

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-20-20-20130104

Date de publication : 04/01/2013

BIC - Provisions – Conditions de constitution – Conditions de forme

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Provisions

Titre 2 : Conditions de constitution des provisions

Chapitre 2 : Conditions de forme

Sommaire :

- I. Constatation de la provision dans les écritures de l'exercice
 - A. Délai de comptabilisation
 - a. Cas général
 - b. Cas particulier des sociétés
 - B. Défaut de comptabilisation
 - C. Erreur de comptabilisation
- II. Inscription de la provision sur le tableau des provisions
 - A. Production du tableau des provisions
 - 1. Caractère obligatoire du tableau des provisions
 - 2. Renseignements à porter sur le tableau des provisions
 - a. Indication de l'objet des provisions
 - b. Renseignements à fournir par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon le régime du bénéfice réel normal d'imposition.
 - c. Renseignements à fournir par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon le régime réel simplifié d'imposition
 - B. Conséquences du défaut de production du tableau des provisions

En application des dispositions du [1er alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI](#), la provision ne peut être admise en déduction que si elle a été effectivement constatée dans les écritures de l'exercice.

Par ailleurs, les provisions doivent figurer sur le tableau des provisions prévu à l'[article 38 de l'annexe III du CGI](#). Le défaut de production du tableau des provisions, ou la fourniture de renseignements incomplets entraîne l'application d'une amende ([CGI, art. 1763, I](#)).

I. Constatation de la provision dans les écritures de l'exercice

Pour être admise en déduction, une provision doit, en application des dispositions du 1er alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, être effectivement constatée dans les écritures de l'entreprise avant l'expiration du délai fixé pour la déclaration des résultats de l'exercice (CE, arrêt du 4 mars 1983 n° 33788).

10

En constituant en comptabilité une provision pour un montant déterminé ou en limitant celle-ci à une somme inférieure à celle pour laquelle elle pouvait être constituée, l'entreprise prend une décision de gestion qui lui est opposable et sur laquelle elle ne peut revenir en demandant ultérieurement que le montant de la provision passé en comptabilité soit augmenté.

20

De même, il y a lieu de considérer qu'en choisissant de ne pas constituer une provision à la clôture de l'exercice, l'entreprise a pris une décision de gestion. Elle ne saurait donc être autorisée à constituer ultérieurement une telle provision ou à la faire revivre indirectement par le biais d'une autre provision. Cette solution est conforme au principe de spécificité des exercices.

A. Délai de comptabilisation

a. Cas général

30

Après l'expiration du délai de déclaration (et sous réserve du cas particulier visé ci-après) aucune provision ne peut plus être admise en déduction si elle n'a pas été réellement constatée dans les écritures de l'exercice, même si l'entreprise passe à cet effet une écriture comptable rectificative (CE, arrêt du 10 février 1947, n° 84720, 8e s.-s., RO, p. 162 ; dans le même sens, CE, arrêt du 23 février 1977, n° 98252, CE, arrêt du 14 mars 1979, n° 7360).

40

L'omission ou la passation tardive de l'écriture comptable correspondante suffit donc à faire obstacle, au plan fiscal, à la déduction d'une provision, même si celle-ci est justifiée au fond. Un contribuable ne peut demander cette déduction ultérieurement par voie de réclamation, dès lors qu'il ne s'est pas conformé à l'obligation prévue au 5° du 1 de l'article 39 du CGI (CE, arrêts des 6 février 1961, n° 44779, RO, p. 286, et 24 janvier 1973, n° 82034).

b. Cas particulier des sociétés

50

Lorsque les comptes d'une société doivent être approuvés par une assemblée des associés ou des actionnaires et que cette assemblée n'a pu être tenue avant la date limite impartie pour le dépôt de la déclaration, il est admis que cette société souscrive, au plus tard à cette date, une déclaration provisoire ultérieurement complétée, le cas échéant, par une déclaration définitive appuyée d'un tableau complémentaire des provisions constituées.

Toutefois, les provisions dont la constitution est postérieure à l'expiration du délai de déclaration ne peuvent être admises en déduction que si elles résultent d'une décision de l'assemblée générale annuelle et non d'une décision rectificative prise

par une assemblée générale nouvelle (en ce sens, RM Braconnier, JO déb. Sénat 3 avril 1978 n° 21507 p. 338).

B. Défaut de comptabilisation

60

La déduction d'une provision non comptabilisée ou l'augmentation rétroactive d'une dotation déjà existante ne saurait être demandée, sur le fondement de l' [article L 80 du LPF](#), pour compenser des rehaussements opérés ultérieurement par le service.

