

## Fiscalité des entreprises

### Bénéfices industriels et commerciaux

#### **XXX Les provisions doivent-elles être nécessairement rapportées lors de la cessation ou cession d'activité ?**

**1** – En cas de **cessation** totale d'une entreprise individuelle, les provisions antérieurement constituées en vue de faire face à des pertes ou charges que des événements en cours rendaient probables doivent être rapportées aux résultats du dernier exercice d'exploitation en vue de l'imposition immédiate des bénéfices réalisés dans cette entreprise qui n'ont pas encore été imposés, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que le risque en considération duquel les provisions ont été passées n'aurait pas disparu à la date de la cessation de l'entreprise.

**2** – En règle générale, en cas de **cession** d'une entreprise individuelle, les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges que des événements en cours rendaient probables doivent être rapportées aux résultats d'exploitation en vue de l'imposition immédiate des bénéfices réalisés dans cette entreprise qui n'ont pas encore été imposés, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que le risque en considération duquel les provisions ont été passées n'aurait pas disparu à la date de cession de l'entreprise. Il ne saurait, en conséquence, être constituée aucune provision nouvelle dans le bilan de clôture établi avant la cession ou l'apport de l'entreprise. La seule exception permettant de déroger à cette obligation est constituée par le régime de faveur de l'article 151 octies du CGI, qui n'exclut pas la possibilité de maintenir des provisions dont l'imposition serait différée, à condition que ces provisions soient reprises dans les mêmes conditions que celles de leur constitution par le bénéficiaire de l'apport.

**CE, 3e et 8e ss-sect., 20 mars 2013, n° 349636, min. c/ M. et Mme Chauvin, note L. Chatain-Autajon : JurisData n° 2013-005596**

#### **Sera mentionné aux tables du recueil Lebon**

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Chauvin, qui exploitait une entreprise individuelle de louage de fonds et de vente de prothèses orthopédiques sous l'enseigne « Sud-Implant », a constitué en 1996, dans le cadre d'un litige l'opposant à un ancien agent commercial, une provision d'un montant de 225 624 euros ; que, le 31 décembre 2002, M. Chauvin a définitivement cessé son activité et demandé la radiation de son entreprise du registre du commerce et des sociétés ; qu'à l'issue de la vérification de comptabilité dont il a fait l'objet, l'Administration a réintégré dans les résultats de l'exercice clos le 31 décembre 2002 la provision pour litige passée en 1996 ; que le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 7 avril 2011 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille, faisant droit à l'appel de M. et Mme Chauvin, a, d'une part, annulé le jugement du 24 juin 2008 par lequel le tribunal administratif de Nîmes a rejeté la demande des intéressés tendant à la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis en conséquence de ce redressement au titre de l'année 2002 et, d'autre part, réduit la base de l'impôt sur le revenu qui leur a été assigné au titre de cette même année de la somme de 225 624 euros ;

2. Considérant qu'aux termes du 1 de l'article 39 du Code général des impôts : « 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 (...). Les provisions qui, en tout ou en partie, (...) deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur sont rapportées aux résultats dudit exercice. Lorsque le rapport n'a pas été effectué par l'entreprise elle-même, l'Administration peut procéder aux redressements nécessaires dès qu'elle constate que les provisions sont devenues sans objet. Dans ce cas, les provisions sont, s'il y a lieu, rapportées aux résultats du plus ancien des exercices soumis à vérification » ; qu'aux termes de l'article 201 du même code : « 1. Dans le cas (...) de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise (...) dont les résultats sont imposés d'après le régime du bénéfice réel, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette entreprise (...) et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi (...) » ;

3. Considérant qu'il résulte de la combinaison de ces dispositions qu'en cas de cessation totale d'une entreprise individuelle, les provisions antérieurement constituées en vue de faire face à des pertes ou charges que des événements en cours rendaient probables doivent être rapportées aux résultats du dernier exercice d'exploitation en vue de l'imposition immédiate des bénéfices réalisés dans cette entreprise qui n'ont pas encore été imposés, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que le risque en considération duquel les provisions ont été passées n'aurait pas disparu à la date de la cessation de l'entreprise ;

4. Considérant, dès lors, que la cour a commis une erreur de droit en jugeant, après avoir relevé que M. Chauvin avait définitivement cessé son activité exercée à titre individuel le 31 décembre 2002, que la provision pour litige constituée en 1996 n'était pas devenue sans objet du seul fait de la cessation d'activité et n'avait perdu son objet qu'en 2004, lorsque la cour d'appel de Grenoble a rejeté l'appel que l'ancien agent commercial de l'entreprise Sud-Implant avait formé contre le jugement du 28 mai 2002 du tribunal de grande instance de Valence l'ayant débouté de ses demandes et en en déduisant que le service vérificateur avait à tort réintégré la provision litigieuse dans les résultats de l'exercice clos le 31 décembre 2002 ; que le ministre est fondé, pour ce motif, à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

(...)

