



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Novembre 2022

JURISPRUDENCE

L'impossibilité de réactiver une provision par compensation, alors que la perte qui en avait causé la reprise comptable est rectifiée par l'administration

Arrêt du Conseil d'Etat du 18 octobre 2022, n° 461039, Sté Dovre France

Source : Légifrance [Arrêt du Conseil d'Etat du 18/10/2022, n° 461039](#)

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 :

Le Conseil d'Etat juge qu'une société qui avait procédé à la reprise d'une provision pour constater une perte, mais qui se voit réintégrer cette perte consécutivement à une rectification, ne peut invoquer une double imposition pour demander une compensation.

Résumé Légifrance :

« Il résulte du 5° du 1 de l'article 39 du code général des impôts (CGI) qu'une provision ne saurait être déduite du résultat de l'exercice si elle n'a pas été effectivement constatée dans les écritures comptables à la clôture de l'exercice.Le défaut de constitution d'une provision n'est 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. ».

LES FAITS

La société Dovre France avait constitué en **2011** une **provision** de dépréciation pour une **créance** douteuse d'un montant de 74 151 €.

En 2012, estimant que sa créance était devenue définitivement irrécouvrable, la société a constaté une **perte** du même montant. Concomitamment, comme le veut la norme, elle a procédé à la **reprise comptable** de cette provision devenue sans objet.

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a estimé que la créance de 74 151 € avait été regardée à tort comme irrécouvrable, et a **réintégré** la somme correspondante au résultat de l'exercice clos en 2012.

Considérant qu'elle faisait l'objet d'une **double imposition**, du fait du **cumul** de la **reprise comptable** de la provision et du **rejet de la perte**, la société a demandé, par voie de compensation avec le rappel, le **rétablissement de la provision** pour créances douteuses.

Le tribunal administratif a rejeté la demande de la société, qui a relevé appel du jugement.

La **Cour administrative d'Appel de DOUAI** a quant à elle acquiescé à la demande de la société, et, infirmant le jugement de première instance par un arrêt du 2 décembre 2021, **a ordonné la décharge** de l'imposition supplémentaire résultant de ce rehaussement.

Le ministre de l'économie, des finances et de la relance s'est pourvu en cassation contre cet arrêt, et demandé le rétablissement de l'imposition supplémentaire.

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, le Conseil d'Etat cite les dispositions de [l'article 39 -1.5° du CGI](#) : " 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 comptes de l'exercice** (...) ".

Il évoque également les [articles L 203](#) et [L 205 du Livre des Procédures fiscales](#) relatifs à la compensation :

[Article L 203](#) :

"Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander **la compensation** dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande ".

[Article L 205](#) :

" Les **compensations** de droits prévues aux articles L. 203 et L. 204 sont opérées dans les mêmes conditions **au profit du contribuable** à l'encontre duquel l'administration effectue une rectification lorsque ce contribuable invoque **une surtaxe commise à son préjudice** ou lorsque la rectification fait apparaître une **double imposition** ".

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

La CAA avait considéré, suivant ainsi l'argumentation de la société, que la réintégration faisait apparaître une **double imposition** à son préjudice, puisqu'elle avait, au cours du même exercice, procédé à la reprise de la provision précédemment constituée à raison du caractère douteux de la créance, et que la perte de cette dernière était contestée par l'administration.

La Cour en avait déduit que la société était fondée à demander le bénéfice de la compensation entre le rehaussement de ses bases imposables et le rétablissement de la provision (reprise à tort dès lors que le caractère douteux de la créance demeurait).

Le Conseil d'Etat **ne suit pas le même raisonnement**.

Il considère en effet, en procédant à une application, voir extensive, de l'article 39-1.5° du CGI, que le **défaut de constitution** d'une provision n'est susceptible de faire l'objet d'une correction ni par voie de réclamation **ni par voie de compensation** dès lors que cet article précise qu'une provision ne peut être déduite si elle n'a pas été effectivement **constatée dans les écritures comptables** à la clôture de l'exercice.

Ainsi, la provision ayant été reprise en 2012 et **ne figurant plus au bilan de clôture** de cet exercice, la Haute Assemblée estime que **l'absence de déduction** du montant de la provision pour le calcul du résultat passible de l'IS au titre de cet exercice **ne pouvait être regardée** comme caractérisant **une surtaxe** ou une **double imposition** de nature à ouvrir droit à une demande de compensation.

