

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-40-20-11/03/2013

Date de publication : 11/03/2013

**BIC - Plus-Values et Moins-values - Régimes particuliers -
Conséquences de l'annulation de la cession, de la résolution ou de la
réduction du prix de cession d'un élément de l'actif immobilisé -
Modalités d'application**

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 4 : Régimes particuliers

Chapitre 4 : Conséquences de l'annulation de la cession, de la résolution ou de la réduction du prix de cession d'un élément de l'actif immobilisé

Section 2 : Modalités d'application

Sommaire :

I. Annulation ou résolution de la cession

A. Reprise de l'élément cédé au bilan du vendeur

1. Principe

2. Conséquence sur les amortissements

B. Traitement fiscal de l'annulation du résultat de la cession

1. Opérations concernées

2. Modalités d'annulation du résultat de la cession

a. Principe

b. Cas particuliers

1° La plus-value initialement constatée a bénéficié d'un dispositif fiscal d'étalement

2° Le contribuable, exploitant individuel, a cessé son activité lorsqu' intervient l'annulation de la cession

C. Situation de l'entreprise cessionnaire

D. L'annulation ou la résolution du contrat est assortie de dommages-intérêts

II. Réduction de prix

A. Situation de l'entreprise cédante

B. Situation de l'entreprise cessionnaire

C. La réduction de prix s'accompagne de l'octroi de dommages-intérêts

III. Provision pour risque d'annulation, de résolution ou de réduction du prix de la vente

1

Celles-ci sont différentes selon que la vente initiale se trouve rétroactivement anéantie ou fait l'objet d'une réduction de prix. Cela étant, des dispositions communes sont applicables à la provision éventuellement constatée par l'entreprise après la vente pour faire face au risque d'annulation, de résolution ou de réduction de prix.

I. Annulation ou résolution de la cession

5

L'anéantissement rétroactif de la cession, qui replace les parties dans la situation antérieure à la vente, a pour effet la reprise du bien au bilan du cédant et l'annulation corrélative de sa créance sur l'acquéreur ou le reversement à ce dernier du prix de cession. Le 9 de l'[article 39 duodecimes du code général des impôts \(CGI\)](#) prévoit selon quelles modalités s'effectue la reprise du bien au bilan du cédant, ainsi que le régime fiscal du résultat dégagé du fait de l'annulation de sa créance sur l'acquéreur ou du reversement du prix.

A. Reprise de l'élément cédé au bilan du vendeur

1. Principe

10

Le dispositif prévoit que, sur le plan comptable, le bien est inscrit au bilan du cédant pour la valeur qui figurait dans ses comptes annuels à la date de la cession, en distinguant d'une part, la valeur d'origine du bien et d'autre part, les amortissements et les provisions de toute nature y afférents.

Exemple : Soit une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui a acquis, au 1^{er} janvier N, un ensemble immobilier composé d'un terrain et de constructions dont le coût s'est respectivement élevé à 1 000 et 2 000, soit un coût total de 3 000.

Les constructions font l'objet d'un amortissement linéaire au taux de 4 %.

Une provision pour dépréciation du terrain a été constituée à la clôture de l'exercice N+1, pour un montant de 400.

L'ensemble immobilier est vendu le 1^{er} juillet N+2 pour un prix global de 2 600, soit 700 pour le terrain et 1 900 pour les constructions, qui à cette date ont fait l'objet de 200 d'amortissements.

La vente est annulée en N+3.

I-Calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession en N :

A-Sur le terrain :

Moins-value = 700 - 1 000 = - 300 (moins-value à long terme).

Remarque : La provision est par ailleurs réintégrée au résultat de l'exercice selon les règles de droit commun. Si l'entreprise n'avait pas constaté l'amortissement au titre de N+2 (40), la plus-value s'élèverait à $1\,900 - (2\,000 - 160) = 60$, et l'annulation de la cession conduirait à la reprise au bilan du vendeur des constructions pour 2 000 et des amortissements pour 160, la valeur nette étant égale à 1840.

B-Sur les constructions :

Plus-value = $1\,900 - (2\,000 - 200) = 100$ (plus-value à court terme).

