



## JURISPRUDENCE

- **Provisions et souscription tardive de la déclaration de résultats**
- **Sanctions et personnalité des peines dans une société de personnes**

**Arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Lyon du 13 janvier 2022,  
n° 20LY1780, M. B... et SARL Fiorim**

Source : [Légifrance CAA de LYON du 13 janvier 2022, n° 20LY01780](#)

**NB** : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

## Introduction :

La **Cour Administrative d'Appel** de Lyon juge que :

- ⇒ une **provision** n'est **pas déductible** dès lors que la société n'a déposé sa **déclaration** de résultats et produit le relevé des provisions qu'**après** l'expiration du **délai légal**, et à **défaut** de pouvoir apporter la **preuve**, qui lui incombe, de l'inscription de la provision dans les **écritures** comptables **avant** l'expiration du **délai légal** de dépôt de la déclaration de résultats (**1<sup>ère</sup> partie**),
- ⇒ des **pénalités** fiscales, qui présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent, **ne peuvent** être **prononcées** à l'encontre de **contribuables** lorsqu'il n'est **pas démontré** que ceux-ci ont **personnellement** participé aux agissements sanctionnés par ces pénalités (**2<sup>ème</sup> partie**).

## LES FAITS

La **SCI Les Terrasses du Prieuré**, société de construction-vente, avait pour **associés** :

- ⇒ **M. B...** , qui détenait 1% des parts, et était **gérant** de la SCI,
- ⇒ La **SARL Fiorim**, détenant les 99% restants, elle-même détenue à parts égales par M. et Mme B... , et dont **M. B...** était également le **gérant**.

La **SCI** n'ayant **pas souscrit** sa déclaration des résultats de l'exercice 2012 dans le **délai légal** expirant le 3 mai 2013, l'administration fiscale lui a adressé une **mise en demeure** le 18 juin 2013.

La société n'a finalement déposé sa **déclaration** de résultats que le **31 juillet**, soit plus de 30 jours après la mise en demeure.

A l'issue d'une **vérification** de comptabilité, l'administration a notamment **réintégré** dans son résultat imposable de l'exercice clos en 2012 (selon la procédure d'évaluation d'office eu égard au retard de déclaration), une **provision** pour litige de 700 000 € portée en comptabilité, **au motif** que sa **déclaration** de résultats avait été souscrite **après** l'expiration du **délai légal** de déclaration.

Son déficit déclaré a ainsi été ramené de 879 945 € à 179 945 €.

S'agissant d'une **société de personnes**, les **conséquences** de cette rectification ont été notifiées à chacun de ses **associés** à hauteur de leur participation, ce qui a eu pour effet :

- ⇒ pour M. et Mme B... de diminuer de 7 000 € le déficit global reportable à l'impôt sur le revenu pour l'année 2012 (sans mise en recouvrement d'impôt supplémentaire),
- ⇒ pour la SARL Fiorim, d'annuler son déficit déclaré en 2012 pour 44 527 €, et de lui substituer un bénéfice de 648 473 €, soumis à l'IS.

L'administration a assorti l'imposition supplémentaire de la **majoration de 40 %** applicable en l'absence de déclaration du contribuable dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure.

Leurs réclamations ayant été rejetées par l'administration, M. B... et la SARL Fiorim ont saisi le **tribunal administratif** de Grenoble :

- ⇒ M. B... en vue du rétablissement du déficit industriel et commercial déclaré au titre de l'année 2012,
- ⇒ la SARL Fiorim, en vue de la décharge de la cotisation d'IS et de la majoration de 40 % appliquée à cette imposition, ainsi qu'au rétablissement du déficit déclaré.

Après avoir joint les requêtes, le tribunal administratif les a **rejetées** par un jugement du 5 juin 2020.

M. B... et la SARL Fiorim ont relevé **appel** de ce jugement devant la Cour Administrative d'Appel de Lyon, qui a également procédé à la jonction des instances afin d'y statuer par un seul arrêt.

## 1ère partie : le rejet de la provision

### LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, la Cour Administrative d'Appel cite les dispositions des articles 39-1.5°, 53-A et 175 du CGI, et de l'article L.47 A du Livre des Procédures fiscales.

#### [Article 39-1](#)

" 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant... notamment : (...) 5° Les **provisions** constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à **condition** qu'elles aient été **effectivement constatées** dans les écritures de l'exercice . ».

