RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-30-20-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 27/01/2014

BIC – Provisions pour charges – Provisions pour impôts et cotisations

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Provisions
Titre 3 : Provisions pour risques et charges
Chapitre 2 : Provisions pour charges
Section 2 : Provisions pour impôts et cotisations

Sommaire :

I. Provisions pour impôts et cotisations
A. Principes
1. Doctrine administrative
2. Position du Conseil d'État
B. Conditions d'admission
1. L'impôt doit être déductible
2. L'impôt doit être permanent
3. L'impôt doit trouver son origine dans l'exercice
C. Application
1. Taxe d'apprentissage
2. Taxe sur les salaires
a. Taxe afférente aux salaires payés en fin d'exercice
b. Taxe afférente aux salaires dus au titre d'un exercice mais qui ne seront payés qu'au cours de l'exercice suivant
3. Participation des employeurs à l'effort de construction
a. Principes
b. Absence d'investissement dans le délai prévu
c. Cession ou cessation d'entreprise
4. Participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue
5. Contribution sociale de solidarité des sociétés
6. Taxe sur les surfaces commerciales
a. Principes
b. Modalités de déduction
II. Provisions pour rappels d'impôt et de cotisations sociales
A. Provisions pour rappels d'impôts
1. Procédure de contrôle achevée et rappels constatés
2. Contrôle en voie d'achèvement
B. Provisions pour rappels de cotisations sociales

I. Provisions pour impôts et cotisations

A. Principes

1. Doctrine administrative

1

L'administration admet, sous certaines conditions, la déduction des provisions pour impôts. Elle autorise les entreprises industrielles et commerciales à déduire au titre d'un exercice une provision destinée à faire face à la charge d'un impôt qui -constituant, au point de vue fiscal, une charge de l'entreprise- deviendra exigible au cours de l'un des exercices suivants à condition que cet impôt présente un caractère permanent et soit dû à raison de faits survenus au cours dudit exercice.

2. Position du Conseil d'État

10

Dans trois arrêts des 25 octobre 1972 (n° 80122, 7°, 8° et 9° s.-s réunies, RJ II, p. 122), 13 décembre 1972 (n°s 81107 et 81108, RJ II, p. 162)1 et 3 juillet 1974 (n° 91946, RJ II, p. 98), la Haute Assemblée a jugé que l'article 39-1-5° du CGI autorise les entreprises à porter en provision, au passif du bilan de clôture de l'exercice, et donc à déduire de manière anticipée, mais provisoire et révisable, de leurs résultats, les sommes destinées à faire face au paiement ultérieur de l'une quelconque des charges énumérées notamment aux 1° et 4° de l'article 39-1 du CGI, à la condition que ces charges :

- soient nettement précisées quant à leur nature ;

- puissent être évaluées avec une approximation suffisante ;

- apparaissent comme probables eu égard aux circonstances de fait constatées à la clôture de cet exercice ;

- se rattachent aux opérations déjà effectuées à cette date par l'entreprise.

Il a été fait application de ces principes en ce qui concerne notamment les charges fiscales.

Il résulte en effet des arrêts de principe précités que si l'article 39-1-4° du CGI ne permet la déduction que des seuls impôts mis en recouvrement ou devenus exigibles au cours de l'exercice, il ne peut être considéré comme faisant obstacle à la constitution, dans les conditions prévues au 5° de ce même article, de provisions destinées à tenir compte des charges fiscales que l'entreprise devra acquitter ultérieurement sur la base de la législation en vigueur à la clôture de l'exercice.

Cette position du Conseil d'État a été confirmée par un arrêt rendu le 18 mai 1983 (n° 29524, plénière).

B. Conditions d'admission

20

La position du Conseil d'État rejoint celle de l'Administration qui, on le rappelle, admet la constitution en franchise fiscale de provisions pour impôts qui ne sont pas encore exigibles à la clôture d'un exercice si les trois conditions suivantes sont remplies.

