

Actualité fiscale

Déductibilité des provisions : attention au respect des conditions de forme

Conseil d'Etat, 16 novembre 2022 n°462305, Société Fiorim

Dans deux litiges distincts, le Conseil d'Etat apporte des précisions relatives aux conséquences fiscales à tirer du défaut de constatation comptable et de déclaration d'une provision.

Correction du défaut de comptabilisation d'une provision (impossibilité)

Pour être déductibles fiscalement, les provisions doivent avoir « été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice » (CGI, art. 39, 1, 5°).

L'obligation de constater les provisions dans les écritures de l'entreprise peut être réalisée jusqu'à l'expiration du délai de déclaration des résultats de l'exercice (BOI-BIC-PROV-20-20, n° 1). Passé ce délai, l'Administration considère, sauf cas particulier, qu'« 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 » (BOI-BIC-PROV-20-20, n° 30 ; CE, 14 mars 1979, n° 7360).

Le Conseil d'Etat a déjà jugé qu'il n'est pas possible de demander par voie de réclamation la déduction fiscale d'une provision n'ayant pas été comptabilisée dans les délais requis (CE, 24 janv. 1973, n° 82034, reprise au BOI-BIC-PROV-20-20, n° 40). Il étend cette solution à la compensation et décide que « le défaut de constitution d'une provision n'est ainsi pas susceptible de faire l'objet d'une correction demandée par voie de réclamation ou, après l'expiration du délai de réclamation, par voie de compensation à l'occasion d'un rehaussement ».

En l'espèce, une société avait constitué une provision pour dépréciation d'une créance douteuse à la clôture de son exercice 2011, qu'elle avait reprise au cours de l'exercice suivant, estimant la créance irrécouvrable. Elle avait corrélativement déduit une perte d'un montant équivalent. A la suite d'un contrôle, l'Administration a réintégré le montant de la perte dans les résultats de l'exercice 2012. Devant les juges du fonds, la société demandait ainsi la compensation entre, d'une part, la réintégration des pertes sur créance irrécouvrable notifiée par le Service et d'autre part, la reprise des provisions correspondantes au titre du même exercice.

Le Conseil d'Etat constate que la provision a ici été reprise et ne figure plus au bilan de clôture de l'exercice, de sorte que l'absence de déduction du montant de la provision ne pouvait être regardée comme caractérisant une surtaxe ou une double imposition de nature à ouvrir droit à une demande de compensation par le contribuable.

Par ailleurs, la solution ici retenue par le Conseil d'Etat va également dans le sens de sa jurisprudence selon laquelle la constitution d'une provision puis son maintien au bilan, constituent des décisions de gestion, opposables au contribuable (voir en ce sens, CE, 29 mai 1968, n° 72043). Ainsi, en reprenant la provision, la société a pris une décision de gestion qui lui était opposable et qu'elle ne pouvait prétendre corriger a posteriori.

Rédacteur
Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33(1)55 68 49 53 / +33(6)20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

Conséquences du défaut de déclaration d'une provision dans le délai légalement imparti

La déductibilité fiscale des provisions requiert par ailleurs leur inscription sur un tableau des provisions, joint à la déclaration de résultats des entreprises soumises à l'IS ou à l'IR d'après un régime réel d'imposition et exerçant une activité industrielle ou commerciale (CGI, art. 53 A ; 223 ; Ann. III au CGI, art. 38, II).

Le Conseil d'Etat juge qu'une société qui a déposé sa déclaration de résultats hors délai au titre d'un exercice ne peut déduire une provision ni du résultat de cet exercice, ni, par suite, de ceux de l'exercice précédent par le biais des dispositions de report en arrière des déficits.

Il confirme ainsi sa jurisprudence Société Sipag, selon laquelle une provision, même portée au bilan et mentionnée sur le relevé des provisions, n'est pas déductible lorsque la société a souscrit sa déclaration de résultats et le relevé des provisions correspondant après expiration du délai légalement imparti (CE, 21 avril 1997, n° 143016, Société SIPAG). Cette solution avait été rendue sous l'empire de la législation antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 qui a abrogé la sanction de non-déductibilité des provisions n'ayant pas été inscrites au tableau des provisions (CGI, art. 54 quinquies ancien), de sorte que son maintien restait incertain.