Remarque : En supposant que l'entreprise ait constaté, au titre de l'exercice de la cession, l'amortissement correspondant à la période d'utilisation des biens comprise entre le 1^{er} janvier et le 30 juin.

II-Reprise de l'ensemble au bilan du vendeur en N+3 :

Terrain : 1 000.

Provision : 400.

Net : 600.

Constructions : 2 000.

Amortissements : 200.

Valeur nette : 1 800.

Si le cessionnaire a réalisé sur l'élément repris des aménagements constituant pour lui des éléments d'actif immobilisé et que ces aménagements se sont incorporés à cet élément, ceux-ci doivent être inscrits au bilan du cédant pour leur valeur réelle à la date de l'annulation ou de la résolution de la cession, qui constate un profit d'égal montant si ces aménagements ne donnent pas lieu au versement d'indemnités au cessionnaire. Le cessionnaire constate une moins-value à court terme égale à la valeur nette comptable des agencements remis au cédant si la reprise des aménagements ne donne pas lieu à indemnité ; dans la situation inverse, la sortie d'actif donne lieu au calcul des plus ou moins-values dans les conditions habituelles prévues à l'[article 39 duodecies du CGI](#).

2. Conséquence sur les amortissements

20

Dès lors que l'objectif du dispositif consiste, dans la mesure du possible, à remettre les parties dans la situation antérieure à la vente, il est admis que le cédant pourra déduire des résultats de l'exercice d'annulation le montant des amortissements correspondant à la période pendant laquelle il a été dessaisi de la propriété du bien, et que par hypothèse il n'a pu comptabiliser au titre de cette période. La déduction de ces amortissements est subordonnée à leur constatation effective en comptabilité, au titre de l'exercice au cours duquel intervient l'annulation ou la résolution de la cession. A défaut, l'entreprise perdrait le droit à déduction de ces amortissements, en application des dispositions de l'[article 39 B du CGI](#).

Cette déduction, qui est opérée en une seule fois, est effectuée selon le plan d'amortissement initial.

30

Exemple (suite de l'exemple du **I-A-1 § 10**) : Dans l'exemple du **I-A-1 § 10**, à supposer que l'annulation de la vente soit intervenue le 1^{er} juillet N+3, l'entreprise déduit ainsi, à la clôture de l'exercice N+3, une dotation aux amortissements de 120 (soit 80 pour la période du 1^{er} juillet N+2 au 1^{er} juillet N+3 pendant laquelle l'entreprise n'était plus propriétaire du bien, et 40 pour la période comprise entre la reprise du bien et la clôture de l'exercice).

Au cours des exercices ultérieurs, la dotation annuelle aux amortissements a lieu selon le plan initial, comme si l'entreprise était toujours restée propriétaire de l'immobilisation. Si celle-ci vient à nouveau à être cédée, la plus-value résultant de la cession est calculée dans les conditions de droit commun, étant précisé que le délai de détention est toujours décompté depuis la date d'acquisition ou de création d'origine.

Exemple (suite de l'exemple du **I-A-1 § 10**) : En reprenant l'exemple du **I-A-1 § 10**, dans le cas d'une nouvelle cession des constructions le 1^{er} janvier N+5 pour un prix de 2 200, la plus-value résultant de cette cession s'élève à :

$$2\,200 - (2\,000 - 400) = 600, \text{ soit :}$$

- plus-value à court terme = 400 ;

- plus-value à long terme = 200.

B. Traitement fiscal de l'annulation du résultat de la cession

40

Lors de l'annulation de la vente, le cédant :

- réinscrit le bien à son bilan avec les amortissements et provisions de toute nature y afférents, tels qu'ils figuraient dans ses comptes annuels à la date de la cession ;
- et constate parallèlement la disparition de sa créance sur le cessionnaire ou, dans l'hypothèse où il aurait déjà reçu le prix de cession, inscrit au passif de son bilan une dette à l'égard du cessionnaire égale au prix de cession qu'il doit lui reverser.

L'annulation de la vente a donc pour effet de dégager sur le plan comptable un résultat, profit ou perte, inverse à celui qui a été constaté lors de la cession.

