

FISCAL-SOCIAL

# FR

EUILLET RAPIDE

N° 9

22 FÉVRIER

24



## Entreprises industrielles et commerciales

### GUIDE BIC

## DÉTERMINATION DU RÉSULTAT 2023

Le résultat fiscal de l'exercice clos le 31 décembre 2023 des entreprises industrielles et commerciales relevant de l'impôt sur le revenu ou soumises à l'IS (et de celles n'ayant pas clos d'exercice en 2023) doit être télédéclaré au plus tard le 18 mai 2024. Avant un prochain numéro consacré à la souscription de la liasse fiscale, ce premier guide détaille les règles de détermination de ce résultat.



[www.efl.fr](http://www.efl.fr)

**Lefebvre Dalloz**

 EDITIONS  
FRANCIS LEFEBVRE

## PROVISIONS

**1680** Une provision correspond à la fraction des bénéfices que l'entreprise met de côté en vue de faire face ultérieurement, soit à une dépréciation ou à la perte d'un élément de l'actif, soit à une charge qui n'est pas encore effective à la clôture de l'exercice mais qui est nettement précisée et que des événements en cours rendent probable.

L'article 39, 1-5° du CGI distingue les provisions pour **pertes** et les provisions pour **charges**.

Par ailleurs, certaines provisions peuvent être constituées en application de dispositions particulières ; le Plan comptable les range dans la catégorie des « **provisions réglementées** » : voir n°s 1776 s.

### ➔ Conditions générales de déduction

**1682** Pour qu'une provision puisse être admise en déduction des bénéfices imposables, elle doit satisfaire aux cinq conditions suivantes (BIC-XII-1100 s.) :

**1°** La provision doit être **destinée à faire face**, soit à une **perte** ou à la **dépréciation** d'un élément d'actif (fonds de commerce, valeurs mobilières, créances, etc.), soit à une **charge** (frais de procès, par exemple) qui aurait normalement pu être déductible des bénéfices imposables de l'exercice au cours duquel elle est intervenue.

**2°** La **perte** ou la **charge** doit être **nettement précisée**, c'est-à-dire qu'il doit, d'une part, y avoir normalement une individualisation précise, soit de l'élément d'actif déprécié, soit de la nature de la charge à prévoir et que, d'autre part, le montant de la perte ou de la charge doit pouvoir être évalué avec une approximation suffisante compte tenu des éléments dont l'entreprise dispose à la date de constitution de la provision.

Selon le Conseil d'État, la condition selon laquelle la perte ou la charge doit être nettement précisée ne fait pas obstacle à la déduction de provisions calculées d'après une **méthode statistique**, lorsque celle-ci, fondée sur des données tirées de l'expérience de l'entreprise, permet de déterminer la charge ou la perte probable de façon aussi exacte que possible (BIC-XII-1470 s.). Il appartient à l'administration, si elle entend critiquer cette méthode, de démontrer que la marge d'incertitude demeure appréciable et qu'il n'y a pas, dès lors, approximation suffisante.

*L'utilisation des méthodes **statistiques** a été notamment admise pour les provisions pour dépréciation des stocks (n°s 422 s.), pour les provisions pour créances douteuses (n° 1720), pour les provisions pour gratifications au personnel (n° 1740), pour les provisions pour garantie (n° 1748) et pour les provisions constituées à raison de bons de réduction accordés au titre de ventes passées à valoir sur des ventes futures (n° 1748).*

*Tout en admettant la validité des méthodes statistiques de calcul des provisions, l'administration estime qu'elles doivent rester exceptionnelles, notamment dans les entreprises importantes qui disposent de moyens techniques (informatique, etc.) leur permettant de faire une évaluation précise à partir d'éléments réels (BIC-XII-1490). La jurisprudence considère quant à elle que l'évaluation statistique est susceptible de s'appliquer dans les entreprises produisant ou commercialisant un nombre important de biens. Voir également n° 1720.*

**3°** La **perte** ou **charge** doit être **probable**, ce qui exclut les provisions fondées sur des risques simplement éventuels.