#### [Articles 53-A et 175](#)

[53 A](#) : " Sous réserve des dispositions de l'article 302 septies A bis, les contribuables, autres que ceux soumis au régime défini à l'article 50-0 (1), sont tenus de souscrire chaque année, dans les conditions et délais prévus aux articles 172 et 175, une déclaration permettant de déterminer et de contrôler le résultat imposable de l'année ou de l'exercice précédent. ( ... ) "

[175](#) (dans sa rédaction alors applicable) : " Les déclarations doivent parvenir à l'administration au plus tard le 1er mars. Toutefois, les déclarations souscrites par voie

électronique en application de l'article 1649 quater B ter doivent parvenir à l'administration au plus tard le 20 mars, selon un calendrier et des modalités fixés par arrêté. Le délai du 1er mars est prolongé jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai en ce qui concerne les commerçants et industriels, les exploitants agricoles placés sous un régime réel d'imposition et les personnes exerçant une activité non commerciale, placées sous le régime de la déclaration contrôlée ».

#### [Article L. 47 A du LPF](#)

" I. Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable peut satisfaire à l'obligation de représentation des documents comptables mentionnés au premier alinéa de l'article 54 du code général des impôts en remettant, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général ... ".

## APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

La **Cour Administrative d'Appel** déduit des dispositions de l'article 39-1.5° du CGI **qu'il appartient au contribuable** de justifier que **l'inscription de la provision** dans les écritures de l'exercice a été effectuée **avant l'expiration du délai** imparti pour le dépôt de la déclaration du résultat annuel de l'entreprise.

Elle constate qu'eu égard à son chiffre d'affaires réalisé en 2012, la SCI Les Terrasses du Prieuré était soumise aux obligations définies à l'article 53-A du code général des impôts.

Aussi, malgré l'affirmation des requérants selon laquelle que la provision en litige a été régulièrement inscrite en comptabilité avant la clôture de l'exercice, elle considère que **l'administration était en droit de réintégrer la provision** litigieuse dans les résultats imposables de l'exercice clos en 2012 de la société **sans qu'il soit besoin de rechercher** si la provision avait été **comptablement inscrite avant** l'expiration du **délai légal** de dépôt de la déclaration.

La Cour estime enfin que M. B... et la SARL Fiorim **n'apportent pas la preuve** qui leur incombe **de l'inscription** dans les écritures comptables de la SCI Les Terrasses du Prieuré de la provision **avant** l'expiration **du délai légal** de dépôt de la déclaration de résultat **en se bornant** à produire un **extrait du grand livre** des comptes de la SCI Les Terrasses du Prieuré qui mentionne l'inscription, le 31 janvier 2012, d'une provision pour litige de 700 000 €, **sans justificatif** de la date de **validation comptable** de cette opération.

En effet, la **comptabilité** de la SCI Les Terrasses du Prieuré était **informatisée** et la société était tenue par les obligations comptables et notamment par la règle édictée par l'article 420-5 du plan comptable général selon laquelle "*le **caractère définitif** des enregistrements du livre-journal et du livre d'inventaire est assuré par la **procédure de validation**, qui interdit toute modification ou suppression*".

## LA DECISION

Le Cour Administrative d'Appel **confirme** sur ce point le **jugement** du tribunal administratif, et **rejette** la requête d'**appel**.

## 2<sup>ème</sup> partie : la majoration de 40 %

### LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, la Cour Administrative d'Appel cite les dispositions de l'**article 1728** du code général des impôts (alors applicables).

#### [Article 1728](#)

" **1. Le défaut de production dans les délais** prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de :

a. **10 %** en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

b. **40 %** lorsque la déclaration ou l'acte **n'a pas été déposé** dans les **trente jours** suivant la réception d'une **mise en demeure**, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ; (...)"

## APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

La **Cour constate**, à l'examen de la **proposition** de rectification adressée à la **SARL Fiorim**, que l'administration a appliqué la majoration de **40 %** aux rectifications relatives à la quote-part du résultat de la SCI en **retenant** que " *la SCI Les Terrasses du Prieuré a déposé **tardivement** sa déclaration de résultat imposable aux bénéficiaires industriels et commerciaux alors que le délai légal de dépôt expirait le 3 mai 2013* " et qu'une " **mise en demeure** lui a été adressée par lettre recommandée avec accusé de réception le 18 juin 2013 ».

La Cour estime que tant le principe de **responsabilité personnelle** que le principe de **personnalité des peines s'opposent** à ce que des **pénalités** fiscales, qui présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent, puissent être prononcées à l'encontre de **contribuables** lorsque ceux-ci **n'ont pas participé** aux **agissements** que ces pénalités répriment.