Il a été ainsi jugé qu'une entreprise de presse n'est pas fondée à demander, à la suite d'une vérification ayant abouti à un rehaussement des résultats déclarés, que la dotation d'un compte de provision soit complétée à concurrence des redressements opérés dès lors qu'en constatant dans ses écritures, comme l'y autorise l'article 39 bis du code, une provision destinée à permettre l'acquisition d'éléments d'actif nécessaires à son exploitation et en affectant à ce compte la totalité de ses bénéfices disponibles -ainsi qu'elle l'avait fait pour les exercices antérieurs- cette entreprise doit être regardée comme ayant pris, quant au montant de ladite provision, une décision de gestion qui lui est opposable (CE, arrêt du 29 mai 1968, n° 72043; dans le même sens, CE, arrêts du 3 novembre 1976 n° 95036, 8e et 9e s.-s., et du 6 mars 1985, n° 37217, 8e et 9e s.-s.).

Remarque : Bien que l'arrêt du 29 mai 1968 concerne la provision spéciale prévue en faveur des entreprises de presse (sur les modalités de constitution de cette provision, [BOI-BIC-PROV-60-60-20](#)) la règle qu'il énonce a une valeur générale ; elle est donc applicable tant aux autres provisions spéciales réglementées par des textes particuliers qu'aux provisions proprement dites.

C. Erreur de comptabilisation

70

Lorsque l'entreprise a constaté une charge à payer au lieu d'une provision, [BOI-BIC-PROV-10](#) ;

Lorsque l'entreprise a constaté une provision au lieu d'une charge définitive, [BOI-BIC-PROV-20-10](#).

II. Inscription de la provision sur le tableau des provisions

80

Les entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et qui relèvent de l'impôt sur le revenu d'après un régime réel d'imposition ainsi que les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés sont notamment tenues de fournir à l'appui de leur déclaration de résultats un tableau des provisions en application des [articles 53 A du CGI](#) et [38 de l'annexe III du CGI](#).

90

Cette obligation concerne toutes les provisions déductibles :

- les provisions pour risques et charges ([BOI-BIC-PROV-30](#)) ;
- les provisions pour dépréciation ([BOI-BIC-PROV-40](#)) ;
- les provisions réglementées ([BOI-BIC-PROV-60](#)).

Les provisions réglementées sont donc notamment concernées par ce texte. À titre d'exemple, sont ainsi visées : les provisions pour hausse des prix, les provisions pour risques afférents aux opérations de crédit à moyen et à long terme, les provisions spéciales constituées par les entreprises de presse, les provisions pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures ou de substances minérales solides, etc.

100

En application du I de l'article 1763 du CGI, le défaut de production du tableau des provisions ou la fourniture de renseignements incomplets entraîne l'application d'une amende.

A. Production du tableau des provisions

Ce tableau doit être obligatoirement produit et comporter les renseignements prévus par les textes.

1. Caractère obligatoire du tableau des provisions

110

Les entreprises doivent obligatoirement annexer à leur déclaration annuelle de résultats un tableau normalisé des provisions. Il est précisé que cette obligation se matérialise par l'utilisation :

- du tableau n° 2056 pour les entreprises relevant du régime du bénéfice réel normal d'imposition ;
- du tableau 2033-D pour les entreprises relevant du régime réel simplifié d'imposition.

Ces documents peuvent être soit déposés sur un support papier soit transmis par voie électronique selon la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC). Ces tableaux sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

120

Cas particulier des sociétés.

Lorsque l'assemblée annuelle des associés ou des actionnaires n'ayant pu se réunir avant la date limite du dépôt de la déclaration décide -postérieurement à cette date- le prélèvement d'une provision justifiée sur les résultats de l'exercice écoulé, il est admis que la société puisse l'inscrire sur un tableau complémentaire joint à la déclaration définitive et qui complète, le cas échéant, celui déjà fourni à l'appui de la déclaration provisoire souscrite dans le délai légal.

Bien entendu, cette mesure ne saurait être étendue aux provisions constituées en vertu de décisions rectificatives d'une assemblée générale nouvelle.

130

Ainsi, le tableau des provisions doit être produit, même dans l'hypothèse où l'entreprise a constitué une seule provision qui a été régulièrement inscrite au bilan et au compte d'exploitation joints par le contribuable à sa déclaration des résultats de l'exercice (CE, arrêt du 22 avril 1963, n° 57820, RO, p. 325).