**CE, 10e et 9e ss-sect., 3 juin 2013, n° 338976, Mme Sastre, note L. Chatain-Autajon**

### **Inédit au recueil Lebon**

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que Mme Sastre a exploité à titre individuel un fonds de commerce de pharmacie jusqu'au 30 juin 2000, date à laquelle elle a apporté ce fonds à l'EURL Pharmacie Thomas, dont elle était l'associée unique ; que l'administration fiscale a remis en cause l'inscription, dans le bilan de clôture de l'entreprise individuelle, d'une provision pour risque constituée à hauteur de 2 millions de francs ;

2. Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond et, en particulier, tant de la notification de redressement du 18 février 2004 que de l'échange de courriers entre la contribuable et l'inspectrice des impôts, en dates des 2 mars et 19 mars suivants, que le différend opposant Mme Sastre à l'administration fiscale portait, non sur une

question de fait, mais sur la question, de droit, de savoir si une provision peut être constituée au bilan de clôture d'une entreprise individuelle qui apporte son fonds à une société commerciale alors qu'elle ne bénéficie pas des dispositions de l'article 151 octies du code général des impôts ; que la cour administrative d'appel de Marseille n'a, par suite, pas commis d'erreur de droit en jugeant que cette question ne relevait pas de la compétence de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et que l'administration avait pu, à bon droit, rayer la mention relative à la possibilité de saisir cette commission sur la notification de redressement ;

3. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 39 du code général des impôts : « *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 (...). Les provisions qui, en tout ou en partie, (...) deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur sont rapportées aux résultats dudit exercice. Lorsque le rapport n'a pas été effectué par l'entreprise elle-même, l'administration peut procéder aux redressements nécessaires dès qu'elle constate que les provisions sont devenues sans objet. Dans ce cas, les provisions sont, s'il y a lieu, rapportées aux résultats du plus ancien des exercices soumis à vérification* » ; qu'aux termes du premier alinéa du 1 de l'article 201 du même code : « *Dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise (...) dont les résultats sont imposés d'après le régime du bénéfice réel, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette entreprise ou exploitation et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi* » ; qu'il résulte de la combinaison de ces dispositions qu'en règle générale, en cas de cession d'une entreprise individuelle, les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges que des événements en cours rendaient probables doivent être rapportées aux résultats d'exploitation en vue de l'imposition immédiate des bénéfices réalisés dans cette entreprise qui n'ont pas encore été imposés, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que le risque en considération duquel les provisions ont été passées n'aurait pas disparu à la date de cession de l'entreprise ; qu'il ne saurait, en conséquence, être constituée aucune provision nouvelle dans le bilan de clôture établi avant la cession ou l'apport de l'entreprise ; que la seule exception permettant de déroger à cette obligation est constituée par le régime de faveur de l'article 151 octies du même code, qui n'exclut pas la possibilité de maintenir des provisions dont l'imposition serait différée, à condition que ces provisions soient reprises dans les mêmes conditions que celles de leur constitution par le bénéficiaire de l'apport ; qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que Mme Sastre n'a pas opté pour ce régime de faveur à l'occasion de l'apport de son entreprise individuelle à l'EURL Pharmacie Thomas ; que la cour administrative d'appel n'a, par suite, pas commis d'erreur de droit ni d'erreur de qualification juridique des faits en jugeant, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur le bien-fondé de l'inscription dans le bilan de clôture d'une provision constituée en vue de faire face à un litige susceptible de naître après la cession, que la provision litigieuse devait être rapportée au dernier résultat imposable de l'entreprise individuelle de Mme Sastre ; qu'il résulte de ce qui précède que l'intéressée n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué de la cour administrative d'appel de Marseille ;

Note

**1** – Les provisions prises par l'entrepreneur doivent-elles être nécessairement rapportées lors de la cessation ou la cession de son activité ? C'est à cette question d'une trompeuse simplicité que répondent deux arrêts du Conseil d'État rendus le 20 mars et le 3 juin 2013.

Dans le cadre de l'exploitation de son entreprise individuelle de louage de fonds et de vente de prothèses orthopédiques, M. Chauvin fait appel à un agent commercial. En 1996, un litige l'oppose à son ancien agent qui lui réclame la somme de 225 624 € devant le tribunal de grande instance de Valence. Une provision pour litige du même montant est dès lors inscrite dans les comptes de l'entreprise. Le 31 décembre 2002, M. Chauvin cesse son activité et demande la radiation de son entreprise du registre du commerce et des sociétés. L'administration fiscale diligente alors une vérification de comptabilité et réintègre dans le résultat imposable de l'entreprise au titre de l'année 2002 la provision pour litige passée en 1996. Les époux Chauvin contestent les suppléments d'impôt en résultant devant le tribunal administratif de Nîmes qui rejette leur demande. La cour administrative d'appel de Marseille, faisant en revanche droit à leur appel par un arrêt du 7 avril 2011, annule le jugement du tribunal administratif de Nîmes et réduit la base de l'impôt sur le revenu qui leur a été assigné au titre de l'année 2002 de la somme de 225 624 €.

Mme Sastre exploite quant à elle une officine de pharmacie placée en redressement judiciaire en octobre 1996. Elle avait auparavant contracté un prêt bancaire auprès du Crédit Lyonnais dont elle n'a pu honorer les mensualités de remboursement et la société Interfimo qui s'était portée caution a dès lors été actionnée. Dans le cadre du plan de redressement de l'entreprise arrêté en juillet 1998, un accord est trouvé avec l'organisme de cautionnement mutuel qui accepte que le montant du remboursement varie suivant la durée de l'exploitation future. Mme Sastre décide ensuite au mois de juin 2000 de poursuivre son activité sous la forme d'une EURL dont elle est l'associée unique et à laquelle elle fait apport du fonds de commerce de son entreprise individuelle. Elle inscrit alors au passif de fin d'activité de son entreprise une provision pour litige de 2 millions de francs afin de couvrir le risque d'être regardée par l'organisme de caution comme ayant continué l'exploitation de la pharmacie, en dépit du changement de structure juridique. L'administration fiscale estime que cette provision pour risque a perdu son objet à la date de la cession d'activité et doit être réintégrée au résultat du dernier exercice d'exploitation. Le tribunal administratif de Nîmes (par une décision du 20 février 2007) puis la cour administrative d'appel de Marseille (par un arrêt du 25 février 2010) ayant confirmé cette solution, Mme Sastre se pourvoit devant le Conseil d'Etat pour demander la décharge des cotisations supplémentaires d'IR ainsi que les pénalités auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 2000.