Or, si l'administration soutient (sans l'avoir initialement motivé) que :

- ⇒ M. B... est le **gérant** de la **SCI Les Terrasses du Prieuré** et de la **SARL Fiorim** et qu'à ce titre, **il participe** à la gestion, à l'établissement et au dépôt des **déclarations** fiscales des **deux sociétés**,
- ⇒ par suite, la **SARL Fiorim ne pouvait ignorer** les **manquements** de la SCI Les Terrasses du Prieuré dans l'accomplissement de ses obligations déclaratives ou être dans l'impossibilité d'y remédier,

la Cour estime **qu'elle n'établit pas la participation** de la **SARL Fiorim** aux **manquements** aux obligations déclaratives de la SCI.

Elle juge par conséquent que l'administration **ne pouvait assortir** les impositions mises à la charge de la SARL Fiorim de la **majoration** pour manquement aux obligations déclaratives prévue par l'article 1728 du CGI.

Seul **M. B...**, en tant que **gérant de la SCI**, pouvait se voir appliquer cette sanction, comme étant **responsable** des manquements de la SCI à ses obligations déclaratives.

**NB** : la majoration de 40 % était dépourvue d'effet pour M. B... dès lors que la rectification n'a eu pour effet que de réduire son déficit global reportable, sans générer d'imposition supplémentaire pour l'année 2012.

## LA DECISION

Le Cour Administrative d'Appel juge par conséquent que la SARL Fiorim est fondée à demander la **réformation du jugement** attaqué et à demander la **décharge de la majoration** de 40 %.

Elle **rejette** par ailleurs la requête de **M. B...** et confirme le jugement du tribunal administratif pour ce qui le concerne.

## COMMENTAIRES

### Sur le 1<sup>er</sup> point

L'arrêt de la CAA de Lyon s'inscrit dans le droit fil d'une **jurisprudence ancienne et constante** du **Conseil d'Etat** (voir par exemple [CE du 23 février 1977, n°98252](#), [CE du 14 mars 1979, n°7360](#), [CE du 9 mai 1990, n°68329](#) et [CE du 21 avril 1997, n°143016](#)) relative à l'obligation de justifier de l'**inscription** des provisions dans les **écritures comptables avant la date limite** de dépôt de la déclaration de résultats.

Jusqu'en 1984 figurait également dans l'article 39-1.5° du CGI l'obligation de mention de la provision sur le **relevé** joint à la déclaration de résultats.

**Cette obligation** supplémentaire **a disparu** au profit d'une **amende de 5%**, initialement introduite par la Loi dite « AICARDI » du 8 juillet 1987 puis codifiée à l'article 1763 :

#### [Article 1763](#)

*« I. – Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet des documents suivants :*

*a. Tableau des provisions prévu en application des dispositions de l'article 53 A ... ».*

On observera que la CAA raisonne en **deux temps** :

- ⇒ **l'administration est en droit de réintégrer** la provision dès lors que le dépôt de la déclaration est hors délai, **sans rechercher** si la provision avait ou non été **comptabilisée**,
- ⇒ il appartient au **contribuable** de **justifier** qu'elle l'avait été.

On peut en conclure à ce stade, que :

- ⇒ si la **déclaration** de résultats est **tardive**, l'administration est en droit de **réintégrer** la provision, sans rechercher si elle avait été comptabilisée,
- ⇒ il appartient au **contribuable** de **justifier** de la comptabilisation par une **écriture** effectivement **validée** dans le délai de dépôt,
- ⇒ si la **déclaration** est souscrite **dans les délais**, l'absence du tableau des provisions, ou l'**absence** de mention d'une **provision** dans ce **tableau** n'entraînent pas sa non-déductibilité, mais une **amende de 5 %**.

**Voir aussi** les commentaires publiés au BOFIP sous la référence [BOI-BIC-PROV-20-20](#).

Enfin, il faut signaler que la **même règle** est applicable pour la déduction des **amortissements**, même si elle n'est pas inscrite au sens littéral dans les dispositions de l'article [39-1.2° du CGI](#) :

« 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment :

2° ... les **amortissements réellement effectués** par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation et compte tenu des dispositions de l'article 39 A, sous réserve des dispositions de l'article 39 B. ».

Cette fois, l'article évoque seulement les amortissements « **réellement effectués** », sans reprendre littéralement l'obligation de comptabilisation dans le délai de dépôt de la déclaration.

Toutefois, le **Conseil d'État** a tendance à faire une **application stricte** de la notion d'amortissements réellement effectués, en jugeant que, **à défaut** de leur **inscription** en comptabilité **avant** l'expiration du **déla**i de **déclaration**, des **amortissements** ne peuvent être regardés comme ayant été réellement effectués et ne sont, par suite, **pas déductibles**. (voir notamment [CE du 14 mars 1979, n° 7360](#), [CE du 4 mars 1983, n° 33788](#), [CE du 1<sup>er</sup> février 1984, n° 37960](#)).

