

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**4 E-4-07**

**N° 92 du 18 JUILLET 2007**

PROVISIONS - AUTRES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES -  
PROVISION POUR MISE EN CONFORMITÉ

(C.G.I., art. 39 octies F)

NOR : BUD F ECE 0710043J

**Bureau B 1**

## PRESENTATION

L'article 10 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises autorise, dans certaines limites, la déduction par les entreprises individuelles et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée d'une provision pour mise en conformité en matière de sécurité alimentaire codifiée à l'article 39 octies F du code général des impôts.

Ces dispositions s'appliquent à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi susvisée, soit le 4 août 2005, et avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

La présente instruction a pour objet de préciser ce nouveau dispositif.

Il est précisé que le commentaire de l'article 63 de la loi de finances rectificative pour 2006, qui modifie l'article 39 octies F précité, fait l'objet d'une instruction distincte.

•

## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA MESURE</b>	<b>5</b>
<b>Section 1 : Entreprises bénéficiaires</b>	<b>5</b>
Sous-section 1 : Condition relative au régime d'imposition des entreprises	6
Sous-section 2 : Condition relative à la nature des activités exercées par les entreprises	8
<b>Section 2 : Objet de la provision</b>	<b>9</b>
Sous-section 1 : Dépenses éligibles	9
Sous-section 2 : Obligations légales ou réglementaires de mise en conformité en matière de sécurité alimentaire	13
<b>CHAPITRE 2 : MODALITES D'APPLICATION</b>	<b>17</b>
<b>Section 1 : Constitution de la provision</b>	<b>17</b>
<b>Section 2 : Utilisation de la provision</b>	<b>19</b>
<b>Section 3 : Obligations et formalités</b>	<b>23</b>
<b>CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR</b>	<b>26</b>
<b>Annexe article 10 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises</b>	

---

## INTRODUCTION

1. L'article 39 octies F du code général des impôts autorise les entreprises individuelles et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée à constituer une provision pour mise en conformité en matière de sécurité alimentaire, dans la limite de certains plafonds.
2. Cette provision doit être utilisée dans les cinq exercices qui suivent celui de sa constitution pour l'engagement de dépenses de mise en conformité avec la réglementation en matière de sécurité alimentaire.
3. Cette provision doit être constituée au titre des exercices clos avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010.
4. Lorsqu'elle est utilisée conformément à leur objet, elle est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'engagement des dépenses de mise en conformité et les quatre exercices suivants. A défaut, elle doit être rapportée aux résultats de la cinquième année qui suit leur réalisation.

Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

### CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA MESURE

#### Section 1 : Entreprises bénéficiaires

5. Pour être éligibles au dispositif prévu à l'article 39 octies F, les entreprises doivent remplir des conditions relatives à leur régime d'imposition et à leur activité.

##### Sous-section 1 : Condition relative au régime d'imposition des entreprises

6. La provision peut être constituée par les entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition, c'est-à-dire celles qui relèvent de plein droit ou sur option du régime réel normal ou du régime réel simplifié, et les sociétés visées au deuxième alinéa de l'article L. 223-1 du code de commerce, c'est-à-dire les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL), relevant de l'impôt sur le revenu.
7. Sont donc exclues les EURL qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés en application de l'article 206-3 et les entreprises individuelles soumises au régime des micro-entreprises, c'est-à-dire celles dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ne dépasse pas 76 300 € hors taxes pour les ventes de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture de logements, ou 27 000 € hors taxes pour les autres prestations de service et qui n'ont pas opté pour un régime réel.

##### Sous-section 2 : Condition relative à la nature des activités exercées par les entreprises

8. Les entreprises doivent exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale. En pratique, seules les entreprises relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux sont donc éligibles au dispositif à l'exclusion des entreprises relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux et agricoles.

Seront notamment concernées les entreprises de restauration et de l'alimentation de détail (boulangerie, crèmerie, primeurs, restaurant...).