Le 9 de l'[article 39 duodecies du CGI](#) fixe les règles relatives au traitement fiscal de ce résultat.

1. Opérations concernées

50

Les règles exposées au **I-A § 10 à 30** et relatives aux modalités de reprise au bilan de l'immobilisation cédée sont applicables à l'ensemble des ventes d'immobilisations qui font

ultérieurement l'objet d'une annulation ou d'une résolution.

60

En revanche, les dispositions spécifiques au traitement fiscal du résultat de l'annulation ou de la résolution concernent seulement les cessions qui ont été effectivement soumises au régime des plus-values ou moins-values à court ou à long terme.

En conséquence, les dispositions prévues aux deuxième et quatrième alinéas du 9 de l'[article 39 duodecies du CGI](#) ne sont pas applicables aux cessions dont le résultat a été exonéré par l'application d'une disposition expresse du code général des impôts (par exemple, [CGI, art. 151 septies](#)).

Il en est de même des cessions d'éléments d'actif immobilisé dont le résultat a fait l'objet d'un report ou d'un sursis d'imposition ([CGI, art. 38, 7 et 7 bis](#) ; [CGI, art. 151 octies](#) ; [CGI, art. 210 A](#) ou [CGI, art. 210 B](#) notamment).

2. Modalités d'annulation du résultat de la cession

a. Principe

70

En ce qui concerne les éléments d'actif immobilisé dont la cession a donné lieu à l'application du régime des plus-values, le 9 de l'[article 39 duodecies du CGI](#) dispose qu'au titre de l'exercice d'annulation ou de résolution de la vente, la somme correspondant au montant de la plus-value à long terme constatée lors de la cession est admise en déduction selon le régime des moins-values à long terme. A l'inverse, l'annulation d'une vente ayant conduit à la constatation d'une moins-value à long terme dégage un profit imposable selon le régime des plus-values à long terme.

L'annulation d'une cession ayant donné lieu à la constatation d'une plus-value ou d'une moins-value à court terme dégage un résultat inverse, perte ou profit, qui est pris en compte pour la détermination du résultat de droit commun.

80

Exemple 1 : Soit une entreprise relevant des bénéfices industriels et commerciaux selon le régime réel normal d'imposition et ayant réalisé à l'occasion de la cession d'un immeuble en N une plus-value de 1 000 dont 800 à court terme et 200 à long terme.

Remarque : Pour la plus-value à long terme, en pratique, l'entreprise réintègrera donc sur le tableau de détermination du résultat fiscal **n° 2058-A** (CERFA n° 10951), ligne WM, un montant de 200 qui suivra le régime des moins-values à long terme. L'imprimé **n° 2058-A** est accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique de recherche de formulaires.

L'annulation de cette cession en N+2 dégage une perte de 1000, déductible à hauteur de 200 selon le régime des moins-values à long terme, et de 800 du résultat imposable au taux de droit commun.

Exemple 2 : La même entreprise cède en N+2 un terrain pour un prix de 700. Ce terrain, acquis 1 000 en N-3, faisait l'objet d'une provision pour dépréciation de 200.

La cession entraîne une moins-value à long terme de $(700 - 1\,000) = 300$.

Par ailleurs, la provision pour dépréciation est réintégrée aux résultats de l'exercice dans les conditions de droit commun.

La vente est annulée en N+4.

L'entreprise réinscrit à son bilan le terrain (1 000) et la provision y afférente (200).

Parallèlement, l'entreprise constate à l'égard du cessionnaire une dette égale au prix de cession soit 700 (il est supposé que le prix de vente avait été intégralement acquitté par le cessionnaire).

L'annulation de la cession dégage donc sur le plan comptable un profit de 100 $[(1\,000 - 200) - 700]$, imposable selon le régime des plus-values à long terme.

90

L'appréciation du régime applicable aux conséquences de l'annulation dépend uniquement du régime qui a été appliqué lors de la cession. Ainsi, lorsque le résultat d'une cession a été exonéré par l'effet d'un texte particulier, le profit ou la perte résultant de l'annulation de la vente doit dans tous les cas être extourné pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise, quand bien même celle-ci ne remplirait plus, à la date de l'annulation, les conditions posées pour l'exonération.