*Selon l'administration, la probabilité d'une perte ou d'une charge est établie par des circonstances particulières, alors que l'éventualité résulte d'un risque d'ordre général. S'appuyant sur un principe de sécurité juridique, même s'il n'est pas expressément énoncé, le Conseil d'État estime que la probabilité d'une charge peut être appréciée en fonction du droit positif tel qu'il résulte de la jurisprudence en vigueur à la date de constitution de la provision (CE 28-5-2003 n° 237967 : BIC-XII-17010).*

*Une **perte déjà réalisée** à la clôture de l'exercice ne peut faire l'objet d'une provision (CE 26-7-1991 n° 112906 : BIC-XII-1750). Mais la circonstance que le débiteur **conteste le principe de sa dette** n'empêche pas la constitution d'une provision à ce titre (CAA Paris 30-5-1991 n° 265 : BIC-XII-15130).*

*La probabilité de la charge justifiant la constitution d'une **provision pour litiges** est établie lorsque l'entreprise fait l'objet d'une réclamation, d'une action en justice ou encore lorsque sa responsabilité est mise en jeu (n° 1750).*

*En l'absence d'éléments attestant la volonté de l'organisme bailleur de **résilier son bail**, une société locataire ne peut constituer une provision destinée à faire face aux charges de **remise en état des lieux** (CE 18-5-1998 n° 132260 : BIC-XII-20925).*

*En revanche, en cas d'**engagement de caution** accordé dans le cadre d'une gestion normale, une provision pour risque peut être constituée dès que deviennent probables la défaillance du débiteur principal, la mise en jeu de la caution et l'impossibilité de recouvrer ultérieurement la créance correspondante (CE 5-12-1990 n° 62224 : BIC-XII-25895).*

*Par ailleurs, un **changement de réglementation** peut constituer un événement rendant probable la survenance d'un risque ou d'une charge provisionnable (CE (na) 20-10-2000 n° 194992 : BIC-XII-11365).*

**4°** La probabilité de la perte ou de la charge doit résulter d'**événements en cours** (selon le Conseil d'État, il s'agit non seulement des événements survenus durant l'exercice de constitution de la provision mais également de ceux survenus antérieurement : voir n° 1688). Le **fait générateur** d'une provision ne peut être déterminé par voie **statistique**, ce qui interdit la constitution de provisions à raison de créances pour lesquelles les clients sont à jour de leurs paiements, même si un risque d'impayés peut être démontré par des statistiques (CE 17-2-2016 n° 377415 : BIC-XII-13409). Mais la pertinence du fait générateur retenu, consistant par exemple en des incidents de paiement non régularisés, peut être établie par des statistiques tirées de l'expérience attestant qu'il en résulte un risque de non-recouvrement (CE 3-2-2021 n° 429702 : BIC-XII-12940).

*À propos de l'appréciation du fait générateur d'une provision constituée à raison des **cotisations accidents du travail** et maladies professionnelles ou des rentes futures d'accidents du travail et maladies professionnelles, voir n° 1744.*

Une provision n'est pas déductible si elle trouve son origine dans un événement ayant pris naissance **après la clôture de l'exercice** alors même que cette date serait antérieure à celle de l'arrêté des comptes. Il est toutefois possible de se prévaloir d'événements intervenus avant la clôture de l'exercice dont l'entreprise a eu connaissance postérieurement à cette date mais avant l'expiration du délai de déclaration (CAA Paris 16-10-2008 n° 07-2745 : BIC-XII-25900). Notons que le **fait générateur** de ces provisions est apprécié en **comptabilité**, comme en fiscalité, à la date de

clôture de l'exercice. Si le fait générateur comptable (obligation de l'entreprise à la clôture) coïncide souvent avec le fait générateur fiscal (événement survenu à la clôture), un décalage peut parfois se produire, en particulier lorsque la déduction fiscale est subordonnée à l'**engagement d'une démarche par un tiers**, telle qu'une plainte, l'engagement d'une procédure de contrôle ou d'une action en justice (voir *Mémento comptable* n° 48330).

5° En application de l'article 39, 1-5° du CGI, la déduction des provisions est subordonnée à leur **constatation effective dans les écritures de l'exercice** (BIC-XII-2100 s.), conformément, en principe, aux prescriptions comptables (CE 22-11-2022 n° 454766 : BIC-XII-10405). Cette comptabilisation doit être intervenue avant l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat (BOI-BIC-PROV-20-20 n° 1 : BIC-XII-2405 ; CAA Lyon 13-1-2022 n° 20LY01780 : BIC-XII-2440). Seules peuvent par conséquent donner lieu à une déduction du résultat fiscal les provisions qui satisfont aux conditions de comptabilisation définies par les autorités comptables.