**2** – En vertu de l'article 39, 1, 5° du CGI sont déductibles des résultats imposables « *les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables* ». Ainsi, les pertes et charges à provisionner doivent être nettement précisées, trouver leur origine dans l'exercice en cours et être elles-mêmes fiscalement déductibles. En fait, la déduction d'une provision correspond à la prise en compte d'un risque d'appauvrissement de l'entreprise : « Le critère de la provision est le risque, qui s'oppose à la certitude » (*O. Debat, Droit fiscal des affaires : Montchrestien, LMD, 3e éd., 2013, p. 174, n° 372*). Les deux arrêts commentés visent une provision pour litige. Les provisions pour litiges sont largement admises dès lors que le litige est déjà né à la clôture de l'exercice. La constatation d'une provision est justifiée par l'existence même du litige, sans que le contribuable ou le juge de l'impôt ait à en apprécier l'issue (*D. Gutmann, Droit fiscal des affaires : Domat, 3e éd., 2012, p. 324, n° 585*. – Cf. notamment, *CE, 3e et 8e ss-sect., 24 mai 2000, n° 185647, CRCAM du Midi : JurisData n° 2000-060947 ; Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 943, concl. L. Touvet ; RJF 7-8/2000, n° 901 ; BDCF 7-8/2000, n° 84, concl. L. Touvet*. – *CE, 9e et 10e ss-sect., 20 nov. 2002, n° 230530, SA Éts Soulès et Cie : JurisData n° 2002-080232 ; Dr. fisc. 2002, n° 50, act. 234 ; Dr. sociétés 2003, comm. 59, note J.-L.*

*Pierre* ; RJF 2/2003, n° 153 ; BDCF 2/2003, n° 19, concl. G. Goulard ; BGFE 2003, n° 1, obs. N. Chahid-Nourai). Il a même été jugé qu'une provision pour litige peut être maintenue en cas de risque d'un pourvoi en cassation : la circonstance que le pourvoi en cassation n'ait pas de caractère suspensif n'est pas de nature à modifier l'appréciation du risque encouru (CE, 8e et 9e ss-sect., 12 oct. 1992, n° 76635, SARL Garage Saint-Barthélemy : JurisData n° 1992-048509 ; Dr. fisc. 1993, n° 9, comm. 409 ; RJF 12/1992, n° 1628, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 962). Dans la 1<sup>ère</sup> affaire, le risque à l'origine de la provision est assez classique : il s'agit du risque de payer une indemnité à un ancien agent commercial dans le cadre d'une procédure en cours. La provision pour litige a été régulièrement comptabilisée en 1996 suite à l'assignation de M. Chauvin par son ancien agent commercial devant le tribunal de grande instance de Valence. L'agent commercial, débouté de ses demandes par un jugement du tribunal de grande instance de Valence en date du 28 mai 2002, a ensuite formé un appel devant la cour d'appel de Grenoble qui a également rejeté ses demandes en 2004. Dans la 2<sup>nde</sup> affaire, le risque porte sur un éventuel litige lié à l'exécution d'un engagement de caution. La jurisprudence a déjà eu l'occasion de reconnaître la comptabilisation d'une provision dans l'éventualité d'un tel risque (CE 5 sept. 2008, n° 286393, SNC Viver Promotion, RJF 12/08 n° 1344, conclusions E. Glaser BDCF 12/08 n° 152).

Or, la provision n'est que provisoire : elle doit être retraitée dès lors qu'elle ne se justifie plus, qu'elle a perdu son objet. Au regard du droit comptable, « *Les dépréciations et provisions sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister* » (C. com., art. R. 123-179. L'article 312-10 du Plan comptable général dispose quant à lui : « *Les provisions sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister, c'est-à-dire soit quand l'entité n'a plus d'obligations, soit quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers* »). Au regard du droit fiscal, le seizième alinéa de l'article 39, 1, 5° du CGI dispose que « *Les provisions qui, en tout ou partie, reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur sont rapportées aux résultats dudit exercice. Lorsque le rapport n'a pas été effectué par l'entreprise elle-même, l'Administration peut procéder aux rectifications nécessaires dès qu'elle constate que les provisions sont devenues sans objet* ».

Ainsi, une provision devient sans objet lorsque la charge qu'elle était destinée à couvrir ne se réalise pas : « Le plus souvent, c'est la disparition du risque à l'origine de la constitution de la provision qui permettra de constater que celle-ci est devenue sans objet » (V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 241-15 : BIC – Provisions – Sort fiscal des provisions, n° 22, M. Masclat de Barbarin). Le Conseil d'État énonce pour principe que les provisions constituées et maintenues chaque année dans la comptabilité d'une entreprise ne peuvent être considérées comme devenues sans objet qu'à partir du jour où l'inexactitude des prévisions qu'elles comportaient (plus exactement leur inutilité) est reconnue soit par le contribuable lui-même soit par l'Administration à la suite d'une vérification (CE 16 févr. 1944, n° 67494 : RO 1944, p. 43 ; RI 6134. – CE 3 nov. 1944, n° 70518 : RO 1944, p. 194).