En l'espèce, une SCI détenue à 99 % par la SARL Fiorim, avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices 2011 à 2013, à l'issue de laquelle l'Administration a réintégré dans son résultat imposable au titre de l'exercice 2012, une provision pour litige au motif que sa déclaration de résultat avait été souscrite après l'expiration du délai légalement imparti, rendant l'exercice 2012 bénéficiaire. Les deux sociétés ont alors déposé en 2018 des déclarations rectificatives de résultats au titre des exercices 2012 et 2013, regardées par l'Administration comme des réclamations contentieuses. Les déficits initialement déclarés au titre de l'exercice 2013 ont ainsi été majorés à hauteur du montant de la provision rejetée au titre de l'exercice 2012, qui devait, selon la société requérante, être imputée sur le résultat de l'exercice 2013. La société Fiorim a ainsi demandé, sans succès, le report en arrière du déficit ainsi rectifié sur le bénéfice rectifié de l'exercice 2012, ce qui aurait eu pour effet de neutraliser les conséquences du contrôle.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat précise que si les dispositions précitées de l'article L. 190 du LPF permettent qu'un contribuable puisse demander, par voie de réclamation, la rectification d'une erreur commise par l'Administration dans la détermination de son résultat déficitaire, ni ces dispositions, ni aucune autre, ne lui permettent de demander, postérieurement à la date limite fixée pour la déclaration de ses résultats, la rectification d'une erreur qu'il aurait lui-même commise dans le montant du déficit qu'il a déclaré.

La demande du contribuable n'avait donc pas la nature d'une réclamation contentieuse au sens de l'article L. 190 du LPF et était donc irrecevable.

Publications

Publication de l'arrêté annuel 2023 fixant la liste noire française des ETNC

[Arrêté du 3 février 2023 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI \(JO 5 février 2023\)](#)

L'arrêté annuel fixant la liste française des Etats et territoires non coopératifs (ETNC) a été publié au JO du 5 février 2023 (entrée en vigueur au lendemain de sa publication). Les Bahamas ainsi que les Iles Turques-et-Caïques y sont ajoutées. Anguilla, qui était jusqu'à présent inscrite sur la liste noire française car considérée comme non coopérative par le Gouvernement français, est désormais inscrite sur un double fondement, en raison de son inscription sur la liste noire européenne en octobre 2022. Les sanctions seront applicables à compter du 1er mai 2023.

La liste française des ETNC, mise à jour par arrêté annuel, a été publiée au JO du 5 février 2023.

Mise à jour de la liste noire de l'UE : la Russie, le Costa Rica, les Iles Vierges britanniques et les Iles Marshall ajoutés

[Lien vers le communiqué](#)

Le Conseil de l'UE a revu, le 14 février 2023, la liste européenne des Etats et territoires non coopératifs. Y sont ajoutés la Russie, le Costa Rica, les Iles Vierges britanniques et les Iles Marshall.

Par ailleurs, restent inscrits sur la liste noire européenne, Anguilla, les Bahamas, les Fidji, Guam, les Iles Turques-et-Caïques, les Iles Vierges américaines, le Palaos, le Panama, les Samoa, les Samoa américaines, Trinité et Tobago et le Vanuatu.

La liste française a été modifiée pour la dernière fois par un arrêté du 3 février 2023, publié au JO du 5 février 2023. Il conviendra d'attendre la publication du prochain arrêté (en 2024, la révision de la liste française étant annuelle) pour voir la mise à jour de la liste noire de l'UE produire ses effets sur la liste noire française, étant précisé que la liste noire de l'UE sera revue une nouvelle fois en octobre prochain.

S'ils étaient maintenus sur la liste noire européenne lors de son prochain examen (octobre 2023), le Costa Rica, les Iles Marshall et la Russie seraient ajoutés automatiquement à la liste française en 2024, ce qui déclencherait les sanctions prévues par le CGI.

Les Iles Vierges britanniques, déjà inscrites sur cette liste sur le fondement du b du 2 de l'article 238-0 A du CGI (Etats jugés non coopératifs par le Gouvernement français) pourraient y être inscrites sur un double fondement.

La France pourra toutefois choisir d'ajouter, de sa propre initiative, d'autres Etats ou territoires qu'elle considère non coopératifs (lors de la dernière publication de l'arrêté en février 2023, seules les Seychelles et les Iles Vierges britanniques étaient inscrites sur la liste française et pas sur la liste noire de l'UE).

OCDE : publication des statistiques du recours aux procédures amiables (MAP)

[Lien vers le communiqué](#)

L'OCDE a publié les dernières statistiques sur la procédure amiable, couvrant 127 juridictions. Il en ressort les tendances suivantes :

- Plus de procédures ont été clôturées en 2021 qu'en 2020 ;
- Il y a eu moins de nouveaux cas en 2021 ;
- L'issue est généralement positive (seules 2 % des procédures se sont clôturées sans accord) ;
- Les procédures prennent toujours un temps considérable (environ 32 mois en matière de prix de transfert et 21 mois dans les autres cas).