1. L'impôt doit être déductible

30

L'impôt doit constituer une charge déductible sur le plan fiscal. Par suite, les impôts qui sont exclus des charges déductibles par une disposition expresse de la loi ne peuvent donner lieu à la constitution de provisions en franchise d'impôt. C'est ainsi que les provisions constituées pour le paiement de l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés ou l'imposition forfaitaire annuelle ne peuvent en aucun cas être admises en déduction pour l'assiette de l'impôt. Il en est de même, en vertu de l'article 39-2 du CGI, des amendes et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant l'assiette des impôts, contributions et taxes, même lorsque ces amendes et pénalités se rapportent à des impôts ou taxes déductibles par nature.

2. L'impôt doit être permanent

40

L'impôt doit présenter un caractère permanent, ce qui exclut tous les impôts exceptionnels.

3. L'impôt doit trouver son origine dans l'exercice

50

L'impôt, dont la mise en recouvrement ou l'exigibilité interviendra ultérieurement, doit être dû à raison de faits survenus au cours de l'exercice.

Autrement dit, il est nécessaire que la charge fiscale apparaisse comme probable eu égard aux circonstances de fait constatées à la clôture de l'exercice et qu'elle se rattache aux opérations déjà effectuées à cette date par l'entreprise (cf. CE, jurisprudence précitée, ci-avant n° 10).

C. Application

60

Compte tenu des conditions auxquelles se trouve subordonnée la constitution des provisions pour impôts à payer, le nombre des impôts ou taxes justifiant la déduction de provisions de cette nature est relativement limité.

1. Taxe d'apprentissage

70

Il résulte des dispositions du d) du 1° de l'article 39 de l'annexe III au CGI que la dette de l'entreprise est certaine dans son principe au 31 décembre de l'année au cours de laquelle les rémunérations servant de base à la taxe ont été payées. En revanche, cette dette ne devient liquide qu'à compter du jour où les imputations susceptibles d'être opérées par le contribuable sont définitivement fixées, étant précisé, à cet égard, que certaines subventions peuvent être déduites de la taxe due au titre de

l'année précédente si elles ont été engagées dans les deux premiers mois de l'année (code du travail, art. L 6241-2, alinéa 3 et CGI, art. 228 bis).

80

La circonstance que la dette de l'entreprise ne soit pas définitivement liquidable à la clôture de l'exercice justifie la constatation de la charge probable sous forme de provision. Son montant est calculé compte tenu, d'une part, des salaires et rétributions alloués pendant l'exercice considéré et, d'autre part, des dépenses effectuées au cours du même exercice et ouvrant droit à exonération.

90

Ainsi une entreprise qui, à la fin d'un exercice, a pris un engagement ferme de verser certaines sommes à ses salariés en rémunération du travail accompli par eux au cours de cet exercice, est fondée à constituer une provision en vue de faire face au paiement ultérieur de la taxe d'apprentissage afférente à ces compléments de rémunération, dès lors que le paiement de cette taxe apparaît probable, compte tenu de la législation en vigueur à la clôture de l'exercice (CE, arrêt du 25 octobre 1972, n° 80122, 7°, 8° et 9° s.-s., RJ II, p. 122).

100

En revanche, une entreprise n'est pas autorisée à constituer une provision au titre de la taxe d'apprentissage afférente aux salaires payés au cours d'un exercice dès lors qu'elle a exposé, pour ce même exercice, des dépenses de nature à lui ouvrir droit à l'exonération totale de cette taxe (CE, arrêt du 15 février 1978, n° 04413, RJ II, p. 33).

2. Taxe sur les salaires

a. Taxe afférente aux salaires payés en fin d'exercice

110

Aux termes de l'article 369-1 de l'annexe III au CGI la taxe sur les salaires est due au dernier jour du mois, du trimestre ou de l'année au cours duquel les rémunérations servant de base à l'imposition ont été payées ; elle devient exigible à l'expiration de la quinzaine qui suit.

Par suite, dans la mesure où l'exercice est clos en fin de mois, la créance du Trésor est définitivement acquise à cette date, bien que son exigibilité soit reportée sur l'exercice suivant.