La disparition du risque entraîne la perte de l'objet de la provision qui doit être rapportée aux résultats de l'entreprise. Pour M. Chauvin, le risque s'est éteint en 2004, lorsque la cour d'appel de Grenoble a définitivement rejeté les prétentions de l'agent commercial. La provision aurait donc dû être rapportée en 2004, or M. Chauvin a cessé toute activité au 31 décembre 2002. Quant à Mme Sastre, le risque ne peut s'éteindre qu'au moment où l'organisme de cautionnement mutuel reconnaît qu'elle a cessé l'exploitation de sa pharmacie

et renonce expressément à lui réclamer le solde du remboursement prévu par le plan de redressement.

On comprend dès lors l'enjeu de ces affaires : si la provision doit être rapportée dans le bilan du dernier exercice d'activité, cette reprise entraîne immédiatement un supplément d'impôt au titre dudit exercice ; si en revanche la provision reste inscrite au bilan, sa reprise et l'imposition subséquente sont reportées au moment où le risque à l'origine de la provision disparaît.

Dans ces conditions, quel sort réserver à la provision pour risque du fait de la cessation ou de la cession d'activité de l'entrepreneur ?

### **1. Le sort des provisions avant les décisions du Conseil d'État**

**3** – Si la règle générale est l'imposition des bénéfices non taxés en cas de cessation ou de cession d'entreprise (A), une règle particulière s'applique aux provisions antérieurement prises (B).

#### **A. – La règle générale de l'imposition immédiate des bénéfices non taxés en cas de cessation ou cession d'entreprise**

**4** – Le 1er alinéa du 1er paragraphe de l'article 201 du CGI dispose que : « *Dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, ou d'une exploitation agricole dont les résultats sont imposés d'après le régime du bénéfice réel, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette entreprise ou exploitation et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi* ».

Cet article établit le régime de l'imposition immédiate des résultats du dernier exercice d'exploitation : il s'agit d'imposer pour la dernière fois et de façon définitive l'ultime exercice d'activité professionnelle de l'entrepreneur. L'impôt va donc évidemment porter sur les résultats mêmes de l'exercice, mais la cession ou cessation d'entreprise entraîne également l'obligation de réintégrer immédiatement aux résultats imposables les bénéfices placés sous un régime de sursis d'imposition. L'Administration (*BOI-BIC-CESS-30-20, § 1, 4 janv. 2013*) ainsi que la doctrine (V. *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 256-20 : BIC – Cession. Cession. Décès. – Régime de l'imposition immédiate, n° 24, P. Serlooten. – Doc. fisc. Lefebvre, BIC-XIX-Cession ou cessation d'entreprise, n° 8600*) en déduisent que l'imposition à établir en cas de cession ou de cessation doit tenir compte du bénéfice d'exploitation de l'exercice, des plus-values ou moins-values d'actif immobilisé, des provisions justifiées de l'exercice et des provisions antérieures et autres bénéfices en sursis d'imposition.

Il semble donc généralement reconnu que la provision est un bénéfice non taxé, ou plus exactement un bénéfice en sursis d'imposition : il s'agit de sommes prélevées sur les résultats pour faire face à des pertes ou à des charges ultérieures (*Doc. fisc. Lefebvre, BIC-XII-Provisions, n° 1 et n° 200*). Or la proposition n'est peut-être pas si évidente : une provision pour risques et charges correspond plus exactement à une charge déduite par anticipation. Certes, elle vient diminuer le résultat taxable, mais en conclure qu'elle constitue un bénéfice en sursis d'imposition est peut-être un raccourci exagéré...

#### **B. – La règle particulière d'imposition des provisions antérieurement prises**

**5** – Concernant plus précisément les provisions antérieures, il s'agit de combiner les articles 201 et 39, 1, 5° du CGI : si les provisions appartiennent à la famille des bénéfiques en sursis d'imposition, l'article 201 pourrait imposer dans une première approche leur rattachement au dernier exercice d'activité. Mais c'est oublier la nature spécifique des provisions qui relèvent des dispositions particulières de l'article 39, 1, 5° du CGI et plus précisément du seizième alinéa qui dispose que les provisions ne sont rapportées que si elles deviennent sans objet.

La question essentielle ici est donc de savoir si la cession ou cessation d'entreprise entraîne en elle-même la perte de l'objet de la provision. Or plusieurs arguments s'opposent au rapport des provisions antérieures.

**6** – La doctrine administrative indique que : « En cas de cession ou cessation d'entreprise, les provisions qui avaient été antérieurement constituées pour des motifs propres à l'entreprise doivent, en principe, être rapportées aux résultats du dernier exercice d'exploitation lorsque, du fait même de la cession ou de la cessation, elles deviennent sans objet » (*BOI-BIC-PROV-50, § 210, 12 sept. 2012*). L'Administration fonde sa position sur deux décisions anciennes du Conseil d'État de 1945 et 1947. La première décision (*CE, 8e ss-sect., 28 mai 1945, n° 76726 : RO 1945, p. 271*) indique : « Considérant que, par application de l'art. 7, 5° du CGI directs, les provisions qui, en tout ou partie, reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur sont rapportées aux recettes dudit exercice, qu'en vertu de l'article 26 dudit code "dans le cas de cession ou de cessation en totalité ou en partie d'une entreprise, l'impôt sur les bénéfiques industriels et commerciaux dû en raison des bénéfiques qui n'ont pas encore été taxés est immédiatement établi" ; et enfin l'article 5 du décret du 30 janvier 1941 précise "qu'en cas de cession d'entreprise, les provisions pour renouvellement du stock de départ figurant au dernier bilan sont considérées comme un élément du bénéfice imposable dans les conditions fixées à l'article 26 du Code général" ; (...) Considérant que (...) l'apport à ladite société du fonds de commerce du requérant doit être regardé comme une cession d'entreprise au sens de l'art. 26 précité du CGI directs ; que, dans ce cas, les provisions constatées sur ses bénéfiques par le précédent exploitant pour le renouvellement du stock de départ de l'entreprise cédée deviennent pour lui sans objet et doivent, en conséquence, par application de l'article 7 précité du Code général, être rapportées aux recettes du dernier exercice pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur les bénéfiques industriels et commerciaux, que l'art. 5 précité du décret du 30 janvier 1941 n'a fait que rappeler cette règle pour le calcul du prélèvement sur les excédents de bénéfiques ». La seconde décision (*CE, 20 déc. 1947, n° 87623 : RO 1947, p. 318*) qui porte également sur une provision pour renouvellement du stock de départ indique quant à elle que : « Les provisions devenues sans objet sont rapportées aux recettes de l'exercice au cours duquel leur inutilité est constatée ».