L'application de cette règle aux amortissements a des **conséquences plus importantes** qu'en matière de provisions.

En effet, une provision rejetée pour défaut de comptabilisation pourra toujours faire l'objet d'une nouvelle inscription ultérieure si le risque n'a pas disparu. Si le risque s'est réalisé, une perte pourra également être constatée.

En matière d'**amortissements**, eu égard à la règle de l'**amortissement minimal obligatoire** posée par l'article [39 B du CGI](#), les amortissements rejetés seront considérés comme **irrégulièrement différés**, et seront **définitivement perdus**, y compris pour le calcul des plus-values et moins-value lors de la sortie de l'élément d'actif (les amortissements irrégulièrement différés doivent être pris en compte pour le calcul de la VNC comme s'ils avaient été effectivement déduits).

**Voir aussi** les commentaires publiés au BOFIP sous la référence [BOI-BIC-AMT-10-50-40](#) aux §§ 190 et 270, et le cas particulier de la mesure de tempérament concernant les immobilisations indûment passées en charges déductibles au § 40 du [BOI-BIC-AMT-10-50-30](#).

En conclusion sur ce point, on précisera que **la règle** de comptabilisation des provisions et des amortissements avant la date limite de dépôt de la déclaration des résultats est **stricte** et **d'application générale**.

Ainsi, si elle est bien sûr appliquée en cas de déclaration tardive, elle s'oppose également à ce que la déduction d'une provision ou d'un amortissement puisse être admise dans le cadre d'une réclamation voire d'une compensation.



## Sur le second point

Sur l'aspect des sanctions applicables (au cas présent au titre de la déclaration tardive), la Cour fait une **application rigoureuse** (en défaveur de l'administration) des principes de **responsabilité personnelle** et de **personnalité des peines** posé par le **Conseil d'Etat**, notamment dans le cas des sociétés de personnes dans lesquelles le poids de l'impôt repose sur les associés.

Ces principes s'opposent à ce que des pénalités fiscales soient appliquées aux contribuables, notamment les associés, qui n'ont pas **personnellement** participé aux **agissements** réprimés par ces sanctions.

Ils ont notamment été posés par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 2 mars 1979 ([CE du 2 mars 1979, n° 06646](#)) s'agissant d'une majoration pour **manquement délibéré** :

*« Considérant, d'une part, qu'il résulte de l'instruction que M. X..., qui n'exerçait ni en droit ni en fait les fonctions de gérant de la société en nom collectif Y. et X. et ne participait pas à la gestion de cette dernière, n'a pris aucune part à l'établissement de la déclaration de résultats de la dite société pour les années en litige ; considérant, d'autre part, que, dans les déclarations de son revenu global qu'il a souscrites au titre des mêmes années, M. X... s'est conformé aux énonciations des déclarations souscrites au nom de la société ; que l'administration n'apporte pas la preuve qu'il était informé des minorations que celles-ci comportaient ; considérant que, dans ces conditions, la bonne foi de M. X... doit être admise ; .... ».*

Ces principes de responsabilité personnelle et de personnalité des peines ont été illustrés par d'autres décisions :

⇒ pénalités pour **opposition à contrôle fiscal** dans une SCI : [CE du 5 novembre 2014, n° 356148](#)

*« Considérant que tant le principe de **responsabilité personnelle** que le principe de **personnalité des peines** s'opposent à ce que des **pénalités fiscales**, qui présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent, **puissent être prononcées** à l'encontre de **contribuables**, personnes physiques, lorsque **ceux-ci n'ont pas participé** aux agissements que ces pénalités répriment ; que, dès lors, les dispositions de l'article 1730 du code général des impôts...selon lesquelles, en cas d'évaluation d'office des bases d'imposition résultant de la mise en oeuvre de la procédure prévue à l'article L. 74 du livre des procédures fiscales, les suppléments de droits mis à la charge du contribuable peuvent être assortis d'une majoration, ne sauraient être interprétées comme autorisant l'administration à mettre cette pénalité, qui vise à sanctionner l'opposition à contrôle fiscal, à la charge du contribuable lorsque celui-ci n'a pas **pris personnellement part à l'opposition au contrôle** » ;*

- ⇒ pénalités pour **manquement délibéré** notifiées à l'associé d'une **SCI** en matière de revenus fonciers : [CE du 27 juin 2016, n° 376513](#)

« *Considérant que tant le principe de responsabilité personnelle que le principe de personnalité des peines s'opposent à ce que des pénalités fiscales, qui présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent, puissent être prononcées à l'encontre de contribuables, personnes physiques, lorsque ceux-ci n'ont pas participé aux agissements que ces pénalités répriment...* » (rejet du pourvoi du ministre).

