

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-50-20140416

Date de publication : 16/04/2014

BIC - Provisions - Sort et surveillance des provisions

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Provisions

Titre 5 : Sort et surveillance des provisions

Sommaire :

- I. Sort et surveillance des provisions régulièrement constituées
 - A. Provisions utilisées conformément à leur objet
 - 1. Définition et conséquences de l'utilisation de la provision conformément à son objet
 - 2. Cas particulier de la sortie d'actif d'une immobilisation ayant fait l'objet d'une provision pour dépréciation
 - B. Provisions devenues sans objet
 - 1. Définition des provisions devenues sans objet
 - 2. Sort et surveillance des provisions régulièrement constituées devenues sans objet
 - a. Principe du rapport aux résultats de l'exercice au cours duquel les provisions sont devenues sans objet
 - b. Provisions reprises comptablement
 - c. Provisions non reprises comptablement
 - 3. Cas particuliers de provisions régulièrement constituées devenues sans objet
 - a. Cession ou cessation d'entreprise
 - b. Provision devenue sans objet au cours d'un exercice amnistié
 - c. Provision constituée sur des titres antérieurement à leur prêt ou à leur remise en garantie
 - C. Provisions détournées de leur objet
 - 1. Définition et conséquences du détournement
 - 2. Cas particulier de provision détournée de son objet au cours d'un exercice amnistié
- II. Sort et surveillance des provisions irrégulièrement constituées
 - A. Définition des provisions irrégulièrement constituées
 - B. Sort fiscal des provisions irrégulièrement constituées
 - 1. Provision constituée à la clôture d'un exercice non prescrit
 - 2. Provision constituée à la clôture d'un exercice prescrit
 - 3. Provision irrégulièrement constituée au cours d'un exercice amnistié

1

Il appartient au service, avant d'admettre une provision en déduction, d'apprécier au vu des renseignements fournis par l'entreprise si cette provision est justifiée et remplit bien les diverses

conditions exigées par les textes légaux.

10

Les provisions constituent en effet des déductions motivées par des pertes ou par des charges dont la réalisation n'est que probable et dont le montant fait, le plus souvent, l'objet d'une évaluation. Le premier alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du code général des impôts \(CGI\)](#) subordonne donc leur admission en franchise d'impôt au respect de certaines conditions de fond et de forme exposées au [BOI-BIC-PROV-20](#).

20

Si les conditions légales sont remplies, la déduction opérée au titre de la provision est admise. Mais elle doit faire l'objet d'une surveillance dès lors qu'elle présente, par définition, un caractère provisoire. À cet égard, le quinzième alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#) prévoit le rapport aux résultats de l'entreprise des provisions qui, en tout ou partie, reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur ; il précise également les conditions dans lesquelles ce rapport doit être effectué.

30

Si tel n'est pas le cas, la provision est irrégulière dès sa constitution et il convient de procéder à la rectification correspondante.

Compte-tenu de la généralité des termes du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), le service peut toutefois être amené, après avoir admis le principe de la déduction d'une provision, à réviser son appréciation première et estimer ultérieurement que la déduction initiale n'était pas justifiée.

40

L'étude du sort des provisions sera donc conduite en distinguant selon que les provisions ont été ou non régulièrement constituées.

I. Sort et surveillance des provisions régulièrement constituées

50

Lorsqu'une provision a été régulièrement constituée, c'est-à-dire lorsqu'elle a satisfait dès l'origine aux conditions de fond et de forme prévues au premier alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), son montant est venu en déduction du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elle a été inscrite en comptabilité. Elle constitue donc une déduction, dans le compte de résultat d'un exercice, en prévision de pertes ou de charges qui devraient affecter les résultats d'exercices ultérieurs.

Trois situations sont susceptibles de se présenter. En effet, postérieurement à sa constitution, une provision peut :

- être utilisée conformément à son objet, lorsque la perte ou la charge envisagée se réalise ;
- devenir sans objet, lorsque le risque de perte ou de charge qu'elle était destinée à couvrir disparaît ;

Ces deux premières situations entraînent des conséquences comptables et fiscales identiques.