Les conséquences à tirer de ces décisions sont incertaines. Faut-il en conclure comme la doctrine administrative que les provisions doivent en principe être rapportées aux résultats du dernier exercice d'exploitation « lorsque, du fait même de la cession ou de la cessation, elles deviennent sans objet » ? Cela veut-il dire que la cession ou cessation d'entreprise entraîne nécessairement la perte de l'objet de la provision ? Certains ont tiré cette conclusion : « Lors d'une cessation ou cession d'activité, les provisions constituées antérieurement et non encore rapportées deviennent, en principe, sans objet du fait même de la cessation ou de la cession et doivent donc être réintégrées aux résultats du dernier exercice d'exploitation » (*Doc. fisc. Lefebvre, BIC-XII-Provisions, n° 3825*). Or cette formulation qui omet la conjonction « lorsque » est contestable... Au surplus, les décisions susvisées du 28 mai 1945 et du 20 décembre 1947 visent l'hypothèse très particulière de l'ancienne provision pour

renouvellement du stock, dont le sort était précisément réglé en cas de cessation d'activité par le décret du 30 janvier 1941. Il semble difficile d'en tirer un principe général s'appliquant à tout type de provision.

**7** – La cession ou cessation d'entreprise peut entraîner la perte de l'objet de la provision quand le risque disparaît concomitamment : par exemple la provision pour impôts n'a plus de raison d'être dès lors que tous les impôts seront acquittés au titre du dernier exercice. Mais il existe des risques qui subsistent même après la cession ou cessation d'activité : notamment le risque de payer quelques années plus tard une importante indemnité à un ancien agent commercial, ou le risque de rembourser une société de cautionnement mutuel...

**8** – La doctrine administrative indique que la jurisprudence de 1945 et 1947 ne s'applique pas en cas de fusion (en application de l'article 210 A, 2 du CGI) ni en cas de transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société (en application de l'article 151 octies du CGI). « En stipulant expressément que l'impôt sur les sociétés n'est applicable aux provisions figurant au bilan de la société absorbée que si elles deviennent sans objet, l'article 210 A, 2 du CGI reconnaît implicitement que, dans le cadre de ce régime particulier, les provisions ne deviennent pas sans objet du fait même de la fusion » (*BOI-BIC-PROV-50, § 220, 12 sept. 2012*). De façon similaire, l'article 151 octies du CGI dispose que les provisions figurant au dernier bilan de l'entreprise individuelle apporteuse ne sont rapportées à son résultat imposable que si elles deviennent sans objet (*BOI-BIC-PROV-50, § 230, 12 sept. 2012*). Dès lors, l'Administration considère qu'en l'absence de disposition identique au sein de l'article 201 traitant de la cessation d'entreprise, les provisions antérieures doivent nécessairement être rapportées du fait de la cessation. Mais c'est oublier le seizième alinéa de l'article 39, 1, 5° du CGI qui indique clairement que les provisions ne sont reprises que si elles deviennent sans objet. L'article 201 vise de façon générale la cession ou cessation d'entreprise et les bénéfices qui n'ont pas encore été imposés alors que l'article 39, 1, 5° est une disposition plus particulière qui traite des provisions et de leur sort. En application de l'adage *specialia generalibus derogant*, il conviendrait donc d'appliquer en priorité les dispositions spécifiques de l'article 39, 1, 5° du CGI.

Rappelons également que l'article 201 ter du CGI, invoqué à tort comme fondement du redressement par l'Administration dans l'affaire *Chauvin*, qui vise exclusivement les entreprises de presse indique que les provisions des articles 39 bis et 39 bis A du CGI non encore employées sont un élément du bénéfice immédiatement taxable dans les conditions de l'article 201 : il s'agit d'une disposition expresse dérogatoire à l'article 201 qui ne vise aucunement l'obligation de reprise des provisions antérieures. On pourrait là aussi conclure que, dans le silence de l'article 201, les provisions antérieures ne doivent pas nécessairement être rapportées.