Prospective et projets en discussion

Suspension sine die de la proposition de Directive visant à instaurer un intérêt notionnel européen (dite DEBRA)

[Lien vers le rapport](#)

Le 11 mai 2022, la Commission européenne a présenté une proposition législative visant à instaurer une franchise pour la réduction des incitations fiscales favorisant l'endettement (c'est-à-dire un régime d'intérêt notionnel européen) ainsi qu'une limitation additionnelle à la déductibilité des charges financières (sous la forme d'un rabot).

Selon un rapport publié par le Conseil ECOFIN le 16 décembre dernier, l'examen de cette proposition a cependant été suspendu.

Le rapport indique que la proposition « ne ferait, le cas échéant, l'objet d'une réévaluation dans un contexte plus large qu'après la présentation d'autres propositions dans le domaine de l'imposition des revenus des sociétés annoncées par la Commission ».

Dans ce contexte, les discussions sur la proposition DEBRA dans sa rédaction actuelle semblent être abandonnées.

Projet BEPS 2.0 : selon l'OCDE, l'impact de la réforme de la fiscalité internationale sur les recettes sera supérieur aux prévisions

[Lien vers le communiqué](#)

Selon une nouvelle analyse de l'OCDE, les gains de recettes découlant de la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers seront supérieurs à ce qui était initialement prévu :

- Pilier 1 : les juridictions de marché devraient se voir attribuer chaque année des droits d'imposition portant sur environ 200 milliards USD de bénéficiaires, soit des gains de recettes fiscales annuelles compris entre 13 et 36 milliards USD, sur la base des données 2021 ;
- Pilier 2 : la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial devrait se traduire par des gains de recettes annuelles au niveau mondial d'environ 220 milliards USD (contre 150 milliards USD dans la précédente estimation de l'OCDE).

Incertitudes sur l'adoption du Pilier 1

[Lien vers l'article de presse](#)

En marge du G20 finances qui se tenait en Inde du 22 au 25 février 2023, le Ministre de l'Economie, Bruno Le Maire, a estimé que les chances de succès du Pilier 1 étaient minces.

Les négociations en cours à l'OCDE sont dans l'impasse en raison du blocage par les Etats-Unis (ne s'engageant pas dans la voie de la ratification), l'Inde (qui soutient un renforcement des intérêts des pays en développement) et l'Arabie Saoudite (qui considère que les règles d'exemption des industries extractives ne sont pas satisfaisantes).

Le Ministre a précisé qu'en cas de non-aboutissement des travaux à l'OCDE, la France plaiderait pour la mise en œuvre d'une TSN européenne. L'objectif poursuivi reste l'adoption de la Convention multilatérale relatives aux taxes sur les services numériques et autres mesures similaires pertinentes sous l'égide de l'OCDE avant la fin du premier semestre 2023. A cette date, les chances de succès du pilier 1 seront évaluées et des mesures de remédiation seront considérées. En cas d'échec, la France soutiendra alors la voie d'une taxation des services numériques à l'échelle européenne.

Par ailleurs, en réponse à un député, Bercy a publié un tableau présentant le nombre d'entreprises contributrices à la taxe sur les services numériques française, et le produit budgétaire associé pour les années 2019 à 2021 :

	2019	2020	2021
Total de la taxe sur les services numériques – Ligne budgétaire 1430 (M€)	277	375	474
Nombre d'entreprises	27	28	36
Dont entreprises françaises	12	12	18
Dont entreprises européennes	12	13	14
Dont entreprises extra-européennes	3	3	4
Source : DGFiP - Données budgétaires pour les montants de la TSN.			
Pour déterminer la nationalité des entreprises contributrices, le critère de localisation du siège social a été retenu.			

Pilier 2 : l'OCDE publie les commentaires publics reçus sur les aspects de conformité et de sécurité juridique en matière fiscale pour l'impôt minimum mondial

L'OCDE a publié, le 20 décembre dernier, trois documents relatifs à la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial (Pilier 2 du plan BEPS 2.0). Deux consultations publiques ont ainsi été lancées, l'une sur la sécurité juridique pour les règles GloBE et l'autre, sur la déclaration d'information GloBE (voir notre news intranet).

Ces consultations visent à aider les membres du Cadre inclusif à achever les travaux relatifs aux aspects de conformité et de coordination des règles GloBE afin de préserver des résultats cohérents et coordonnés pour les EMN, tout en minimisant les charges de conformité et en évitant le risque de double imposition.

L'OCDE a publié les commentaires reçus à ce titre, qui feront l'objet d'une réunion publique le 16 mars prochain

Pour toute question, vous pouvez contacter :

Rémi Ferrand, Délégué aux affaires fiscales et financières, Numeum, rferrand@numeum.fr

Cette Lettre contient des informations fiscales à caractère général, qui ne constituent en aucun cas un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des rédacteurs ou de Numeum

Lettre fiscale Numeum © 2023