Par ailleurs, aucun document comptable ne peut se substituer au tableau des provisions. Ainsi l'établissement, après l'expiration du délai de déclaration, de documents justificatifs d'une provision pour dépréciation régulièrement comptabilisée, ne saurait tenir lieu de ce relevé s'il n'a pas été produit dans les formes et les délais prescrits par la loi (CE, arrêt du 5 novembre 1962, n°s 53220

et 55005 bis, RO, p. 186).

140

Dépenses inscrites à un compte de charges à payer.

Il est rappelé (BOI-BIC-PROV-10) que les dépenses qui, par application des règles comptables, ont été inscrites en charges à payer alors qu'elles auraient dû, au plan fiscal, être constatées par voie de provisions peuvent, en raison des divergences existant entre les terminologies comptable et fiscale de la notion de charges à payer, être admises parmi les charges déductibles de l'exercice au cours duquel elles ont été comptabilisées. Cette mesure de tempérament est subordonnée à la production sur papier libre, en annexe à la déclaration de résultats, d'un relevé détaillé de ces frais.

2. Renseignements à porter sur le tableau des provisions

150

La contenance de cet imprimé a été fixée par l'arrêté du 14 mars 1984 (JO-NC du 17 mars, p. 2591) pris en application du décret n° 84-184 du même jour (JO du 17 mars 1984, p. 862).

a. Indication de l'objet des provisions

160

Les contribuables sont tenus d'indiquer, sur le tableau des provisions, l'objet précis des provisions déduites des résultats de l'exercice, mais non les causes ou origines exactes de la dépréciation, de la perte ou de la charge auxquelles ces provisions sont destinées à faire face.

Toutefois, si les intéressés ont spontanément fourni des précisions sur ces causes ou origines, ils ne peuvent remettre en question ces indications devant le juge de l'impôt lorsqu'elles ne constituent pas une simple erreur matérielle, ni se prévaloir, pour établir le bien-fondé des provisions litigieuses, de justifications autres que celles énoncées dans le tableau des provisions (CE, arrêt du 30 avril 1969, n° 74863, 7e, 8e et 9e s.-s. réunies).

Opposabilité des indications fournies par les contribuables.

170

Les contribuables sont liés par les indications qu'ils donnent, pour justifier leurs provisions. Ils ne peuvent donc attribuer à une provision un objet autre que celui indiqué initialement dans le tableau produit en même temps que la déclaration des résultats.

Ainsi, il a été jugé :

- qu'un contribuable qui a justifié une provision par le caractère irrécouvrable de créances ayant pour origine des transactions commerciales conclues avec une entreprise ne peut prétendre devant la juridiction administrative, après que la vérification de ses comptes a permis d'établir que l'intéressé n'avait aucune créance sur cette entreprise à la clôture des exercices en litige, que les créances pour lesquelles la provision avait été constituée résultaient, en fait, d'avances en compte courant consenties à ladite entreprise (CE, arrêt du 22 novembre 1972, n° 82638) ;

- dans la situation d'un exploitant de carrière qui avait constitué une provision ayant pour objet, selon les énonciations figurant au tableau des provisions, de

pourvoir au remplacement de la parcelle de terrain sur laquelle s'opérait l'extraction et qui avait soutenu, par la suite, que cette provision était, en réalité, destinée à permettre le remblayage ultérieur du terrain, en vue de remplir un engagement souscrit envers son fermier à qui la parcelle était louée à usage agricole, que cette justification nouvelle, différente de l'objet déclaré par le contribuable, ne saurait être prise en considération (CE, arrêt du 21 novembre 1975, n° 91268) ;

- qu'une société de production de graines de semence qui avait constitué des provisions dénommées « provisions pour dépréciation des stocks » ne pouvait, dans le but de les justifier, leur attribuer un objet nouveau différent de celui mentionné sur le tableau des provisions. La société soutenait, en effet, que les provisions dont il s'agit avaient un caractère mixte et constituaient, pour partie, « des provisions pour risques » à raison de l'obligation qu'elle avait contractée envers les acheteurs de remplacer les graines dont la capacité de germination se serait révélée déficiente (CE, arrêt du 17 février 1982, n° 11190).

- que l'objet de la provision indiqué sur le tableau ne peut être modifié postérieurement à l'expiration du délai de déclaration (CE, arrêt du 27 avril 1988, n° 57048).

Remarque : Si les justifications nouvelles ne peuvent être prises en considération, l'Administration n'en conserve pas moins, sous le contrôle des tribunaux, la possibilité d'apprécier le bien-fondé des énonciations qui figuraient initialement sur le tableau joint à la déclaration de résultats.

b. Renseignements à fournir par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon le régime du bénéfice réel normal d'imposition.