- être détournée de son objet, lorsqu'elle reçoit un emploi non conforme à sa destination.

A. Provisions utilisées conformément à leur objet

1. Définition et conséquences de l'utilisation de la provision conformément à son objet

60

Une provision est utilisée conformément à son objet lorsque :

- la perte ou la charge en vue de laquelle elle a été constituée s'est réalisée et a été enregistrée au débit du compte de charges correspondant à sa nature ;
- corrélativement elle a fait l'objet d'une reprise par le crédit du compte de produits approprié.

2. Cas particulier de la sortie d'actif d'une immobilisation ayant fait l'objet d'une provision pour dépréciation

70

Le montant de la plus ou moins-value est déterminé abstraction faite de l'existence éventuelle d'une provision pour dépréciation. Dans l'hypothèse où une telle provision aurait été constituée elle doit être reprise comptablement à la clôture de l'exercice de sortie d'actif comme devenue sans objet.

80

Exemple :

Soit une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui cède, le 30 juin N, pour un prix de 400 000 €, un terrain acquis pour 500 000 € en N-10, utilisé depuis cette époque pour les besoins de l'exploitation et pour lequel une provision pour dépréciation de 250 000 € figurait au bilan de clôture de l'exercice N-1.

La cession dégage une moins-value de :

$$500\ 000\ € - 400\ 000\ € = 100\ 000\ €$$

S'agissant d'un élément non amortissable détenu depuis plus de deux ans, cette moins-value est une moins-value à long terme. L'entreprise doit effectuer la reprise comptable de la provision (250 000 €) au titre de l'exercice N et tenir compte de la moins-value (100 000 €) pour déterminer la plus-value ou la moins-value nette à long terme de cet exercice.

Supposons à présent que le terrain cédé le 30 juin N ait été acquis le 1er septembre N-2 et ait donné lieu à constitution d'une provision pour dépréciation de 250 000 € à la clôture de l'exercice N-1.

Dans ce cas, la moins-value subie (100 000 €) est une moins-value à court terme, puisqu'elle provient d'un élément cédé moins de deux ans après son acquisition.

Elle concourt donc à la formation du résultat fiscal de l'exercice N. Corrélativement l'entreprise doit effectuer la reprise comptable de la provision (250 000 €) au titre du même exercice.

B. Provisions devenues sans objet

1. Définition des provisions devenues sans objet

90

Une provision devient sans objet lorsque la perte ou la charge qu'elle était destinée à couvrir ne se réalise pas. tel est le cas, par exemple, d'une provision pour créance douteuse dans l'hypothèse où le débiteur redevient solvable et règle sa dette. Il en va de même d'une provision afférente à des travaux non réalisés dans un délai raisonnable (cf. ci-après I-B-2-c §190).

Plus généralement, et conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, une provision devient sans objet à partir du jour où l'inexactitude des prévisions qu'elle comportait est reconnue, soit par le contribuable lui-même, soit par l'Administration à la suite d'une vérification (CE, arrêts du 16 février 1944, n° 67494, 7e et 8e s.-s., RO, p. 43 du 3 novembre 1944, n° 70518, RO, p. 194).

100

Par suite, le point de savoir à quel moment une provision devient sans objet soulève essentiellement une question de fait qui est appréciée, soit par le contribuable directement, soit par l'Administration, sous le contrôle des juridictions administratives.

110

Il a été jugé, par exemple, qu'une provision destinée à faire face aux frais de déménagement consécutifs à l'expropriation d'une usine devient sans objet lorsque l'indemnité d'expropriation versée en définitive à l'entreprise tient compte de ces frais (CE, arrêt du 17 juin 1946, n° 81015).

