

# CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

NOTE DE PRÉSENTATION - AVIS N° 2009-03 DU 10 AVRIL 2009

## Relatif au traitement comptable des redevances de fortage (ou foretage)

---

### Sommaire

#### 1 – Définition des mines et des carrières

#### 2 – Redevances de fortage visées par cet avis

2.1 - Définition des redevances de fortage visées par le présent avis

2.2 – Caractéristiques contractuelles des redevances de fortage

#### 3 – Comptabilisation

3.1 - Textes applicables

3.2 - Comptabilisation des redevances de fortage

3.3 - Comptabilisation du droit d'exploitation

#### 4 – Textes annexes

---

L'Union nationale des industries de carrières et de matériaux de construction – UNICEM – a saisi le CNC d'une question relative au traitement comptable des redevances versées par un exploitant dans le cadre d'un contrat de fortage.

Le présent avis traite uniquement de la comptabilisation des **redevances de fortage**, à l'exclusion de tout autre élément induit par l'exploitation d'une carrière (frais de prospection, remise en état...).

Rappel : les dispositions comptables prévues pour la dégradation progressive par l'avis n° 2005-H du Comité d'urgence du CNC <sup>(1)</sup> sont applicables aux exploitants de carrières dans le cadre de leurs obligations de remise en état des sites.

### **1 – Définition des mines et des carrières**

Selon l'article 1 du code minier, « *les gîtes de substances minérales ou fossiles renfermés dans le sein de la terre ou existant à la surface sont, relativement à leur régime légal, considérés comme mines ou comme carrières* ».

Les articles 2, 3 et 3-1 du code précité dressent la liste des produits miniers ; il s'agit de substances minérales ou fossiles considérées comme rares et stratégiques pour la nation. A contrario, les autres gîtes ou formations souterraines sont considérés comme des carrières.

---

<sup>(1)</sup> Avis n° 2005-H du Comité d'urgence du CNC relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site dans les comptes individuels

Le secteur d'activité des carrières concerne environ 2 500 entreprises.

Pour exploiter une carrière, il est nécessaire de remplir deux conditions :

- avoir la maîtrise foncière sur le terrain à exploiter

La maîtrise foncière peut résulter soit de la propriété du terrain à exploiter, soit d'un contrat de fortage conclu avec le propriétaire du terrain.

- avoir une autorisation administrative du préfet pour exploiter ce terrain (article L512-1, L512-2 et L512-8 du code de l'environnement)

Il s'agit d'une autorisation à durée limitée dans le temps, laquelle peut être retirée sous certaines conditions.

## 2 – Redevances de fortage visées par cet avis

### 2.1 - Définition des redevances de fortage visées par le présent avis

Le contrat de fortage est un contrat de droit privé par lequel un propriétaire foncier accorde à un exploitant de carrière le droit exclusif d'exploiter le sous-sol d'un terrain pendant une certaine durée et moyennant un prix.

Le présent avis s'applique uniquement aux redevances prévues par les contrats de fortage répondant à cette définition et ayant les caractéristiques suivantes :

- les redevances sont déterminées **proportionnellement aux quantités extraites** (redevances variables) soit à la tonne, soit au volume (m<sup>3</sup> extrait, ou m<sup>3</sup> extrait et commercialisable, ou m<sup>3</sup> extrait et commercialisé). L'évaluation du cubage extrait est alors effectuée en fin d'année par un géomètre.

- des **redevances annuelles minimales** peuvent être prévues ; elles sont imputables sur les sommes dues en fonction des quantités extraites mais ne sont pas remboursables. En effet, dans le cas exceptionnel où la qualité du gisement ne serait pas satisfaisante et que l'extraction ne serait pas poursuivie, la redevance minimale versée resterait acquise au propriétaire. Certains contrats disposent de clauses prévoyant la transformation de cet « à valoir » en indemnités de résiliation de contrat.

Ces redevances sont prévues uniquement afin de garantir un certain niveau de revenus aux propriétaires de terrains. Pour l'exploitant, elles sont en substance une avance sur achat futur de matières premières. En effet,

- d'une part, au vu des études préalables, l'exploitant estime les capacités du gisement permettant une extraction pour des quantités largement supérieures au versement des redevances minimales ;
- d'autre part, l'article R512-38 du code de l'environnement prévoit que « *l'arrêté d'autorisation cesse de produire effet lorsque l'installation classée n'a pas été mise en service dans le délai de trois ans ou n'a pas été exploitée durant deux années consécutives, sauf le cas de force majeure* ». Le contrat de fortage devient alors caduc, et le paiement des redevances minimales cesse.