180

Conformément aux dispositions de l'[article 53 A du CGI](#), les contribuables relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux suivant un régime de bénéfice réel et les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés doivent, chaque année, joindre à leur déclaration de résultats et à ses annexes un certain nombre de documents comptables et fiscaux.

Parmi ces documents énumérés au II de l'[article 38 de l'annexe III du CGI](#) figurent, notamment, des tableaux comptables dont le tracé correspond à celui prévu par le PCG 82.

190

Les renseignements comptables doivent obligatoirement :

- être fournis, sur des imprimés spéciaux établis par l'Administration ou sur des documents en tous points conformes aux imprimés réglementaires ;
- ou être transmis par voie électronique selon la procédure TDFC.

200

Les imprimés administratifs destinés à recevoir tous les renseignements de caractère comptable, que les entreprises doivent joindre à leur déclaration de résultats se présentent sous la forme de tableaux distincts (n°s **2050** à **2059-D**). Ces tableaux sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

210

L'imprimé ou tableau modèle **2056** est consacré aux provisions inscrites au bilan. Les indications chiffrées à porter sur ce tableau sont regroupées en trois rubriques selon la nature des provisions : provisions réglementées, provisions pour risques et charges, provisions pour dépréciation ; elles font apparaître, successivement, le montant des provisions à l'ouverture de l'exercice, les dotations de l'exercice, les reprises de l'exercice et le montant des provisions à la clôture de l'exercice.

En outre, au bas du tableau des provisions, les dotations et les reprises de l'exercice sont ventilées selon leur niveau d'imputation au compte de résultat : exploitation, financier, exceptionnel. Compte tenu de la structure du compte de résultat, le montant des provisions affecte, en effet, selon la nature de la charge ou de la perte provisionnée, le résultat d'exploitation, financier ou exceptionnel.

220

L'imprimé ou tableau modèle **2056** prévoit, par ailleurs que :

- les provisions réglementées, les provisions pour risques et charges et les provisions pour dépréciation autres que celles apparaissant sur le tableau doivent être détaillées sur feuillet séparé selon l'objet des provisions ;
- les provisions pour hausse des prix (**BOI-BIC-PROV-60-30**) doivent également être détaillées sur feuillet séparé selon l'année de constitution de la provision.

Le tableau 2056 est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

230

Le détail des provisions doit s'entendre non de l'énumération de chacune des provisions constituées, mais de l'indication du chiffre global de chaque catégorie des provisions (provisions pour créances douteuses, pour dépréciation du portefeuille, etc.) à l'intérieur de ces trois groupes de provisions.

Remarque : Les provisions et les charges à payer qui ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat fiscal doivent être mentionnées dans le cadre III de l'état des déficits et provisions non déductibles du tableau n° **2058-B**. Ce tableau est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

c. Renseignements à fournir par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon le régime réel simplifié d'imposition

240

Le régime réel simplifié d'imposition comporte des obligations déclaratives allégées (**CGI, art. 302 septies A bis**).

250

Conformément aux dispositions des paragraphes **I et III de l'article 38 de l'annexe III du CGI**, la déclaration et les annexes souscrites par les contribuables relevant du régime réel simplifié comportent un certain nombre d'indications relatives à l'entreprise.

Quatre tableaux comptables et fiscaux sont joints à la déclaration de résultat : un bilan (n° **2033 A**) et un compte de résultat (n° **2033 B**) simplifiés ; un tableau des immobilisations, des amortissements et des éléments soumis au régime fiscal des plus et moins-values (n° **2033 C**) ainsi qu'un tableau concernant notamment l'état des provisions, des amortissements dérogatoires et des déficits (n° **2033 D**).

Ces tableaux sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

Remarque : Les exploitants individuels et les sociétés civiles de moyen peuvent opter, sur la déclaration de résultats, pour la tenue d'une comptabilité super-simplifiée au titre de chaque exercice. Ces entreprises peuvent en outre être dispensées de produire un bilan lorsque leur chiffre d'affaires hors taxes n'excède pas 154.000 € (ventes de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou fourniture de logement) ou 54.000 € (autres prestataires de services).

B. Conséquences du défaut de production du tableau des provisions

260

En application du I de l'[article 1763 du CGI](#), les entreprises :

- qui n'ont pas produit à l'appui de leur déclaration de résultats de l'exercice le tableau des provisions ;
- ou qui ont fourni des renseignements inexacts ou incomplets,

sont sanctionnées par une amende égale à 5 % des sommes ne figurant pas sur le tableau.

L'amende s'applique au seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence et le taux est ramené à 1 % lorsque les sommes correspondantes sont réellement déductibles.