120

Par ailleurs, dans une espèce où un contribuable avait cessé d'exploiter personnellement son entreprise pour la donner en location à un « gérant libre » par un bail d'une durée d'un an renouvelable par tacite reconduction, mais avait conservé la propriété du stock de marchandises existant qu'il avait cédé par fractions à ce gérant au cours des trois années suivantes, le Conseil d'État a estimé tout d'abord que la provision pour fluctuation des cours constituée par ce contribuable ne pouvait plus -quelle que soit la durée du bail et nonobstant la possibilité que s'était réservée l'intéressé de reprendre chaque année l'exploitation de son entreprise- être maintenue au bilan en franchise d'impôt ; cela étant, la Haute Assemblée a jugé que cette provision devait être considérée comme étant devenue sans objet, non au fur et à mesure des cessions fractionnées du stock correspondant, ni à la date de signature du contrat de bail, mais au moment où le gérant a effectivement pris possession du fonds, étant donné qu'une clause de ce contrat, dont l'administration pouvait se prévaloir, avait donné un caractère rétroactif à l'opération (CE, arrêt du 20 juillet 1971, n° 76054, 8e et 9e s.-s., RJ II, p. 145).

Remarque : Bien que la décision concerne une ancienne provision réglementée par des textes particuliers, les principes qui y sont énoncés ont une portée générale.

2. Sort et surveillance des provisions régulièrement constituées devenues sans objet

a. Principe du rapport aux résultats de l'exercice au cours duquel les provisions sont devenues sans objet

130

Les provisions devenues sans objet sont, conformément au quinzième alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), rapportées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont devenues sans objet.

En matière d'impôt sur les sociétés, ces provisions sont soumises au taux applicable à l'exercice au cours duquel elles sont devenues sans objet.

b. Provisions reprises comptablement

140

L'entreprise doit effectuer la reprise comptable de la provision au titre de l'exercice au cours duquel elle est devenue sans objet.

150

Lorsque la reprise comptable est effectuée au titre d'un exercice autre mais soumis à contrôle le service doit notifier le redressement correspondant :

- au titre de l'exercice au cours duquel la provision est devenue sans objet ;
- si cet exercice est prescrit, au titre du premier exercice non prescrit, dans les conditions prévues au 4 bis de l'[article 38 du CGI](#).

L'entreprise peut alors, au titre de l'exercice au cours duquel elle a repris comptablement la provision, soit solliciter l'application de la compensation prévue à l'[article L. 80 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), soit obtenir un dégrèvement par voie de réclamation contentieuse.

Lorsque la reprise comptable est effectuée au titre d'un exercice autre, clôturé postérieurement à l'achèvement du contrôle, l'entreprise opère une déduction extra-comptable d'un montant identique à celui de la reprise.

160

Cas particulier : litige pendant et délai de réclamation expiré.

Lorsque les redressements afférents à une provision litigieuse sont définitivement confirmés par le juge, une entreprise qui a déjà effectué, en cours d'instance, la reprise comptable de cette provision, peut obtenir un dégrèvement correspondant au montant de la reprise effectivement taxée lorsque le délai de réclamation est expiré.

La demande de dégrèvement doit être appuyée de toutes les justifications nécessaires.

c. Provisions non reprises comptablement

170

Lorsque la reprise n'a pas été effectuée par l'entreprise elle-même, l'Administration procède aux rectifications nécessaires dès lors qu'elle constate que les provisions sont devenues sans objet. Lorsque l'exercice au cours duquel la provision est devenue sans objet est couvert par la prescription, la provision est rapportée au résultat fiscal du premier exercice non prescrit, dans les conditions prévues au 4 bis de l'[article 38 du CGI](#).

180

Le Conseil d'État a jugé qu'une provision sans objet qui figure encore au bilan d'un exercice non prescrit peut être réintégrée dans les résultats de cet exercice, alors

même qu'elle serait devenue sans objet au cours d'un exercice antérieur (CE, arrêt du 15 janvier 1962, n° 50045, 7e s.-s., RO, p. 15 ; dans le même sens, CE, arrêt du 28 mars 1979, n° 01772, 7e et 9e s.-s.).