La charge correspondante doit donc être inscrite dans un compte de charges à payer de l'entreprise.

b. Taxe afférente aux salaires dus au titre d'un exercice mais qui ne seront payés qu'au cours de l'exercice suivant

120

Il est précisé que si les salaires ne sont pas encore payés à la clôture de l'exercice mais sont néanmoins, eu égard au caractère formel de l'engagement pris par l'entreprise, déductibles des résultats de cet exercice, une provision peut être constituée à la clôture dudit exercice pour faire face au paiement de la taxe sur les salaires qui devra être acquittée au cours de l'exercice suivant à raison des salaires considérés (CE, arrêt du 25 octobre 1972, n° 80122, 7°, 8° et 9° s.-s., RJ II, p. 122).

3. Participation des employeurs à l'effort de construction

a. Principes

130

Conformément aux dispositions de l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation, les employeurs qui occupent au moins vingt salariés doivent investir chaque année dans la construction de logements une somme égale à un pourcentage des rémunérations versées au cours de l'exercice écoulé. À défaut de s'être acquittés de cette obligation dans le délai prévu, les employeurs sont soumis à une cotisation égale à 2 % du montant de ces mêmes rémunérations (CGI, art. 235 bis).

Les investissements en cause peuvent revêtir des formes variées énumérées aux articles R* 313-8 à R* 313-9-1 du code de la construction et de l'habitation. Or, les dépenses considérées comme libératoires de l'obligation d'investir ne constituent pas des charges déductibles au sens de l'article 39-1 du CGI lorsqu'elles ont pour effet d'augmenter les éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise. Elles ne peuvent donc, à ce titre, donner lieu à la constitution de provisions en franchise d'impôt. Tel est le cas, en particulier, des investissements réalisés sous forme de souscriptions de parts ou d'actions, de prêts ou de travaux de construction réalisés directement par l'entreprise.

140

Ainsi, dans la mesure où le choix reste offert à l'entreprise à la clôture de l'exercice de réaliser ses investissements sous une autre forme, non constitutive de charges au sens de l'article 39-1 de ce code, ladite charge demeure purement éventuelle à cette date et, par suite, non provisionnable.

150

Il n'en irait autrement que si la réalisation des dépenses libératoires de la participation-construction sous une forme permettant de les considérer comme des charges déductibles pouvait apparaître comme inéluctable à la clôture de l'exercice à la suite d'un engagement irrévocable de l'entreprise porté effectivement à la connaissance de la personne ou de l'organisation bénéficiaire de la dépense. Le point de savoir si la décision prise par le conseil d'administration d'une société de se libérer de son obligation d'investir sous la forme d'une subvention satisfait à une telle condition est une question qui ne peut être résolue que par le service local des impôts, pour chaque cas particulier, au vu des circonstances de fait (RM Chaumont JO, déb. Sénat du 30 avril 1980, p. 1634 n° 31965).

160

Cette réponse ministérielle confirme la jurisprudence du Conseil d'État exprimée dans l'arrêt du 27 novembre 1974 (n° 88113, RJ II, p. 165). Il a en effet été jugé qu'une entreprise ne peut constituer une provision destinée à tenir compte de la charge que représente la participation des employeurs à l'effort de construction dès lors qu'elle n'établit pas avoir eu à la date de clôture de l'exercice l'intention de se libérer de ses obligations en la matière en employant ladite participation dans des conditions qui en eussent fait une charge sociale (c'est-à-dire à fonds perdus).

b. Absence d'investissement dans le délai prévu

170

Lorsque l'entreprise n'a pas satisfait, à la clôture de l'exercice, à son obligation d'investissement :

- l'exercice coïncide avec l'année civile : la cotisation de 2 % qui doit être établie à son nom présente pour elle un caractère probable. L'entreprise peut donc valablement constituer dans les écritures de l'exercice à la clôture duquel a expiré le délai d'investissement, une provision correspondant à la cotisation qui sera mise à sa charge au cours de l'exercice suivant,

- l'exercice est arrêté en cours d'année, aucune provision ne peut être constituée, le délai imparti pour réaliser l'investissement n'étant pas expiré.

c. Cession ou cessation d'entreprise

180

En cas de cession ou de cessation d'entreprise, la cotisation éventuellement due au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction à raison de la fraction des sommes non encore investies afférentes aux salaires versés au cours de l'année de cession ou de cessation et de l'année précédente (CGI, ann. II, art. 163), peut être comprise parmi les charges déductibles de l'exercice de cession ou de cessation sous forme de provision.

4. Participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue

190

Dans le cadre du développement de la formation professionnelle continue, les employeurs doivent participer, au titre de chaque année, au financement d'actions de formation. Le montant de la participation obligatoire à laquelle les employeurs sont soumis au titre d'une année déterminée porte sur un montant au moins égal à un pourcentage déterminé des rémunérations versées entre le 1er janvier et le 31 décembre de ladite année.

200

Les employeurs d'au moins 10 salariés peuvent s'acquitter de leur obligation de participer en effectuant des dépenses considérées comme libératoires dont la nature et la forme sont prévues aux articles L. 6331-19 à L. 6331-27 du code du travail. Ces dépenses sont examinées dans la ***série 5 FP division L 3331 n° 19*** à laquelle il conviendra de se reporter le cas échéant.

Les dépenses à retenir au titre de l'obligation de participation sont non seulement les dépenses acquittées au cours de l'année de paiement des salaires servant de base au calcul de la participation, mais également les dépenses engagées au 31 décembre de cette même année et acquittées avant le 1er mars de l'année suivante (code du travail, art. R. 6331-14).

210

Il est également admis que les dépenses acquittées ou dues en application de conventions pluriannuelles passées avec des organismes de formation (code du travail, art. L. 6331-21) peuvent être prises en compte au titre d'une année donnée lorsque les conventions ont été passées avant le 1er mars de l'année suivante.

220

Par suite, lorsqu'à la clôture d'un exercice coïncidant avec l'année civile, les dépenses consenties au titre du développement de la formation professionnelle sont inférieures au montant de la participation incombant à l'entreprise, l'employeur a encore la possibilité d'effectuer avant le 1er mars de l'année suivante des versements aux organismes cités***5 FP division L 3331 n° 19***. À défaut, il doit acquitter au service des impôts des entreprises au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai, une cotisation égale au montant de la participation restant due après imputation des dépenses libératoires

et, le cas échéant, des excédents des trois années précédentes.

Dès lors, à la clôture de cet exercice, l'employeur peut valablement constituer en franchise d'impôt une provision destinée à faire face soit aux versements aux organismes visés ci-dessus, soit au paiement de la cotisation qui sera due au Trésor.

230

Les employeurs de moins de 10 salariés doivent verser une cotisation avant le 1er mars de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due, à un organisme collecteur agréé par l'État (code du travail, art. L. 6331-2 et 3). Ainsi la dette de l'employeur est certaine dans son principe et son montant à la clôture de l'exercice. Elle est, par ailleurs, liquide à la même date, en l'absence de possibilité d'imputation de versement libératoire prévue par le Code du travail. Dans ces conditions, aucune provision ne saurait être constituée en franchise d'impôt, l'employeur devant à ce titre constater des charges à payer.

5. Contribution sociale de solidarité des sociétés

240

Cette contribution n'est pas de nature fiscale au sens de la 6e directive européenne (Cass. soc. 3 mai 1989 n° 87-11681 , SA Mecajet c/ORGANIC, confirmé à de nombreuses reprises).

250

Elle est mise annuellement à la charge des sociétés visées à l'article L. 651-1 du code de la sécurité sociale qui exercent une activité au 1er janvier de l'année considérée et dont le chiffre d'affaires est au moins égal à 760 000 € . Elle constitue une charge déductible des résultats (comptable et fiscal) de l'exercice en cours au premier jour de l'année civile au titre de laquelle elle est effectivement due (CGI, art. 39-16°).

260

Les sociétés dont l'exercice coïncide avec l'année civile ne sont pas autorisées à constituer en franchise d'impôt une provision destinée à faire face au paiement de la contribution qui sera due au titre de l'année suivante.

Pour les sociétés qui arrêtent leur exercice en cours d'année, la contribution due au titre de l'année de clôture de l'exercice peut être déduite des résultats (comptable et fiscal) de cet exercice sous forme de charge à payer si elle n'a pas été effectivement acquittée au cours de cet exercice.