Adoptant une position qui prête à discussion, le Conseil d'État a refusé la déduction d'une provision au motif que l'entreprise n'avait pas déposé sa déclaration de résultat dans les délais prescrits (CE 16-11-2022 n° 462305 : BIC-XIV-6810). En maintenant ainsi une jurisprudence ancienne (CE 21-4-1997 n° 143016 : BIC-XII-2445), la Haute Juridiction ne paraît pas prendre en considération les dispositions actuellement en vigueur de l'article 39, 1-5° du CGI qui ne subordonnent plus la déduction d'une provision au dépôt du relevé des provisions, ce manquement étant sanctionné par une simple amende (voir n° 1690).

Le défaut de constatation d'une provision dans les comptes n'est pas susceptible d'être corrigée par voie de réclamation ou de compensation à l'occasion d'un rehaussement (CE 18-10-2022 n° 461039 : FR 45/22 inf. 1 p. 2).

### Incidence des règles comptables sur les provisions pour risques et charges

1685 En comptabilité, une provision pour risques et charges s'entend d'un **passif** dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (PCG art. 321-5). Le passif est lui-même défini comme un élément du patrimoine de l'entreprise ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire comme 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 (PCG art. 321-1) : voir *Mémento comptable* n°s 48240 s.

*Une entreprise tenue à une obligation à l'égard d'un tiers résultant de pratiques sectorielles, d'usages professionnels* (CE 28-5-1980 n° 15912 : BIC-XII-23025 ; PCG art. 321-1) *ou encore d'un usage qui lui est propre* (CE 13-7-2007 n°s 289233 et 289261 : BIC-XII-23060) *peut constituer une provision déductible.*

**À NOTER** L'exigence comptable d'**absence de contrepartie** émanant du tiers envers lequel l'entreprise est tenue n'est pas prévue au plan fiscal. Mais elle a pour effet de restreindre, faute de comptabilisation, les possibilités de déduction fiscale de certaines provisions (tel est le cas notamment des provisions pour **déménagement** : voir n° 1752).

### Obligation de déduire une provision comptabilisée

1687 Le Conseil d'État a posé le principe selon lequel une **provision régulièrement constituée dans les comptes** d'un exercice doit être déduite du résultat fiscal de ce même exercice, sauf si les règles propres au droit fiscal s'y opposent. Sa reprise lors d'un exercice ultérieur entraîne une augmentation de l'actif net du bilan de clôture de l'exercice concerné, y compris si la dotation n'a pas été déduite, à tort, à l'origine. À condition qu'elle ne soit pas délibérée, cette erreur (défaut d'inscription de la provision au bilan fiscal) doit être symétriquement corrigée dans les écritures de bilan des exercices antérieurs en remontant jusqu'au bilan de clôture de l'exercice de dotation (CE 23-12-2013 n° 346018 : BIC-XII-2320 s. ; CE 13-11-2020 n° 424455 : BF 2/21 n° 161). En pratique, si cet exercice est prescrit, la déduction de la provision intervient au titre du premier exercice non prescrit. Lorsque la reprise de la provision intervient au titre du premier exercice non prescrit, l'administration n'est pas fondée à taxer la reprise, même si l'erreur est délibérée (n° 1700 cas particulier 2).

En revanche, lorsque la constitution d'une provision relève d'une **erreur comptable**, elle ne traduit pas une décision de gestion opposable à l'entreprise, qui n'est donc pas tenue de rapporter sa reprise à son résultat imposable (CE 19-6-2017 n° 391770 : BIC-XII-2340 ; CAA Versailles 6-11-2018 n° 17VEO2050 : BIC-XII-2345 BF 3/19 inf. 214).

**À NOTRE AVIS** Compte tenu de la jurisprudence du Conseil d'État, il est plus **prudent** de déduire fiscalement une provision comptabilisée, y compris dans le cas où il y aurait un doute sur son caractère déductible.

### Absence totale ou partielle de comptabilisation

1688 Contrairement à la doctrine administrative (BOI-BIC-PROV-20-10-40 n° 20), la jurisprudence admet la possibilité de **comptabiliser** une provision (et donc de la déduire) au titre d'un **exercice postérieur** à celui de la naissance de l'événement rendant probable la perte ou la charge (CE 2-12-1977 n° 1247 : BIC-VII-36160 ; CAA Versailles 8-2-2011 n° 09-1202 : BIC-XII-11445).