100

Inversement, dès lors que la cession initiale a donné lieu à application du régime des plus ou moins-values à long terme, l'annulation de la cession suit ce régime quel que soit le traitement fiscal qui serait le cas échéant applicable à une cession intervenant à cette date. Mais le taux applicable à la plus-value ou à la moins-value à long terme constatée du fait de l'annulation est le taux en vigueur lors de l'annulation.

b. Cas particuliers

110

Dans la majorité des cas, le traitement fiscal des conséquences de l'annulation de la cession ne pose pas de difficultés particulières. Toutefois, certaines situations appellent des remarques complémentaires.

1° La plus-value initialement constatée a bénéficié d'un dispositif fiscal d'étalement

120

Une telle situation est susceptible de se présenter en matière d'impôt sur le revenu, dès lors que les plus-values nettes à court terme bénéficient d'un étalement sur trois ans par application du 1 de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#).

Dans cette hypothèse, la déduction de la perte qui sera dégagée sur le plan comptable lors de l'exercice d'annulation de la cession devra être limitée à la fraction de la plus-value qui aura effectivement été prise en compte pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise.

Cette règle n'est applicable que pour autant qu'aucune moins-value à court terme n'a été subie au cours de l'exercice de réalisation de la vente ultérieurement annulée. À défaut, la plus-value afférente à la cession annulée sera considérée comme ayant été imputée en priorité sur la ou les moins-values à court terme de l'exercice. Seul l'excédent éventuel de la plus-value sera alors soumis aux dispositions du présent paragraphe.

Exemple : Une entreprise relevant des bénéfices industriels et commerciaux a cédé en N, un élément de l'actif immobilisé et a réalisé, à cette occasion, une plus-value de 1 000 dont 900 à court terme et 100 à long terme.

La vente est annulée en N+1.

À la clôture de l'exercice N, la plus-value à long terme de 100 a fait l'objet d'une imposition au taux réduit de 16 %, et l'entreprise a choisi de bénéficier de l'étalement sur trois ans de l'imposition de la plus-value à court terme (pour simplifier, il est supposé que l'entreprise n'a procédé à aucune autre cession d'élément d'actif immobilisé au cours de l'exercice N). La plus-value comptable de 900 a donc été extournée du résultat fiscal de l'entreprise à hauteur de 600, sur la ligne WZ du tableau **n° 2058-A** (CERFA n° 10951), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique de recherche de formulaires.

L'annulation de la cession en N+1 a pour effet de dégager, sur le plan comptable, une perte de 1 000 déductible :

- à hauteur de 100 selon le régime des moins-values à long terme ;

Remarque : L'entreprise réintègrera donc sur le tableau de détermination du résultat fiscal **n° 2058-A**, ligne WM, un montant de 100 qui suivra le régime des moins-values à long terme.

- à hauteur de 300, correspondant à la fraction de la plus-value à court terme effectivement imposée, du résultat imposable dans les conditions de droit commun.

La fraction de la plus-value à court terme qui n'a pas encore été imposée ne peut donner lieu à la constatation d'une moins-value à court terme du fait de l'annulation de la vente. En pratique, la neutralisation de cette déduction excédentaire est effectuée par la réintégration, sur la ligne WN du tableau **n° 2058-A** (CERFA n° 10951), de la fraction de la plus-value à court terme non encore prise en compte pour la détermination du résultat fiscal (soit 600 dans l'exemple).

2° Le contribuable, exploitant individuel, a cessé son activité lorsqu'intervient l'annulation de la cession

130

Cette situation se présentera essentiellement dans l'hypothèse où la cession annulée portait sur le fonds de commerce du contribuable.

Le résultat de l'annulation ou de la résolution est considéré comme se rattachant directement à l'activité de l'entreprise qui a cessé et qui est ainsi prolongée. Le contribuable concerné est en conséquence autorisé à tenir compte du résultat de l'annulation pour le calcul de l'impôt sur le revenu dont il est redevable dans les conditions suivantes.

