

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 4E42-26/11/1996

Date de publication : 26/11/1996

**CHAPITRE 2 SORT ET SURVEILLANCE DES PROVISIONS
IRRÉGULIÈREMENT CONSTITUÉES**

Sommaire :

[CHAPITRE 2](#)
[SORT ET SURVEILLANCE DES PROVISIONS IRRÉGULIÈREMENT CONSTITUÉES](#)

CHAPITRE 2

**SORT ET SURVEILLANCE DES PROVISIONS
IRRÉGULIÈREMENT CONSTITUÉES**

A. DÉFINITION

1Les provisions irrégulièrement constituées sont celles qui, dès leur constitution, ne remplissent pas les conditions de fond ou de forme exigées par l'article 39-1-5° (1er al.) du CGI (cf. [4 E 11](#) et [E 12](#)).

2Aussi bien, 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

3Étant précisé que les dispositions de l'article 39-1-5° (10e al.) du code précité 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.

4 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.

5Il 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, *RJ II*, p. 56).

Il convient de noter que cette solution, restée isolée, a été infirmée par un arrêt plus récent 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.

6Dans 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 à la jurisprudence du Conseil d'État, être rattachée, pour l'assiette de l'impôt, aux résultats du premier exercice soumis à vérification (CE, arrêts du 6 juillet 1953, n° 6686, *RO*, p. 298 ; du 18 décembre 1954, n° 10187, *RO*, p. 172 et du 19 juin 1959, n° 39388, 7e et 8e s.-s., *RO*, p. 450).

7Il est précisé, à cet égard, qu'à l'occasion de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 18 décembre 1954, le commissaire du Gouvernement avait exposé dans son rapport :

- que l'Administration doit retenir tel quel le bilan d'ouverture du premier exercice soumis à vérification avec les provisions qui y figurent à tort ou à raison ;
- qu'elle est en droit, d'autre part (ayant, par hypothèse, le pouvoir de rectifier le bilan de clôture de ce premier exercice), de réintégrer dans l'actif net ressortant de ce bilan toutes les provisions qui, à la date dudit bilan, ne sont pas justifiées, quelles qu'en soient l'origine et l'ancienneté ;

- que la comparaison, dans les conditions prévues à l'article 38-2 du CGI, des actifs nets ainsi rectifiés ou retenus à la clôture et à l'ouverture de l'exercice considéré aboutit, de plein droit, à la réintégration des provisions en cause.

8 La jurisprudence découlant des arrêts susvisés a été confirmée à plusieurs reprises, notamment CE, arrêt du 28 septembre 1984, n° 29 349, 8e et 9e sous-sections.

9 Cas particulier. - Provision irrégulièrement constituée au cours d'un exercice amnistié.

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 :

1° Sous réserve du cas particulier des provisions pour fluctuation des cours (cf. 4 E 532), 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

2° 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 plus ancien des exercices soumis à vérification ;

3° 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 ;

4° 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.