190

Dans le cas d'une entreprise qui avait laissé pendant treize ans sans emploi la provision pour travaux qu'elle avait constituée et n'établissait pas qu'elle se serait trouvée dans l'impossibilité de les réaliser, il a été jugé que les travaux n'ayant pas été effectués dans un délai raisonnable, la provision avait été à bon droit réintégrée dans les résultats de l'entreprise (CE, arrêt du 1er février 1978, n° 03490).

200

Il convient de préciser que le changement de dénomination d'une provision n'en modifie pas le caractère du point de vue fiscal. C'est ainsi que des provisions qui, devenues sans objet, ont été, sous l'appellation de « réserves », reprises au bilan d'un exercice sur lequel s'exerce le droit de reprise de l'Administration, peuvent être réintégrées dans les résultats dudit exercice (CE, arrêt du 18 mai 1966, n° 61865, 8e s.-s., RO, p. 167).

3. Cas particuliers de provisions régulièrement constituées devenues sans objet

a. Cession ou cessation d'entreprise

210

En cas de cession ou cessation d'entreprise, les provisions qui avaient été antérieurement constituées pour des motifs propres à l'entreprise doivent, en principe, être rapportées aux résultats du dernier exercice d'exploitation lorsque, du fait même de la cession ou de la cessation, elle deviennent sans objet :

(cf. en ce sens, CE, arrêt du 28 mai 1945, n° 76726, 8e s.-s., RO, p. 271 et arrêt du 20 décembre 1947, n° 87623, RO, p. 318).

Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'en cas de fusion de sociétés, les provisions constituées par la société absorbée deviennent sans objet et doivent, dès lors, être rapportées aux bénéfices réalisés par cette société au cours de son dernier exercice (CE, arrêt du 17 juin 1957, n°s 19274, 33867 et 34099, RO, p. 362).

220

Toutefois, cette jurisprudence n'est pas applicable au cas de fusion ou d'opération assimilée réalisée sous le régime de faveur visé de l'article 210 A du CGI à l'article 210 C du CGI . En effet, en stipulant expressément que l'impôt sur les sociétés n'est applicable aux provisions figurant au bilan de la société absorbée que si elles deviennent sans objet, le 2 de l'article 210 A du CGI reconnaît implicitement que, dans le cadre de ce régime particulier, les provisions ne deviennent pas sans objet du fait même de la fusion (BOI-IS-FUS-10-20-30 au II § 290).

Par ailleurs, dans un arrêt du 6 février 1985 (n°s 40309 et 50442) après avoir rappelé les dispositions du a du 3 de l'article 210 A du CGI -qui suspendent, en cas de fusion, l'imposition à l'impôt sur les sociétés des provisions qui figurent au dernier bilan de la société absorbée, à la condition que ces provisions soient

reprises au passif de la société absorbante dans le premier bilan dont la clôture suit la fusion-, le Conseil d'État a jugé que ces dispositions n'interdisent pas à la société absorbée d'annuler et de réintégrer à ses résultats, lors de la clôture de son dernier bilan, les provisions qu'elle avait constituées et qui avaient, en ce qui la concerne, perdu leur objet dès lors qu'elle n'assurait plus les obligations commerciales correspondant auxdites provisions.

230

Transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société

En application du I de l'[article 151 octies du CGI](#), les provisions figurant au dernier bilan de l'entreprise individuelle apporteuse ne sont rapportées à son résultat imposable que si elles deviennent sans objet.