Le résultat de l'annulation, qui constitue un élément du résultat correspondant à l'activité considérée, est soumis au régime des plus-values ou moins-values professionnelles dans les conditions prévues aux 1 à 5 de l'[article 39 duodecies du CGI](#).

Deux situations sont alors possibles :

140

- le contribuable reprend l'exploitation du fonds de commerce. La perte résultant de l'annulation, lorsqu'elle fait apparaître une moins-value à long terme conformément au 9 de l'[article 39 duodecies du CGI](#), est soumise au régime fiscal suivant :

- soit elle s'impute sur les plus-values à long terme de l'exercice ou des dix exercices suivants ([CGI art.39 quindecies, I](#)) ;

- soit le montant correspondant constitue un élément du résultat imposable dans les conditions de droit commun, si la moins-value a été considérée lors de la cession comme un déficit d'exploitation dans la proportion prévue au 2 du I de l'article 39 quindecies du CGI.

Dans le cas où la moins-value à long terme ainsi subie reste totalement ou partiellement imputable lors d'une nouvelle cession du fonds de commerce, le solde restant à imputer est susceptible d'être déduit du bénéfice de l'exercice de liquidation à raison d'une fraction de son montant déterminée conformément aux dispositions du 2 du I de l'article 39 quindecies du CGI.

150

- le contribuable n'est pas en mesure de reprendre l'exploitation. Dans ce cas, la moins-value en cause constitue, le cas échéant, un déficit d'exploitation dans la proportion mentionnée au **I-B-2-b-2° § 140**.

C. Situation de l'entreprise cessionnaire

160

Lors de l'annulation de la vente, l'entreprise cessionnaire se voit restituer le prix qu'elle a acquitté pour acquérir le bien objet de la vente annulée et doit en contrepartie restituer le bien au cédant.

Cette opération dégage un profit imposable égal au montant des amortissements antérieurement déduits.

Le cessionnaire réintègre les provisions qu'il a le cas échéant constatées et qui deviennent sans objet du fait de l'annulation de la vente.

D. L'annulation ou la résolution du contrat est assortie de dommages-intérêts

170

Qu'elle soit prononcée à la demande du cédant (pour défaut ou retard de la délivrance du bien par exemple) ou de l'acquéreur, par voie judiciaire ou par l'effet d'une clause résolutoire expressément prévue par les parties, la résolution du contrat est susceptible de donner lieu à des dommages-intérêts. Il en est de même quand la nullité du contrat est prononcée.

Dans tous les cas, ces dommages-intérêts constituent, pour l'entreprise bénéficiaire, un profit à comprendre dans le résultat imposable dans les conditions de droit commun.

II. Réduction de prix

180

Lorsqu'une réduction du prix initialement fixé par les parties intervient au cours d'un exercice postérieur à celui de la cession, cette réduction de prix ne remet pas en cause le transfert à l'acquéreur de la propriété du bien et se traduit chez le cédant par une perte égale au montant de la réduction.

Le 9 de l'[article 39 duodecies du CGI](#) fixe les modalités de déduction de la perte subie par le cédant, selon le même principe que celui qui régit les conséquences de l'annulation.

A. Situation de l'entreprise cédante

190

Conformément aux dispositions du 9 de l'[article 39 duodecies du CGI](#), la perte correspondant à la réduction du prix de cession d'un élément de l'actif immobilisé subie par le cédant est admise en déduction selon le régime des moins-values à long terme à concurrence du montant de la plus-value de cession qui a été considérée comme une plus-value à long terme.

La fraction de la perte correspondant, le cas échéant, au montant de la plus-value à court terme est déductible dans les conditions de droit commun.

Exemple : Soit une entreprise ayant cédé au cours de N un bien amortissable pour un prix de 1000 et ayant réalisé à cette occasion une plus-value de 200 dont 100 à long terme et 100 à court terme.

1^{er} cas : le prix de cession fait l'objet d'une réduction de 150 en N+1 pour être finalement fixé à 850.