## 2.2 – Caractéristiques contractuelles des redevances de fortage

Selon une jurisprudence constante, le contrat de fortage est défini comme « une vente de matériaux envisagés dans leur état futur de meubles, comme meubles par anticipation » (arrêt *Veuve Gielen C. Morel* de la Cour de Cassation chambre civile du 23 juin 1952, et arrêt de la Cour de Cassation, chambre commerciale, 4 février 1963).

Ainsi deux éléments d'inégale importance caractérisent un contrat de fortage :

- l'acquisition des matériaux extraits constitue l'élément primordial ;
- le droit exclusif d'extraire les matériaux contenus dans le terrain et d'occuper les lieux, d'y installer des pistes de circulation pour les engins, des lieux de stockage des matériaux et du matériel de transformation constitue un élément accessoire indissociable à l'acquisition des matériaux.

Suivant cette analyse, le contrat de fortage est assimilable à un contrat d'approvisionnement exclusif dans lequel la rémunération prévue (la redevance de fortage) rémunère l'acquisition des matériaux dont le prix, qui ne sera dû qu'au moment de l'achat effectif des matériaux (l'extraction au cas particulier), est néanmoins fixé à l'avance dans le contrat.

***Remarque : le contrat de fortage ne peut être assimilé à un contrat de concession de droits de propriété industrielle, qui pourrait éventuellement donner lieu à la comptabilisation d'un droit incorporel <sup>(2)</sup>, en raison des caractéristiques du contrat de fortage qui sont les suivantes :***

- *des matières premières sont extraites du sol,*
- *la redevance rémunère effectivement ces matières, la rémunération est proportionnelle aux quantités extraites (et non aux ventes réalisées par l'exploitant),*
- *le sol, objet du contrat, s'épuise inexorablement au fur et à mesure de l'exploitation, faisant ainsi perdre à son propriétaire une partie de son actif,*
- *le contrat n'a de valeur que si les matières premières sont extraites. Il n'est pas possible de générer du chiffre d'affaires uniquement avec le droit acquis,*
- *l'entreprise n'a aucun engagement de verser la redevance prévue au contrat en cas de non extraction des matériaux, dans la mesure où en cas d'arrêt d'exploitation durant deux années consécutives, l'autorisation d'exploitation devient caduque*

*Nota bene :* *Il convient à ce titre de noter que la valeur actualisée de l'ensemble des redevances ne représenterait pas la valeur du droit à une date donnée. Le prix de cession d'un droit de fortage (comme d'un droit au bail) ne peut en effet correspondre aux redevances variables actualisées puisque celles-ci devront être payées par l'acquéreur (nouvel exploitant) en sus, lors de l'extraction effective.*

---

<sup>(2)</sup> Même dans ce cas, la comptabilisation d'un droit incorporel n'est pas explicitement prévue par les textes du fait de l'exclusion des contrats de louage de brevet et de marque du champ d'application de l'avis CNC n° 2004-15 relatifs à la définition et à la comptabilisation des actifs.

## **3 – Comptabilisation**

### **3.1 - Textes applicables**

Les textes applicables sont les dispositions du règlement n° 99-03 du CRC.

A noter : Les plans comptables professionnels validés par avis de conformité du CNC sous l'égide du PCG 1982 sont théoriquement restés en vigueur, le PCG ayant été refondu à droit constant en 1999. Cependant, les nombreuses modifications du PCG depuis 1999, en particulier celles sur les actifs, n'ont donné lieu à aucune mise à jour des plans comptables professionnels. Au cas particulier, la question étant relative aux actifs, la référence au plan comptable professionnel des matériaux de construction (industries de carrière) qui avait fait l'objet d'un avis de conformité de la part du CNC (n° 18, du 21 décembre 1983) n'est plus pertinente.

### **3.2 - Comptabilisation des redevances de forage**

Conformément à l'analyse menée ci-avant, les redevances de forage sont comptabilisées comme le coût des matériaux qu'elles rémunèrent.

Les matériaux extraits ne sont des éléments identifiables du patrimoine de l'exploitant que lorsqu'ils sont extraits du sol. Ils ne sont donc comptabilisés à l'actif du bilan de l'exploitant qu'au fur et à mesure de leur extraction.

S'agissant de matières premières destinées à être incorporées dans la production, ils répondent à la définition d'un stock. Ce mode de comptabilisation est conforme à celui retenu par le CNC <sup>(3)</sup> d'une acquisition de forêts dont le coût est réparti entre :

- le sol (et les éléments qui lui sont attachés) qui constitue une immobilisation corporelle non amortissable ;
- les bois sur pied, mûrs ou en cours de croissance, qui constituent un stock.

### **3.3 - Comptabilisation du droit d'exploitation**

Rappel des dispositions du règlement n° 99-03 du CRC relative à l'évaluation initiale d'un actif incorporel

#### **Article 321-15**

*« Éléments du coût d'acquisition initial*

*Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :*

- *son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, et*
- *de tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.*

---

<sup>(3)</sup> Avis CNC n° 2002-15 du 22 octobre 2002 relatif aux règles comptables applicables aux sociétés forestières, § 2.2.1.1. coût d'acquisition du patrimoine forestier.

*Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.*

*Le point de départ d'attribution des coûts est déterminé conformément à l'article 321-11.*

*Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les conditions prévues à l'article 321-5. »*

Conformément à l'analyse menée précédemment, le contrat de fortage confère à l'exploitant un droit exclusif d'extraire et d'occupation des lieux. Il s'agit d'un élément accessoire indissociable du fortage.

Ce droit remplit les critères d'un actif incorporel. Conformément à l'article 321-15 précité, il doit être activé pour le prix d'achat du droit en cas de rachat du contrat de fortage à un autre exploitant ainsi que tous les coûts directement attribuables à l'acquisition de ce droit. Il exclut en revanche toute redevance variable rémunérant exclusivement les matériaux extraits.

Le droit ainsi activé est amorti et déprécié selon les règles générales en la matière.

#### **4 – Textes annexes**

Article L512-1 du code de l'environnement :

*« Sont soumises à autorisation préfectorale les installations qui présentent de graves dangers ou inconvénients pour les intérêts visés à l'article L. 511-1.*

*L'autorisation ne peut être accordée que si ces dangers ou inconvénients peuvent être prévenus par des mesures que spécifie l'arrêté préfectoral.*

*Le demandeur fournit une étude de dangers qui précise les risques auxquels l'installation peut exposer, directement ou indirectement, les intérêts visés à l'article L. 511-1 en cas d'accident, que la cause soit interne ou externe à l'installation.*

*Le contenu de l'étude de dangers doit être en relation avec l'importance des risques engendrés par l'installation. En tant que de besoin, cette étude donne lieu à une analyse de risques qui prend en compte la probabilité d'occurrence, la cinétique et la gravité des accidents potentiels selon une méthodologie qu'elle explicite.*

*Elle définit et justifie les mesures propres à réduire la probabilité et les effets de ces accidents.*

*La délivrance de l'autorisation, pour ces installations, peut être subordonnée notamment à leur éloignement des habitations, immeubles habituellement occupés par des tiers, établissements recevant du public, cours d'eau, voies de communication, captages d'eau, ou des zones destinées à l'habitation par des documents d'urbanisme opposables aux tiers. Elle prend en compte les capacités techniques et financières dont dispose le demandeur, à même de lui permettre de conduire son projet dans le respect des intérêts visés à l'article L. 511-1 et d'être en mesure de satisfaire aux obligations de l'article L. 512-17 lors de la cessation d'activité. »*

Article L512-2 du code de l'environnement :

*« L'autorisation prévue à l'article L. 512-1 est accordée par le préfet, après enquête publique relative aux incidences éventuelles du projet sur les intérêts mentionnés à l'article L. 511-1 et après avis des conseils municipaux intéressés. Une commission départementale est également consultée ; elle peut varier selon la nature des installations concernées et sa composition, fixée par décret en Conseil d'Etat, inclut notamment des représentants de l'Etat, des collectivités territoriales, des professions concernées, des associations de protection de*

*l'environnement et des personnalités compétentes. L'autorisation est accordée par le ministre chargé des installations classées, après avis du Conseil supérieur des installations classées, dans le cas où les risques peuvent concerner plusieurs départements ou régions.*

*Un décret en Conseil d'Etat détermine les conditions d'application de l'alinéa précédent. Il fixe, en outre, les conditions dans lesquelles il doit être procédé à une consultation des conseils généraux ou régionaux et les formes de cette consultation.*

*Si un permis de construire a été demandé, il peut être accordé mais ne peut être exécuté avant la clôture de l'enquête publique.*

**NOTA:**

*L'article 41 de l'ordonnance n° 2005-1527 énonce : " La présente ordonnance entrera en vigueur à des dates fixées par décret en Conseil d'Etat et au plus tard le 1er juillet 2007. "*

*Le décret n° 2007-18 du 5 janvier 2007, en son article 26 fixe cette date au 1<sup>er</sup> juillet 2007, sous les réserves énoncées dans ce même article 26.*

*En dernier lieu, l'article 72 de la loi n° 2007-209 du 19 février 2007 reporte la date limite d'entrée en vigueur de l'ordonnance au 1er octobre 2007. »*

Article L512-8 du code de l'environnement :

*« Sont soumises à déclaration les installations qui, ne présentant pas de graves dangers ou inconvénients pour les intérêts visés à l'article L. 511-1, doivent néanmoins respecter les prescriptions générales édictées par le préfet en vue d'assurer dans le département la protection des intérêts visés à l'article L. 511-1. »*

---

©Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, avril 2009