#### Section 2 : Objet de la provision

##### Sous-section 1 : Dépenses éligibles

9. Conformément à l'article 39 octies F, la dotation à la provision pour mise en conformité est subordonnée à l'existence, à la clôture de l'exercice, d'une obligation légale ou réglementaire de mise en conformité en matière de sécurité alimentaire.

Sont donc exclues les dépenses correspondant notamment à des travaux de rénovation ou de décoration, ainsi que les dépenses de renouvellement de matériels fonctionnels déjà aux normes. En effet, ces dépenses ne peuvent être considérées comme nécessaires à la mise en conformité au regard d'une obligation légale ou réglementaire en matière de sécurité alimentaire.

**10.** Toutefois, s'agissant des travaux de rénovation ou de décoration accessoires, il est admis, dès lors que leur montant hors taxe ne dépasse pas 20 % du montant hors taxe des dépenses de mise en conformité éligibles, qu'ils puissent être également provisionnés dans le cadre de l'article 39 octies F.

Exemple :

Un restaurateur prévoit de déplacer des toilettes afin qu'ils ne donnent pas directement sur les locaux utilisés pour la manipulation des denrées alimentaires. Les dépenses engagées pour la décoration intérieure de ces toilettes (peinture, carrelage, luminaire) pourront être provisionnées si leur montant ne dépasse pas 20 % du montant des travaux de gros œuvre nécessaires pour le déplacement des toilettes (abattement d'un mur, plomberie, électricité...).

**11.** Les dépenses de mise en conformité peuvent consister en l'acquisition d'immobilisations neuves ou d'occasion.

**12.** Enfin, les dépenses de conseil et de diagnostic en matière de mise aux normes de sécurité alimentaire sont également considérées comme des dépenses éligibles.

#### Sous-section 2 : Obligations légales ou réglementaires de mise en conformité en matière de sécurité alimentaire

**13.** Seules les dépenses de mise en conformité avec des obligations légales ou réglementaires relatives au traitement de denrées alimentaires destinées à l'homme et à la salubrité des installations ouvrent droit au dispositif prévu à l'article 39 octies F.

**14.** Les obligations légales ou réglementaires correspondent aux obligations posées par le droit interne ou le droit européen en matière de sécurité alimentaire, pour toutes les étapes de la production, de la transformation et de la distribution de denrées alimentaires.

En droit interne, sont, par exemple, retenues les obligations issues de l'arrêté modifié du 9 mai 1995 réglementant l'hygiène des aliments remis directement au public.

S'agissant du droit européen, peuvent notamment être cités les règlements (CE) suivants :

- n° 178/2002 du 28 janvier 2002 établissant les principes généraux et les prescriptions générales de la législation alimentaire, instituant l'Autorité européenne de sécurité des aliments et fixant des procédures relatives à la sécurité des denrées alimentaires ;

- n° 852/2004 du 29 avril 2004 relatif à l'hygiène des denrées alimentaires ;

- n° 853/2004 du 29 avril 2004 fixant des règles spécifiques d'hygiène applicable aux denrées alimentaires d'origine animale.

**15.** A titre d'exemple, les dépenses suivantes sont éligibles :

- l'acquisition de matériels informatiques ou de logiciels permettant la traçabilité des denrées alimentaires et dédiés à ces opérations de suivi ;

- les travaux effectués afin que les établissements, où les aliments sont soit préparés en vue de leur remise directe au consommateur, soit remis directement à ce dernier, disposent d'une ventilation adéquate et suffisante, d'un nombre suffisant de lavabos destinés au lavage des mains ;

- les travaux effectués afin que les revêtements de sol, les surfaces, les surfaces murales, les plafonds et les faux plafonds soient constitués de matériaux étanches, non absorbants et non toxiques faciles à nettoyer ou à désinfecter ;

- l'acquisition de véhicules, de réceptacles de véhicules et/ou de conteneurs servant au transport de denrées alimentaires aptes à maintenir les denrées alimentaires à des températures appropriées et permettant le contrôle desdites températures ;

- l'acquisition de matériel permettant de contrôler les températures ;

- l'acquisition du matériel d'analyses afin de respecter les critères micro-biologiques applicables aux denrées ;