**9** – Par ailleurs, il faut indiquer que l'Administration (*BOI-BIC-CESS-30-20, § 90, 12 sept. 2012*) ainsi que certains auteurs (V. *JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 256-20 : BIC – Cession. Cession. Décès. – Régime de l'imposition immédiate, n° 60, P. Serlooten*) admettent que le contribuable puisse, en application des dispositions de l'article 39, 1, 5° du CGI, éventuellement déduire des bénéfices imposables du dernier exercice d'exploitation les provisions qui sont destinées à faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables. Par exemple, peut être admise en déduction des bénéfices de l'exercice de cession ou cessation une provision pour créances douteuses constituée à la clôture de son dernier exercice par un contribuable qui fait apport de son fonds de commerce à une société, lorsque l'apporteur se réserve le recouvrement de ses créances commerciales. La seconde affaire commentée évoque d'ailleurs cette possibilité puisque Mme



Sastre a décidé d'inscrire la provision pour litige en cause dans le bilan de fin d'activité de son entreprise individuelle. Si cette solution est admise, il faudrait donc distinguer d'une part les provisions de l'exercice qui pourraient être déduites lors de l'établissement du dernier bilan (et donc rester « en suspens » après la cessation d'entreprise) des provisions anciennes qui, elles, devraient toujours être reprises nonobstant la continuation du risque... N'est-ce pas contradictoire ?

**10** – Enfin, il ressort de la jurisprudence et de la doctrine administrative que le fait qu'un exploitant individuel ait cessé son activité ne fait pas obstacle à ce que certaines opérations postérieures à la cessation, qui se rattachent à son ancienne activité, soient prises en compte pour la détermination de son revenu global dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (une entreprise individuelle peut subsister pour les besoins de sa liquidation après l'arrêt de l'exploitation, cf. *CE, 7e et 9e ss-sect., 20 mai 1985, n° 26201 et n° 26201 bis : Dr. fisc. 1985, n° 51, comm. 2262 ; RJF 7/1985, n° 1101. – CE, 7e et 9e ss-sect., 29 avr. 1985, n° 39729 : Dr. fisc. 1985, n° 46, comm. 1972, concl. Ph. Bissara ; RJF 6/1985, n° 871*). Ainsi, les créances nées postérieurement à la cessation sont imposables et les dettes nées après cette date génèrent un déficit relevant de la catégorie des BIC imputable sur le revenu global (*Doc. fisc. Lefebvre, BIC-XIX-Cession ou cessation d'entreprise, n° 13000 et s.*). Par exemple, un ancien agent d'affaires qui perçoit des sommes sur les recettes afférentes aux affaires traitées par lui avant la cession de son cabinet doit être regardé comme ayant continué l'exercice d'une activité commerciale et soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC à raison de ces sommes au titre de l'année qui suit celle de leur perception (*CE, 7e ss-sect., 12 juin 1944, n° 68789. – BOI-BIC-CESS-30-20, § 40. – CE, 7e et 9e ss-sect., 29 sept. 1982, n° 22589, n° 22590 et n° 22591 : Dr. fisc. 1983, n° 12, comm. 549, concl. Ph. Bissara ; RJF 11/1982, n° 1047. – CE, plén., 18 mars 1988, n° 73693 et n° 73694, min. c/ M. Firino-Martell : Dr. fisc. 1988, n° 41, comm. 1883, concl. B. Martin Laprade ; RJF 5/1988, n° 627, chron. Mme M. Liébert-Champagne, p. 303 ; GAJF, 4e éd., n° 9*). Il a aussi été jugé qu'une dette se rattachant à l'ancienne profession d'un contribuable et qui n'est devenue certaine que plusieurs années après la cessation d'activité constitue une charge au sens de l'article 39 du CGI : cette dette est donc susceptible d'entraîner la formation d'un déficit relevant des BIC imputable sur le revenu global conformément aux dispositions de l'article 156, I du CGI (*CE, 8e et 9e ss-sect., 26 juin 1974, n° 84866 et n° 85103, Mme Barzman : Dr. fisc. 1974, n° 43, comm. 1283 ; Dupont 1974, n° 352. – BOI-BIC-CESS-30-20, § 50. – V. également, CE, 7e et 9e ss-sect., 19 oct. 1977, n° 98928 : Dr. fisc. 1977, n° 52, comm. 1864 ; RJF 11/1977, n° 579. – CE, 10e et 9e ss-sect., 10 janv. 2007, n° 267947 et n° 272187, min. c/ Palma : JurisData n° 2007-081067 ; Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 959 ; RJF 4/2007, n° 396*). Dans ces conditions, l'entreprise individuelle est susceptible de continuer dans le cadre de sa liquidation (*CE, 7e et 9e ss-sect., 8 juill. 1992, n° 84973, Maillard : JurisData n° 1992-052008 ; Dr. fisc. 1994, n° 4, comm. 78 ; RJF 11/1992, n° 1482 : « une entreprise individuelle peut subsister pour les besoins de sa liquidation après l'arrêt de l'exploitation, dès lors qu'elle ne se livre pas à des opérations excédant les nécessités de celle-ci »*). C'est également la solution applicable pour les entreprises exploitées sous la forme sociétaire en vertu des articles 1844-8 du Code civil et L. 237-2 du Code de commerce qui disposent que la personnalité morale subsiste pour les besoins de sa liquidation jusqu'à la publication de la clôture de celle-ci. Dès lors, la provision pour litige peut être maintenue après la cessation d'activité si elle conserve son objet.