LA DECISION

Le Conseil d'Etat juge par conséquent que la Cour Administrative d'Appel de DOUAI a commis une erreur de droit, et que le ministre est fondé à demander l'annulation de l'arrêt rendu par cette dernière.

L'arrêt de la CAA du 2 décembre 2021 est donc **annulé**, et l'affaire est renvoyée devant la Cour Administrative d'Appel de DOUAI.

COMMENTAIRES

On peut considérer que le Conseil d'Etat, dans cet arrêt, fait preuve d'une particulière rigueur.

Au demeurant, la Cour Administrative d'Appel de DOUAI n'était pas la seule à avoir admis une telle compensation (cf par exemple l'arrêt de la [CAA de PARIS du 20 janvier 2012, n°10PA00235](#)).

Au surplus, le raisonnement suivi par le Conseil d'Etat peut interroger à plus d'un titre.

En effet, si la nécessité de **constater une provision** dans les écritures comptables de l'exercice de sa déduction est dictée explicitement par l'article 39-1.5° du CGI (et confirmée à de nombreuses reprises par la jurisprudence *), on observera que le Conseil d'Etat **a étendu cette notion à la présence de la provision** dans les comptes à la **clôture** de l'exercice.

(*) **voir notamment** l'arrêt de la CAA de Lyon du 13 janvier 2022 dans la [Lettre de Mai 2022](#).

Par ailleurs, si on considère que l'un des objectifs du contrôle fiscal est de replacer le contribuable dans la situation qui aurait été la sienne en l'absence d'infraction, il est patent qu'en s'abstenant de passer une perte, la société aurait maintenu la provision au passif de son bilan (pour autant que le risque d'irrecouvrabilité était suffisant).

Enfin, il semble difficile de reprocher à la société d'avoir pris une **décision de gestion** qui lui était **opposable**.

En effet, selon la doctrine administrative (sous la référence [BOI-BIC-BASE-40-10](#) au § 110) relative aux décisions de gestion :

*« Contrairement aux actes consistant dans la simple constatation objective de faits matériels ou dans l'interprétation (fût-elle erronée) de textes fiscaux, une opération comptable doit être regardée comme une **décision de gestion** lorsque, en présence de **plusieurs solutions**, le contribuable a **opté pour l'une d'elles**.*

*La décision de gestion comporte donc un élément subjectif, dès lors qu'elle implique de la part du chef d'entreprise, au moment de l'arrêt des résultats de l'exercice, **un choix** entraînant, selon le sens dans lequel il est exercé, des conséquences fiscales différentes.*

*Ce choix peut s'exercer entre **deux ou plusieurs solutions** offertes au contribuable par la loi ou les règlements fiscaux. On sera alors en présence d'une décision de gestion régulière opposable tant au contribuable qu'à l'administration.*

En revanche, la décision de gestion sera réputée irrégulière si, en l'absence d'une possibilité d'option entre différentes solutions conformes à la loi ou aux règlements fiscaux, elle est contraire à la législation ou à la réglementation fiscale. ».

Or, la **reprise comptable** de la provision **ne peut être** considérée comme une **décision de gestion**, dès lors que la constatation de la perte sur créances entraîne **obligatoirement** la reprise comptable de la provision, **sans que cela résulte d'un choix** du contribuable (sauf à considérer que la constatation de la perte et la reprise de la provision constituent une seule et même décision de gestion).

CONCLUSION

Il était assez courant que, dans le cadre des échanges intervenus au cours des contrôles, l'administration fasse preuve d'une **certaine souplesse** en admettant d'elle-même la compensation, **évitant ainsi le cumul** entre les conséquences du rejet de la perte de la créance et celles de la reprise comptable de la provision.

Il risque fort de **ne plus en être de même** après l'intervention de cet nouvel arrêt.

Dès lors, une entreprise placée dans une telle position n'aura d'autre solution que de constituer une nouvelle provision à l'issue du contrôle pour autant que des menaces de non recouvrement de la créance persistent, voire à nouveau passer une perte sur créances si elle est en mesure de démontrer que des événements postérieurs à la période visée par le contrôle ont effectivement rendu la créance définitivement irrécouvrable.

On ne peut donc que conseiller, si c'était encore nécessaire, de faire preuve d'une **vigilance accrue** au moment de constater **une perte sur créance** irrécouvrable.

-----0-----