La perte subie par le cédant à raison de la réduction de prix en N+1 est admise en déduction de ses résultats :

- à hauteur de 100, correspondant à la fraction de la plus-value initialement constatée à long terme, selon le régime des moins-values à long terme ;
- en résultat courant pour le surplus, soit 50.

2^{ème} cas : le prix de cession fait l'objet d'une réduction de 300 en N+1, soit un prix définitif de 700.

La perte de 300 subie par le cédant est déductible de ses résultats imposables :

- à hauteur de 100 selon le régime des moins-values à long terme ;
- et à hauteur de 200 dans les conditions de droit commun.

200

Remarque : Les mêmes principes sont applicables dans l'hypothèse où la cession initiale aurait dégagé une moins-value. Dans ce cas, la perte résultant de l'aggravation de la moins-value consécutive à la réduction de prix initialement fixé sera déductible dans les conditions de droit commun si la moins-value initiale était à court terme (biens amortissables ou biens non amortissables détenus depuis moins de deux ans), et selon le régime des moins-values à long terme si la moins-value initiale était à long terme.

B. Situation de l'entreprise cessionnaire

210

À la clôture de l'exercice au cours duquel intervient la réduction de prix, la valeur d'inscription de l'élément d'actif immobilisé doit être diminuée du montant de la réduction de prix obtenue (à supposer, bien entendu, que le bien constitue une immobilisation pour le cessionnaire). Si le bien cédé est un élément amortissable, les annuités d'amortissement constatées au cours des exercices antérieurs à celui de la réduction de prix doivent alors être rectifiées à la clôture de cet exercice.

220

Exemple : Une entreprise a acquis un immeuble le 1^{er} janvier de l'exercice N pour un prix de 1000. Cet immeuble fait l'objet d'un amortissement linéaire sur 25 ans.

À la clôture de l'exercice N, l'entreprise a pratiqué une dotation aux amortissements de 40.

Le prix fait l'objet d'une réduction de 200 en N+1, pour être établi à 800.

À la clôture de l'exercice N+1, l'entreprise devra réintégrer à ses résultats imposables la fraction excédentaire de la dotation pratiquée en N, soit $(1000 - 800) \times 4 \% = 8$.

Par ailleurs, l'entreprise pratiquera, au titre de l'exercice N+1 et des exercices ultérieurs, une dotation aux amortissements sur la base du prix de revient modifié, soit $800 \times 4 \% = 32$.

C. La réduction de prix s'accompagne de l'octroi de dommages-intérêts

230

Comme en matière d'annulation ou de résolution, ces dommages-intérêts constituent dans tous les cas un élément du résultat d'exploitation de l'entreprise qui les reçoit, soumis à l'impôt dans les

conditions de droit commun.

III. Provision pour risque d'annulation, de résolution ou de réduction du prix de la vente

240

Sous réserve que les conditions du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#) soient réunies, l'entreprise cédante peut être amenée à constituer, à la clôture de l'exercice de cession ou d'un exercice ultérieur, une provision destinée selon les cas à faire face au risque d'annulation, de résolution ou de réduction du prix de la vente. Le 9 de l'[article 39 du CGI](#) fixe les modalités de déduction de cette provision.

Ainsi, la provision est soumise au régime des moins-values à long terme à concurrence de la somme correspondant au montant de la plus-value à long terme réalisée au titre de la vente.

250

Exemple : Une entreprise a réalisé à l'occasion de la cession d'un bien en N une plus-value de 300 soit 200 à court terme et 100 à long terme.

À la clôture de l'exercice N+1, une provision pour risque de résolution de la cession est régulièrement constituée par l'entreprise, pour un montant par hypothèse égal à celui de la plus-value initiale soit 300.

Cette provision est déductible des résultats de l'entreprise :

- à hauteur de 100 selon le régime des moins-values à long terme ;
- à hauteur de 200 dans les conditions de droit commun.

Bien entendu, cette provision doit être réintégrée, lorsqu'elle devient sans objet, selon le même régime que celui qui a été appliqué lors de sa déduction. Dans l'exemple, la provision est donc rapportée au résultat de droit commun à hauteur de 200, et imposée séparément au taux réduit des plus-values à long terme à concurrence de 100.