Dans ses conclusions dans l'affaire *Chauvin* (concl. E. Cortot-Boucher sous *CE, 3e et 8e ss-sect., 20 mars 2013, n° 349636, min. c/ M. et Mme Chauvin : BDCF 6/2013, n° 66*), le rapporteur public Emmanuelle Cortot-Boucher indique que l'entreprise individuelle ne survit

pour les besoins de sa liquidation que dans l'hypothèse où l'entrepreneur individuel a continué à souscrire régulièrement des déclarations des BIC (CE, 7e et 9e ss-sect., 8 juill. 1992, n° 84973, Maillard, préc.). En l'absence de telles déclarations, l'entreprise individuelle disparaît après sa cessation d'activité et n'est donc plus exposée au risque d'enregistrer une perte : ce n'est plus l'entreprise mais l'ancien entrepreneur à titre personnel qui supporte le risque de perte. (E. Crépy souligne quant à lui que « le risque existe peut-être encore, et en ce sens la provision n'a pas perdu son objet, mais l'entreprise n'existe plus, de sorte que la provision n'a, en revanche, plus d'objet pour elle » ; concl. E. Crépy, sous CE 3 juin 2013, n° 338976)... Mais si l'entreprise a définitivement disparu, pourquoi la jurisprudence admet-elle que, des années après, « soit rouvert, de manière fictive, le compartiment de l'activité professionnelle anciennement exercée » (concl. E. Cortot-Boucher, préc. ; Egalement : concl. E. Crépy préc.) ? La doctrine administrative admet également qu'une provision pour créance douteuse ne soit pas rapportée au titre du dernier exercice d'activité, sans sembler imposer la continuation des déclarations de résultat BIC (cf. BOI-BIC-CESS-30-20, § 90, 12 sept. 2012). Il faut donc bien admettre, nonobstant l'absence de déclarations après la cessation d'activité, une sorte de survivance de l'entreprise pour les besoins de sa liquidation.

**11** – À nos yeux, comme l'ont souligné les magistrats de la cour administrative d'appel de Marseille dans l'affaire *Chauvin* : « les provisions ne deviennent pas sans objet du simple fait de la cessation d'activité ». Le sort d'une provision figurant au passif du dernier exercice d'exploitation devrait dépendre de la persistance du risque qui est à son origine : soit le risque s'est éteint du fait de la cession ou cessation d'activité et la provision doit être rapportée, soit le risque existe toujours et la provision doit être maintenue. Ce n'est pas la réponse apportée par le Conseil d'État dans les décisions commentées.

## 2. Le sort des provisions dans les décisions du Conseil d'État

**12** – Évoquons le contenu des décisions (A) avant d'aborder leurs motifs (B) et leur portée (C).

### A. – Le contenu des décisions

**13** – À la question du sort des provisions en cas de **cessation d'activité**, le Conseil d'État répond dans sa décision du 20 mars 2013 : « en cas de cessation totale d'une entreprise individuelle, les provisions antérieurement constituées en vue de faire face à des pertes et charges que des événements en cours rendaient probables doivent être rapportées aux résultats du dernier exercice d'exploitation en vue de l'imposition immédiate des bénéfices réalisés dans cette entreprise qui n'ont pas encore été imposés, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que le risque en considération duquel les provisions ont été passées n'aurait pas disparu à la date de la cessation d'entreprise ».

Ainsi, en cas de cessation d'activité, les provisions pour pertes et charges antérieurement constituées doivent être rapportées en vue de leur imposition immédiate, peu important la subsistance du risque. Le Conseil d'État choisit donc de faire une application stricte de l'article 201 du CGI : lors de la cessation d'entreprise, tous les bénéfices en sursis d'imposition doivent être immédiatement taxés. La Haute cour n'accorde aucun égard à la nature particulière de la provision, ni à la survie de l'entreprise dans le cadre de sa liquidation : c'est la victoire de l'article 201 sur l'article 39, 1, 5° du CGI...

Le Conseil d'État ajoute dans un considérant suivant : « la cour a commis une erreur de droit en jugeant (...) que la provision pour litige constituée en 1996 n'était pas devenue sans objet du seul fait de la cessation d'activité et n'avait perdu son objet qu'en 2004, lorsque la cour d'appel de Grenoble a rejeté l'appel que l'ancien agent commercial (...) avait formé contre le jugement du 28 mai 2002 du TGI de Valence l'ayant débouté de ses demandes (...) ». Le Conseil d'État aurait pu s'arrêter au considérant précédent et décider que tous les bénéficiaires en sursis d'imposition, quelle que soit leur nature, doivent être taxés lors du dernier exercice d'activité. Mais il ajoute un élément de réponse supplémentaire : par principe, la cessation d'activité rend la provision sans objet. Dès lors, si la provision saisit le risque, la cessation d'activité chasse le risque.

**14** – S'agissant du sort des provisions en cas de **cession d'activité**, la réponse du Conseil d'État est identique dans sa décision du 3 juin 2013 : « qu'en règle générale, en cas de cession d'une entreprise individuelle, les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges que des événements en cours rendaient probables doivent être rapportées aux résultats d'exploitation en vue de l'imposition immédiate des bénéfices réalisés dans cette entreprise qui n'ont pas encore été imposés, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que le risque en considération duquel les provisions ont été passées n'aurait pas disparu à la date de cession de l'entreprise ».

Il faut toutefois noter que cette solution s'applique tant aux provisions antérieurement constituées qu'aux provisions nouvellement constituées lors de l'établissement du bilan de cession : « qu'il ne saurait, en conséquence, être constituée aucune provision nouvelle dans le bilan de clôture établi avant la cession ou l'apport de l'entreprise ».

La Haute assemblée confirme par ailleurs l'exception admise pour les apports relevant de l'article 151 octies du CGI (V. *supra* n° 8) : « la seule exception permettant de déroger à cette obligation est constituée par le régime de faveur de l'article 151 octies du même code, qui n'exclut pas la possibilité de maintenir des provisions dont l'imposition serait différée, à condition que ces provisions soient reprises dans les mêmes conditions que celles de leur constitution par le bénéficiaire de l'apport ».