En contrepartie, la société bénéficiaire des apports doit :

- inscrire immédiatement à son bilan les provisions en sursis d'imposition afférentes aux éléments transférés ;
- satisfaire aux obligations régissant ces provisions dans les mêmes conditions qu'aurait dû le faire le précédent exploitant.

b. Provision devenue sans objet au cours d'un exercice amnistié

240

L'administration tient du 4 bis de l'[article 38 du CGI](#) le droit de procéder aux redressements nécessaires sans qu'aucun délai de prescription ne lui soit opposable, lorsqu'elle constate qu'une provision régulièrement constituée à l'origine est devenue sans objet (cf. ci-avant, [I-B-2-a § 130](#)). Il a été admis, toutefois, que le rapport de la provision au résultat fiscal du premier exercice non prescrit n'a pas à être effectué lorsque l'entreprise peut établir, d'une façon certaine, que la provision considérée est effectivement devenue sans objet au cours d'un exercice couvert par l'amnistie (position prise à l'occasion de l'application de l'[article 46 de la loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952](#), portant amnistie fiscale).

c. Provision constituée sur des titres antérieurement à leur prêt ou à leur remise en garantie

250

Se reporter au [BOI-BIC-PROV-40-10-10 au II-A-4-f § 330 et 340](#).

C. Provisions détournées de leur objet

1. Définition et conséquences du détournement

260

Une provision est détournée de son objet lorsqu'elle disparaît du bilan, en tout ou partie, sans que corrélativement un compte de produit soit crédité.

270

La provision (ou partie de provision) qui est détournée de son objet doit, conformément aux dispositions du quinzième alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), doit être rapportée par le service au résultat fiscal de l'exercice de détournement.

280

Le Conseil d'État a jugé par exemple qu'une provision pourvue d'un objet précis et qui est transformée en réserve, sans affectation déterminée à la suite de son annulation par le crédit du compte « report à nouveau », doit être rattachée au résultat fiscal de l'exercice au cours duquel l'entreprise a fait un tel emploi (CE, arrêt du 13 juillet 1961, n° 48 258, 8e sous-section, RO p. 413).

290

Cette disposition législative ne permet pas toutefois au service de procéder à un redressement lorsque l'exercice au cours duquel la provision a été détournée de son objet est couvert par la prescription.

300

Une différence importante existe donc sur ce point entre les provisions « détournées de leur objet » et les provisions « devenues sans objet ».

310

En effet, en application du 4 bis de l'[article 38 du CGI](#), seules les provisions devenues sans objet sont susceptibles de donner lieu à un redressement sans que les règles de la prescription puissent être opposées à l'administration. Cette possibilité se justifie par le fait qu'une provision devenue sans objet demeure inscrite au bilan.

320

En revanche, aucune dérogation n'est apportée aux règles de la prescription lorsque l'utilisation d'une provision à un objet autre que celui en vue duquel elle a été constituée est relevée après l'expiration du délai de répétition. Une provision détournée de son objet ne figure plus, en effet, au bilan d'ouverture du premier exercice soumis à vérification.

330

Il importe donc que le service exerce une surveillance attentive des provisions constituées en franchise d'impôt afin de s'assurer qu'elles ne sont pas détournées de leur objet.

2. Cas particulier de provision détournée de son objet au cours d'un exercice amnistié

340

Une provision régulièrement constituée et ultérieurement détournée de son objet, doit être rattachée au résultat fiscal de l'exercice de détournement. Par suite, aucun redressement n'est possible lorsque le détournement est intervenu au cours d'un exercice amnistié (position prise à l'occasion de l'application de l'[article 46 de la loi n° 52-401 du 14 avril 1952 de finances pour l'exercice 1952](#), portant amnistie fiscale).

II. Sort et surveillance des provisions irrégulièrement constituées

A. Définition des provisions irrégulièrement constituées

350

Les provisions irrégulièrement constituées sont celles qui, dès leur constitution, ne remplissent pas les conditions de fond ou de forme exigées par le premier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI (BOI-BIC-PROV-20-10 et BOI-BIC-PROV-20-20).