**NB** : l'associé concerné était **associé majoritaire**, mais n'était **pas gérant** de la SCI

Dans ces conditions, il incombe à l'**administration** d'apporter la **preuve** que l'**associé** auquel elle entend assigner des majorations autres que l'intérêt de retard (qui n'a pas le caractère d'une sanction), a **personnellement pris part** aux manquements.

C'est ainsi que la Cour, reprenant **de manière littérale** les termes des considérants du Conseil d'Etat dans les arrêts de 2014 et 2016, a :

- ⇒ **annulé la majoration** qui assortissait les rappels d'IS de la **SARL Fiorim** en tant que simple associée de la SCI Les Terrasses du Prieuré, même si elle était très largement majoritaire, détenant 99 % des parts,
- ⇒ **confirmé** le principe de la **majoration** à l'encontre de M. B... en sa qualité de **gérant** de la SCI.

L'**originalité** de la présente décision réside dans le fait que M. B... était **à la fois** le gérant de la **SCI Les Terrasses du Prieuré** et de la **SARL Fiorim** (dont il détenait la totalité des parts avec son épouse).

**Malgré les fonctions** de M. B... au sein des deux sociétés, la Cour n'a pas entendu faire abstraction de la **personnalité morale de la SARL**, appliquant ainsi dans toute leur rigueur les principes de responsabilité personnelle et de personnalité des peines.

## CONCLUSION

### Sur le 1<sup>er</sup> point

L'**obligation de comptabiliser** un amortissement ou une provision avant la date limite de dépôt de la déclaration de résultats doit conduire à **anticiper le risque** d'un rejet des déductions des dotations lorsqu'il existe une éventualité de ne pas être en mesure de respecter cette date limite.

Il ressort en effet des analyses ci-avant qu'il est permis à l'entreprise d'échapper à ce rejet en apportant la **preuve de la comptabilisation** dans le délai de déclaration.

La preuve **ne pourra pas se résumer** à la présentation du livre-journal et/ou du grand-livre mentionnant l'**écriture** à une date antérieure au délai si celle-ci n'avait **pas de caractère intangible**, autrement dit si elle n'a **pas** été **validée** conformément à la règle édictée par l'article 420-5 du plan comptable général selon laquelle "*le caractère définitif des enregistrements du livre-journal et du livre d'inventaire est assuré par la procédure de validation, qui interdit toute modification ou suppression*".

En dehors de la preuve de la validation de l'écriture comptable, il pourra **également** être utile de déposer dans le délai imparti une **déclaration provisoire** dans laquelle seront inscrites **les dotations** aux provisions et aux amortissements, dont les montants seront identiques lors du dépôt de la déclaration définitive.

## Sur le second point

Il est fréquent, voire systématique, de voir l'administration assortir de **pénalités** les impositions des **associés de sociétés de personnes** issues des rectifications notifiées à la société, en considérant que ces sanctions s'appliquent **directement et mécaniquement** aux associés qui supportent le poids de l'impôt sur le résultat de la société.

Il convient de s'assurer que l'administration ne s'est pas contentée de **motiver** les pénalités au seul niveau de la société, mais également au **niveau des associés**.

Cette motivation pourra se référer à **celle retenue** dans la proposition de rectifications adressée à la **société** lorsque l'associé est le **gérant de droit** de cette société, voire le **gérant de fait** si l'administration a exposé les motifs la conduisant à qualifier ainsi cette gérance.

Il en est autrement à l'égard **des autres associés** non gérants, même s'ils sont majoritaires.

Dans cette dernière situation, l'administration doit **démontrer** que l'associé a **personnellement pris part** aux manquements constatés, et **motiver** les sanctions sur cette base dans la proposition de rectifications adressée à l'associé.

Il faut cependant garder à l'esprit qu'une contestation trop hâtive des pénalités sur ce fondement pourrait conduire l'administration à procéder, si le délai de reprise n'est pas expiré, à l'envoi d'une nouvelle proposition de rectifications, dans laquelle elle motiverait de manière plus complète l'application des sanctions, si toutefois elle dispose des éléments de preuve requis.

**NB** : dans une telle stratégie de défense, l'assistance d'un conseil expérimenté ne serait sans doute pas inutile.