La jurisprudence et la doctrine administrative (BOI-BIC-PROV-20-10-20 n° 50) admettent, par ailleurs, qu'une fois la perte ou la charge évaluée avec une approximation suffisante, rien ne s'oppose, au plan fiscal, à ce que les entreprises comptabilisent et déduisent de leur résultat imposable une provision pour un **montant moindre** (CE 5-3-1975 n° 89781 : BIC-XII-1555 ; CE 27-5-1983 n° 27412 : BIC-XII-13215 ; CE 10-12-2004 n° 236706 : BIC-XII-10370 ; CAA Versailles 8-2-2011 précité).

Notons toutefois que ces décisions portent sur des périodes antérieures à l'entrée en vigueur des règles comptables actuelles sur les provisions (voir n°s 1682 s.).

### Tableau des provisions

1690 En plus d'être effectivement comptabilisées, les provisions doivent, pour être déductibles, figurer sur le tableau prévu par l'article 38, II de l'annexe III au CGI à joindre à la déclaration des résultats, qui fait apparaître leur objet précis (CGI art. 53 A et 223). Les provisions doivent figurer sur le relevé spécial (tableau des provisions) de l'**exercice** au cours duquel elles sont constituées.

Les sociétés dont l'assemblée générale n'a pu être tenue avant la date limite de déclaration peuvent souscrire une **déclaration provisoire** ultérieurement complétée par une déclaration définitive appuyée d'un **tableau complémentaire** de provisions décidées par l'assemblée (BIC-XII-2450). La dépréciation d'un stock constatée non pas par une dotation à un compte de provisions mais par une **décote directe** n'a pas à être mentionnée sur le tableau des provisions (TA Cergy-Pontoise 10-2-2009 n° 04-207 : BIC-XII-2485).

La non-production du tableau ou des renseignements incomplets ou inexacts sont sanctionnés par une **amende** égale à 5 % des sommes non déclarées (ramenée à 1 % si les sommes correspondantes sont réellement déductibles). L'amende n'est toutefois pas applicable, en cas de **première infraction** commise au cours de l'année civile et des trois années précédentes, lorsque l'entreprise a réparé son omission soit spontanément, soit à la première demande de l'administration avant la fin de l'année qui suit celle au cours de laquelle le tableau devait être présenté (RIE-III-5990 s.). En tout état de cause, elle n'est due qu'au titre du seul exercice de mise en évidence de l'infraction (CGI art. 1763, I-a : BIC-XII-2610 s.), mais peut, en revanche, être appliquée en cas d'infraction résultant d'un nouveau manquement (CE 20-12-2013 n° 357884 : IS-V-47680, rendu pour l'application de l'amende prévue pour défaut ou insuffisance de déclaration des subventions intragroupe mais, à notre avis, transposable aux manquements relatifs au tableau des provisions, la sanction étant prévue par le même article).

### Comptabilisation des produits

**1692** Outre les conditions légales exposées n° 1682, la déduction des provisions pour charges est subordonnée à la comptabilisation des produits correspondants au titre du même exercice (CE 28-6-1991 n° 77921 ; BOI-BIC-PROV-IO n° 50 : BIC-XII-2660 s.). Cette condition ne vise en pratique que les cas où la provision est constituée pour faire face à une **charge** ultérieure afférente à une opération qui se déroule sur plusieurs exercices et pour laquelle l'entreprise perçoit une rémunération anticipée (CE 16-5-2011 n° 323431 : BIC-XII-2685).

Par exemple, une société d'assurances qui propose des crédits à la consommation et assume le risque invalidité-décès ne peut constituer de provision pour pertes que si le bilan prévisionnel de l'ensemble des contrats concernés présente un solde négatif (CE 13-3-1996 n° 129631 : BIC-XII-28810).

De même, la probabilité d'une perte au titre de ventes de véhicules avec engagement de rachat doit être déterminée en considérant les contrats de vente comme un ensemble homogène (voir n° 1748, b).

En ce qui concerne les pertes sur travaux en cours, l'article 39, I-5° du CGI limite le montant déductible des provisions (voir n° 1766).

**Découvrez la suite  
en cliquant ici !**



EDITIONS  
FRANCIS LEFEBVRE