360

Avant d'admettre une provision en franchise d'impôt, il convient d'apprécier, au vu des renseignements et justifications fournis par l'entreprise, si les conditions prévues par le texte légal sont effectivement remplies. Toutefois, ainsi qu'il a été précisé ci-dessus, le service peut, après avoir admis le principe de la déduction d'une provision, être conduit dans l'exercice de son droit de contrôle à réviser son appréciation et à estimer que cette déduction n'était pas, en fait, justifiée.

B. Sort fiscal des provisions irrégulièrement constituées

370

Étant précisé que les dispositions du quinzième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI ne concernent que les provisions régulières, le sort des provisions irrégulièrement constituées doit être réglé dans les conditions suivantes.

1. Provision constituée à la clôture d'un exercice non prescrit

380

Lorsque le délai ouvert par l'article L. 169 du LPF en vue de réparer les omissions constatées dans l'assiette fiscale n'est pas expiré, la provision irrégulière dès l'origine doit être rapportée, par le service, au résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elle a été constituée.

390

Il a été jugé toutefois que lorsqu'un contribuable a spontanément réintégré dans les résultats d'un exercice déterminé une provision qui, à une date quelconque, même antérieure à l'ouverture de cet exercice, avait été irrégulièrement constituée, cette réintégration ne peut être regardée comme une large décision erronée que le service serait tenu de rectifier pour la détermination des résultats de cet exercice. La circonstance que les effets de cette décision se cumulent, en fait, avec ceux de la réintégration opérée à bon droit par l'Administration dans les résultats du même exercice d'une autre provision constituée à la clôture dudit exercice ne saurait non plus justifier une réduction de la base d'imposition (CE, arrêt du 11 mars 1970, n° 78467).

Il convient de noter que cette solution, restée isolée, a été infirmée par un arrêt n°24639 du 11 juin 1982 (n° 24639).

Le Conseil d'État a ainsi jugé que lorsque l'Administration entend réintégrer dans les résultats d'un exercice une provision pour dépréciation des stocks indûment constituée à la clôture de cet exercice, elle doit, si la valeur du stock à la clôture de l'exercice précédent, non prescrit, a été diminuée dans les mêmes conditions pour un montant inférieur, limiter le redressement à la différence entre les deux sommes dès lors que le contribuable a spontanément rapporté aux résultats imposables la provision figurant au bilan d'ouverture de l'exercice en litige.

2. Provision constituée à la clôture d'un exercice prescrit

400

Dans la mesure où la provision irrégulièrement constituée ne peut, du fait de la prescription, être rapportée aux résultats de l'exercice à la clôture duquel elle a été prélevée sur les bénéfices, elle doit, conformément aux dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI, être rattachée, pour l'assiette de l'impôt, aux résultats du premier exercice non prescrit.

3. Provision irrégulièrement constituée au cours d'un exercice amnistié

410

Une provision irrégulièrement constituée au cours d'un exercice couvert par l'amnistie ne peut plus être remise en cause. Il y a lieu de considérer que les dispositions amnistiantes lui ont conféré un caractère de régularité ; cette provision doit, dès lors, être traitée comme si elle avait été, en fait régulièrement constituée. Par suite :

- les provisions irrégulièrement constituées au cours d'un exercice amnistié doivent être rapportées aux résultats (comptable et fiscal) de l'exercice au titre duquel l'entreprise déduit les pertes et charges en vue desquels elles avaient été constituées ;
- si la provision considérée est devenue sans objet postérieurement à la clôture du dernier exercice amnistié, elle doit être rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle est devenue sans objet ; dans le cas où cet exercice serait prescrit au moment où l'Administration constate que la provision est devenue sans objet, celle-ci doit être rapportée aux résultats du premier exercice non prescrit ;
- si la provision considérée est devenue effectivement sans objet au cours de la période couverte par l'amnistie, elle doit être considérée comme définitivement libérée d'impôt ;
- si la provision est détournée de son objet après la clôture du dernier exercice amnistié, elle doit être rattachée aux résultats de l'exercice en cours à la date de la modification comptable, sous réserve des règles de la prescription.