'à l'occasion du règlement du CRC n° 2004-06.

94. Fiscalement, quelles qu'aient été les modalités de comptabilisation des provisions pour coûts de démantèlement au titre de ces exercices, ces modalités ne seront pas remises en cause dès lors que les conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- les déductions opérées par exercice sont égales dans leur montant, soit à des dotations correspondant au rythme de déduction des provisions progressives prévues selon les anciennes règles comptables, soit à l'amortissement de l'actif de contrepartie tel qu'il aurait été calculé par application des nouvelles règles comptables ;

- l'entreprise a procédé à la mise en conformité de ces modalités de comptabilisation avec les nouvelles règles comptables, au plus tard à la date d'application obligatoire du règlement du CRC n° 2004-06 précité, soit au titre du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005.

DB liées : 4 E-11, 4 E-12, 4 E-235, 4 E-4.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe 1

Article 46 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005

I. - Après l'article 39 ter B du code général des impôts, il est inséré un article 39 ter C ainsi rédigé :

« Art. 39 ter C. - Par exception aux dispositions du premier alinéa du 5° du 1 de l'article 39, la provision constituée en vue de couvrir les coûts de démantèlement, d'enlèvement d'installations ou de remise en état d'un site, qui résultent d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle ou d'un engagement de l'entreprise, et encourue ou formalisée soit dès l'acquisition ou la mise en service, soit en cours d'utilisation de cette installation ou de ce site, n'est pas déductible. A hauteur des coûts pris en charge directement par l'entreprise, cette provision a pour contrepartie la constitution d'un actif amortissable d'un montant équivalent. L'amortissement de cet actif est calculé suivant le mode linéaire et réparti sur la durée d'utilisation du site ou des installations.

« Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux provisions destinées à faire face à des dégradations progressives de site résultant de son exploitation.

« En cas de révision de l'estimation des coûts mentionnés au premier alinéa, le montant de la provision et la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie sont rectifiés à due concurrence. L'amortissement de l'actif de contrepartie est calculé, à compter de l'exercice au cours duquel est intervenue cette révision, sur la base de cette valeur nette comptable rectifiée. Lorsque la provision est réduite d'un montant supérieur à la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie, l'excédent constitue un produit imposable.

« Lorsque la provision est utilisée en tout ou partie conformément à son objet au titre d'un exercice, la provision est rapportée au résultat dudit exercice. »

II. - Les dispositions du I s'appliquent pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Elles n'emportent pas de conséquence sur la valeur locative qui sert de base à la taxe professionnelle. Un décret en Conseil d'Etat aménage à cet effet les dispositions réglementaires en vigueur.

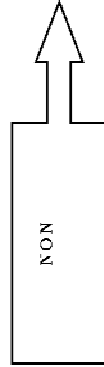
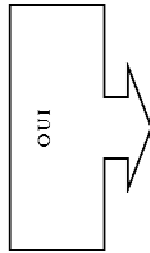


Annexe 2

Détermination du champ d'application de l'article 39 ter C du CGI

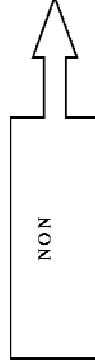
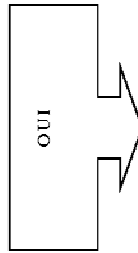
Arbre de décision : conditions requises pour comptabiliser une provision pour coûts de démantèlement assortie d'un actif de contrepartie amortissable

Existe-t-il une obligation de démanteler ou de remettre en état un site ou une installation ?



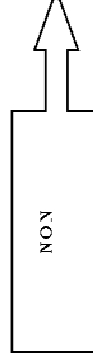
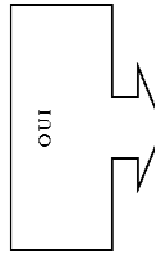
Pas de passif au bilan au titre du démantèlement ou de la remise en état

Existe-t-il une dégradation immédiate dès la mise en service du site ou de l'installation ?



Provision progressive dotée au fur et à mesure de l'exploitation

Une partie des coûts futurs sera-t-elle effectivement supportée par l'entreprise ?



- au passif : provision pour coûts de démantèlement
- à l'actif : créance

- à l'actif : actif de contrepartie à hauteur des dépenses prises en charge ; créance pour le solde ;
- au passif : provision pour coûts de démantèlement ;