6. Taxe sur les surfaces commerciales

a. Principes

270

L'article 39-16° du code général des impôts admet la déductibilité de la taxe sur les surfaces commerciales.

Cette taxe instituée par l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 est due chaque année par toute entreprise à raison de ses établissements ouverts depuis le 1er janvier 1960 dont la surface de vente au détail est supérieure à 400 m² et qui réalise un chiffre d'affaires annuel égal ou supérieur à 460 000 €.

Un barème fixe le montant de la taxe en fonction du chiffre d'affaires annuel réalisé par l'établissement l'année qui précède celle de son exigibilité, par m² de surface de vente au détail.

La taxe sur les grandes surfaces est exigible le 15 mai de chaque année et elle doit être acquittée au service des impôts des entreprises le 15 juin au plus tard.

b. Modalités de déduction

280

Le fait générateur est constitué par l'existence de l'entreprise débitrice le 1er janvier de l'année au titre de laquelle la taxe est due.

La taxe est donc déductible du résultat fiscal de l'exercice en cours à cette date.

290

Lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile les entreprises ne peuvent pas déduire du résultat fiscal de cet exercice, par voie de provision ou de charge à payer, le montant de la taxe qui sera due au titre de l'année suivante.

300

Lorsque l'exercice est arrêté en cours d'année les entreprises peuvent déduire la taxe due au titre de l'année de clôture de cet exercice sous forme de charges à payer si elle n'a pas été effectivement acquittée au cours du même exercice. Tel est le cas des entreprises qui clôturent leur exercice entre le 1er janvier et la date de paiement de la taxe. Les éventuelles provisions qui seraient constituées à la clôture de l'exercice à raison de la taxe exigible au titre de l'année suivante ne sont pas déductibles.

II. Provisions pour rappels d'impôt et de cotisations sociales

A. Provisions pour rappels d'impôts

Remarques liminaires :

- sur les provisions pour impôts : cf. ***n°s 1 et suiv.;***

- sur la distinction impôts déductibles ou non déductibles : cf. ***BOI-BIC-CHG-40-30 ;***

- sur la distinction pénalités déductibles ou non déductibles : cf. ***BOI-BIC-CHG-60-20-20.***

1. Procédure de contrôle achevée et rappels constatés

310

L'entreprise dispose d'arguments étayés :

Dans ce cas, elle ne peut constituer une provision sur une charge qui n'est qu'éventuelle. En ce sens RM COUSSAIN JO deb. AN du 5 juillet 1993, p. 1910, n° 9.

320

L'entreprise ne dispose pas d'arguments étayés :

Les rappels constatés donnent lieu à la constitution d'une provision pour risques et les rappels non contestés sont comptabilisés en charges.

2. Contrôle en voie d'achèvement

L'entreprise a eu connaissance, avant la clôture de son exercice d'une probabilité de rappels d'impôts.

330

Les rappels peuvent être déterminés avec précision :

Dans ce cas l'entreprise comptabilise une charge à payer.

340

Les rappels ne peuvent être déterminés avec précision :

L'entreprise peut alors constituer une provision pour risques, sauf dans l'hypothèse où elle disposerait d'arguments étayés pour les contester (cf. ci-dessus ***n° 310***).

B. Provisions pour rappels de cotisations sociales

350

En principe, les rappels de cotisations de Sécurité sociale consécutifs à des redressements doivent être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel une entreprise s'est reconnue débitrice des droits rappelés. La décision de gestion exprimant cette reconnaissance est matérialisée soit par l'inscription à un compte de charges à payer soit par le paiement. Si tel n'est pas le cas, les cotisations rappelées doivent être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel la décision de rappel a été rendue exécutoire. Il en est ainsi à la date de l'arrêté préfectoral relatif à l'état de cotisations ou à celle du visa de la contrainte par le président de la commission de première instance.

360

Cependant, les entreprises peuvent constituer à la clôture d'un exercice une provision pour cotisations à payer ou à établir au titre d'exercices antérieurs lorsque cette charge, nettement précisée, a un caractère probable du fait de l'existence d'un différend entre l'entreprise et l'administration, ou l'organisme chargé de l'assiette de ces cotisations.