- les travaux destinés à la mise en place d'ateliers de découpe comportant des locaux permettant d'entreposer les viandes emballées à l'écart des viandes crues, d'être dotés d'équipements pour le lavage des mains, d'installations pour la désinfection des outils ;

- les travaux de revêtements intérieurs des bassins des centres d'expédition des mollusques afin qu'ils soient lisses, durs, imperméables et faciles à nettoyer ;
- l'acquisition de meubles froids positifs ou négatifs (armoires, bac, vitrine, ...) ;
- l'acquisition de matériels de congélation d'une puissance suffisante pour les bateaux congélateurs.

**16.** En revanche, ne sont pas éligibles les dépenses qu'une entreprise engage, à titre habituel, afin de respecter certaines obligations mises à sa charge en matière de sécurité alimentaire. Dans ce cas, il ne s'agit pas de dépenses de mise en conformité mais de charges courantes de l'exercice déductibles dans les conditions de droit commun.

Exemple : les dépenses engagées par une entreprise pour faire réaliser des analyses microbiologiques par un laboratoire spécialisé, une ou plusieurs fois par an.

## CHAPITRE 2 : MODALITES D'APPLICATION

### Section 1 : Constitution de la provision

**17.** La dotation à la provision se fait dans une double limite :

- son montant doit correspondre au montant estimé des dépenses de mise en conformité (cf. n° 25) ;
- le montant total de la provision inscrite au bilan à la clôture d'un exercice ne peut excéder 15 000 €. En d'autres termes, le solde de la provision, après compensation entre les dotations et les reprises réalisées au titre de l'exercice, ne doit pas être supérieur à 15 000 € à la clôture de cet exercice.

**18.** Il convient de préciser qu'il n'est pas imposé à l'entreprise de provisionner sur un seul exercice le montant total estimé de ses dépenses de mise en conformité. Sous réserve du respect des conditions d'utilisation de la provision (cf. infra), l'entreprise peut donc, pour un montant estimé de dépenses, procéder à des dotations sur plusieurs exercices.

Exemple :

En 2005, une entreprise prévoit d'acquérir en 2007 une chambre froide pour un montant estimé de 8 000 € en vue de respecter la réglementation en vigueur. Au titre de l'exercice 2005, elle dote une provision pour un montant de 6 000 €, et au titre de l'exercice 2006, pour un montant de 2 000 €.

### Section 2 : Utilisation de la provision

**19.** La dotation à la provision doit être utilisée pour l'engagement de dépenses de mise en conformité (cf. n°s 9 à 14) au plus tard à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle.

Ainsi, le point de départ pour le calcul de cette période de cinq exercices est constitué par l'exercice au cours duquel l'entreprise a procédé à la première dotation de cette provision pour mise en conformité.

En pratique, il convient de considérer que l'utilisation de la provision doit être réalisée dans un délai de 60 mois au plus décompté à partir du premier jour suivant la clôture du premier exercice au cours duquel cette provision a été dotée, y compris celle qui a été constituée postérieurement à cet exercice.

Ainsi, lorsque le cinquième exercice est clos après cette période de 60 mois, seules les dépenses de mise en conformité en matière de sécurité alimentaire réalisées au cours de cet exercice et avant le terme de cette période doivent être prises en compte pour apprécier si la provision a été utilisée conformément à son objet.

**20.** Lorsqu'elle est utilisée conformément à son objet, la provision est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'acquisition de l'immobilisation ou d'engagement de la dépense et les quatre exercices suivants, soit sur une durée de cinq exercices.

**21.** Le montant non utilisé de la provision à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle est rapporté au résultat de cet exercice. Il en est ainsi du montant de la provision qui n'a pas été utilisé conformément à son objet ou de la partie de la provision, utilisée conformément à son objet, qui excède finalement le prix d'acquisition de l'immobilisation pour laquelle la provision a été dotée.

**22. Exemple :**

Une EURL a constitué une provision pour mise en conformité d'un montant de 2 000 € en 2006 et 5 000 € en 2008 en vue de mettre aux normes ses appareils de réfrigération.