## **B. – Les motifs des décisions**

**15** – Le Conseil d'État refuse donc délibérément de prendre en compte la persistance du risque, ce qui semble *a priori* déconnecté de la réalité économique. Or, comme le soulignait M. le commissaire du Gouvernement Jacques Arrighi de Casanova dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'État du 12 octobre 1992 : « En matière de provisions, nous pensons qu'il faut se garder de tout excès de juridisme. Il s'agit plutôt, en ce domaine, de traduire en termes juridiques une réalité tempérée par des notions de risque et de probabilité » (*concl. J. Arrighi de Casanova sous CE, 8e et 9e ss-sect., 12 oct. 1992, n° 76635, SARL Garage Saint-Barthélemy, préc.*).

Cette solution qui fait peser le risque visé par la provision en cause sur les épaules du seul contribuable semble sévère. Elle a certes le mérite de la simplicité et de la facilité de mise en œuvre : les provisions pour pertes et charges doivent être rapportées dans le calcul du revenu du dernier exercice d'activité sans que le contribuable ni l'Administration n'aient à se soucier de la continuation du risque.

Cette solution peut paraître injuste car elle crée un désavantage de trésorerie pour le contribuable : il est amené à payer l'impôt sur une somme susceptible plus tard de constituer une charge déductible de son revenu. Toutefois, en vertu de la jurisprudence susvisée sur les

opérations postérieures à la cessation (cf. *CE, 7e et 9e ss-sect., 20 mai 1985, n° 26201 et n° 26201 bis, préc.* – *CE, 7e et 9e ss-sect., 29 avr. 1985, n° 39729, préc.*), l'ancien exploitant pourra déduire de son revenu global au titre des BIC l'indemnité qu'il sera éventuellement condamné à payer quelques années plus tard.

C'est en fait la méfiance qui semble avoir guidé les décisions du Conseil d'État : le contribuable doit payer l'impôt lors de son dernier exercice d'activité, sans déduire la provision liée au risque à venir et, si le risque se réalise plus tard, il pourra imputer cette charge sur son revenu global. La solution inverse aurait été hasardeuse pour l'administration fiscale : en cas de déduction de la provision lors de l'exercice de cessation, le contribuable devrait volontairement réintégrer cette provision dans son revenu taxable à l'issue du litige si elle devient sans objet. Or il est fort possible que certains contribuables « oublient » quelques années plus tard de procéder à cette réintégration (soulignons à cet égard qu'une difficulté se pose également pour l'administration fiscale en cas de provision pour créance douteuse : si la créance est finalement payée, le contribuable devra, des années après la cessation d'activité, déclarer cette somme au titre des BIC. Certes, dans cette hypothèse, l'encaissement de la créance sera un acte « visible » par l'Administration alors que l'absence de condamnation dans le cadre d'un litige en cours (susceptible d'entraîner la réintégration d'une éventuelle provision en suspens) échappera plus facilement à la vigilance de l'Administration...). C'est en d'autres termes ce que soutenait le ministre dans son pourvoi dans l'affaire *Chauvin* : « toute solution contraire interdirait à l'Administration de suivre le sort et l'utilisation des provisions puisque le contribuable ayant cessé ou cédé son activité n'a plus d'obligations déclaratives au titre de son ancienne activité » (*concl. E. Cortot-Boucher, préc.*).

### C. – La portée des décisions

**16** – On peut s'interroger sur la portée de ces décisions qui visent les provisions constituées en vue de faire face à des **pertes ou charges** que des événements en cours rendaient probables. La formulation assez large permet d'affirmer que la solution s'applique à toutes les provisions pour pertes et charges. Mais quelle définition des provisions pour pertes et charges faut-il retenir ? L'expression pourrait ne viser que les provisions pour risques et charges du droit comptable (certains auteurs assimilent en effet les provisions pour pertes et charges du droit fiscal aux provisions pour risques et charges du droit comptable, cf. *O. Debat, Droit fiscal des affaires, préc., p. 177, n° 375 et p. 181 n° 380.* – *M. Cozian et F. Deboissy, Précis de fiscalité des entreprises : Litec-Lexisnexis, 36e éd., 2012/2013, p. 168, n° 400.* – *Contra, J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, Droit fiscal général : Litec, 2e éd., 2011 p. 636, n° 1238.* – *Doc. fisc. Lefebvre, BIC-XII-Provisions, n° 210 et s.*), et donc exclure les provisions pour dépréciation. Si l'expression englobe au contraire toutes les provisions, qu'en est-il des provisions pour créances douteuses ? Nous avons vu que la doctrine administrative admet que l'on puisse constituer lors de la dernière année d'exercice une provision pour créances douteuses (*BOI-BIC-CESS-30-20, § 90, 12 sept. 2012*) : on pourrait en conclure que les provisions pour créances douteuses ne doivent pas être rapportées tant que le risque de dépréciation subsiste. La ligne de partage serait alors la suivante : les provisions pour risques et charges, qui visent le risque d'une perte future, devraient être rapportées au bilan du dernier exercice, alors que les provisions pour créances douteuses, qui visent l'éventualité d'un profit futur, ne devraient pas être rapportées.

Lise Chatain-Autajon,  
maître de conférences à la faculté de droit de Montpellier,  
membre de l'A3F

**Mots-Clés :** Cessation d'entreprise – Imposition immédiate – Réintégration des provisions pour risque

**JurisClasseur :** Fiscal ID, Fasc. 256-20, P. Serlooten