En 2009, elle acquiert le matériel de mise en conformité pour un montant de 6 500 €. La totalité de la dotation effectuée en 2006 (soit 2 000 €) et une partie de celle effectuée en 2008 (soit 4 500 €) est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales au prix d'acquisition de l'immobilisation, sur l'exercice d'acquisition et les quatre exercices suivants, soit 1 300 € (6500/5) pour les exercices 2009 à 2013.

A défaut de nouveaux travaux de mise en conformité en 2009, et dès lors que l'intégralité des travaux programmés ont été réalisés, l'excédent de provision au 31 décembre 2009 devient sans objet et doit être rapporté pour la détermination du résultat imposable de cet exercice.

En revanche, si une partie des travaux initialement programmés reste à réaliser, la provision pourra être maintenue au passif à la clôture de l'exercice 2009.

Si, à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle, c'est-à-dire l'exercice 2011, le solde de la provision, soit 500 €, n'est pas utilisé conformément à son objet, il sera rapporté au résultat de cet exercice dans le cas où une partie des travaux programmés restait à réaliser à la clôture de l'exercice 2009.

### **Section 3 : Obligations et formalités**

**23.** Conformément aux dispositions du 5<sup>ème</sup> du 1 de l'article 39, la provision doit être effectivement constatée dans les écritures de l'exercice (compte 148 "Autres provisions réglementées"). En outre, elle doit figurer sur le tableau 2056 ou 2033 D annexé à la déclaration de résultats.

**24.** L'exploitant est tenu d'indiquer sur le tableau des provisions l'objet précis de la provision, c'est-à-dire le choix opéré quant à l'affectation de la provision.

**25.** En outre, le montant de la dotation réalisée devant correspondre au montant estimé des dépenses de mise en conformité, l'entreprise doit pouvoir justifier objectivement, par tous moyens, le montant et la nécessité de la dépense de mise en conformité provisionnée.

Il pourra s'agir, à titre d'exemple, d'une inspection des services de contrôle en matière d'hygiène, d'un compte-rendu d'auditeur, d'une analyse personnelle argumentée de l'entrepreneur, d'un devis ou d'un avis d'un centre local d'action qualité.

### **CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR**

**26.** Les dispositions de l'article 39 octies F s'appliquent aux exercices clos :

- à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi en faveur des petites et moyennes entreprises, soit le 4 août 2005,
- avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

En conséquence, seules les dotations effectuées au cours des exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi et jusqu'aux exercices clos au 31 décembre 2009, lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile, pourront bénéficier du dispositif.

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT



**Annexe**

Article 10 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des PME (J.O n° 179 du 3 août 2005)

NOR : PMEX0500079 L

[...]

II. - Après l'article 39 octies D du même code, il est inséré un article 39 octies F ainsi rédigé :

« Art. 39 octies F. - Les entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition et les sociétés visées au deuxième alinéa de l'article L. 223-1 du code de commerce relevant de l'impôt sur le revenu peuvent constituer, au titre des exercices clos avant le 1er janvier 2010, une provision pour dépenses de mise en conformité.

« La provision mentionnée au premier alinéa ne peut être pratiquée que par les entreprises visées audit alinéa exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale.

« La dotation à cette provision est subordonnée à l'existence, à la clôture de l'exercice, d'une obligation légale ou réglementaire de mise en conformité en matière de sécurité alimentaire. Le montant de la dotation correspond au montant estimé des dépenses de mise en conformité. Le montant total de la provision à la clôture d'un exercice ne peut excéder 15 000 euros.

« Cette provision doit être utilisée, au plus tard à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle, pour l'engagement de dépenses de mise en conformité avec la réglementation en matière de sécurité alimentaire. Lorsque la provision est utilisée conformément à son objet, elle est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'engagement de la dépense de mise en conformité et les quatre exercices suivants. Le montant non utilisé à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle est intégralement rapporté au résultat de cet exercice. »

III. - Les dispositions des I et II s'appliquent aux exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

[...]