RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-50-10-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 29/01/2013

BIC – Base d'imposition - Abandons de créances et subventions entre entreprises – Définition générale

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Base d'imposition
Titre 5: Abandons de créances et subventions entre entreprises
Chapitre 1 : Définition

Sommaire :

I. Définition des abandons de créances et des subventions
II. Caractère normal ou anormal des aides
III. Classification des aides accordées dans le cadre de décisions normales de gestion

1

L'abandon de créance est la renonciation par une entreprise à exercer les droits que lui confère l'existence d'une créance. Pour l'étude du régime fiscal des abandons de créances, il y a lieu d'y assimiler les subventions, c'est-à-dire les aides versées par une entreprise à une autre sans contrepartie directe.

L'abandon de créance peut être considéré comme une perte, et non comme une libéralité, lorsqu'il est consenti dans l'intérêt de l'entreprise créancière et que, bien entendu, la créance figure à l'actif de cette dernière.

À l'inverse, l'abandon d'une créance par un créancier de l'entreprise engendre pour celle-ci un profit égal au montant de la remise de la dette figurant au passif du bilan (cf. BOI-BIC-PDSTK-10-30-30).

La pratique des abandons de créances comporte des conséquences fiscales tant au regard de l'impôt sur les bénéfices que de la TVA (les règles applicables en matière de TVA sont exposées au BOI-TVA-BASE-10-10-10).

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État (arrêts des 30 avril 1980, req. n° 16253, et 27 novembre 1981, req. n° 16814 ; (cf. BOI-BIC-BASE-50-20-I-B) et pour autant que l'abandon de créance consenti par une société créancière à une société débitrice dont elle détient une part du capital soit considéré comme un acte de gestion normal :

- si l'abandon de créance revêt un caractère commercial, l'aide apportée constitue une charge déductible par la société versante, quelle que soit la situation nette de la société bénéficiaire de l'aide ;

- si l'abandon de créance revêt un caractère financier, l'aide apportée par la société mère est considérée, pour cette dernière, comme une perte déductible à concurrence ;

- en tout état de cause, du montant de la situation nette négative de la filiale ;

- et du montant de la situation nette positive après abandon de créance, dans le rapport de la part du capital de la filiale détenue par les autres associés.

10

L'article 216 A du CGI, a normalisé le régime des abandons de créances consentis par les sociétés mères à leurs filiales.

Lorsqu'ils ne sont pas déductibles des résultats imposables d'une société créancière, les abandons de créances consentis par celle-ci à une autre société dans laquelle elle détient une participation au sens de l'article 145 du CGI ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats imposables de la société débitrice.

La société débitrice doit alors s'engager à augmenter son capital au profit de la société créancière d'une somme au moins égale aux abandons de créances; l'augmentation de capital doit être effectuée, en numéraire ou par conversion de créance, avant la clôture du second exercice suivant celui au cours duquel l'abandon de créance est intervenu.

On examinera successivement les principes auxquels il convient de se référer pour :

- d'une part, définir le caractère normal ou anormal des abandons de créances et des subventions (cf. II) ainsi que leur classification (cf. III) ;

- d'autre part, appliquer l'impôt sur les bénéfices à ces opérations (cf. BOI-BIC-BASE-50-20).

20

Le régime des abandons de créances et des subventions est déterminé par leur nature.

Il convient à cet égard :

- de définir ce que l'on doit entendre par abandon de créance ou subvention ;

- d'apprécier s'ils procèdent d'un acte de gestion normal ou anormal ;

- enfin, dans le cas où le caractère normal des aides est établi, de distinguer selon que l'abandon ou la subvention est de nature commerciale ou financière.

I. Définition des abandons de créances et des subventions

30

Selon la jurisprudence du Conseil d'État et aux termes mêmes de l'article 216 A du CGI, un abandon de créance résulte de la conjonction de deux éléments constitutifs :

40

L'un matériel impliquant :

- d'une part, l'enregistrement préalable en comptabilité d'une créance pour un montant déterminé par l'entreprise créancière et d'une dette d'égal montant par l'entreprise débitrice ;

- d'autre part, la comptabilisation par l'entreprise qui consent l'abandon, d'une perte correspondant au montant de la créance abandonnée ainsi que la constatation d'un profit à concurrence du montant de la dette annulée par l'entreprise qui bénéficie de l'abandon.

> **Remarques** : En ce qui concerne le régime fiscal de l'abandon de créance chez l'entreprise qui le consent, voir BOI-BIC-BASE-50-20-I-A**.**
>
> S'agissant du régime fiscal de l'abandon de créance chez l'entreprise qui en est bénéficiaire, voir BOI-BIC-BASE-50-20-II-A**.**

50

L'autre intentionnel résultant des motivations qui ont été à l'origine de l'abandon de créance.

Il convient d'assimiler aux abandons de créances les subventions ou sommes de toute nature effectivement versées par une entreprise à une tierce entreprise. En effet, l'abandon de créance ou la subvention recouvrent tous deux une même réalité économique et constituent deux modalités d'allocation d'une aide.

En revanche, les renonciations à des recettes ne peuvent être assimilées à des abandons de créance.

En effet, l'élément matériel (enregistrement préalable en comptabilité d'une créance pour l'une des parties ou d'une dette pour l'autre) fait en tout état de cause défaut.

> **Nota** : La renonciation à des recettes peut résulter notamment de prêts consentis sans intérêt, de l'absence de comptabilisation d'intérêts non réclamés, de la non-facturation ou de la sous-facturation de ventes ou de services.

60

Par ailleurs, le fait pour une entreprise de ne pas facturer des ventes ou des prestations de services à une tierce entreprise constitue, en l'absence de toute contrepartie, un acte de gestion anormal justifiant la réintégration des sommes non facturées dans les bénéfices imposables de l'entreprise venderesse ou prestataire de services.

Il en est ainsi même si le bénéficiaire des fournitures ou des services non facturés est une filiale de la société qui a consenti ces avantages.

Toutefois, dans la situation où la société mère pourrait être regardée comme ayant agi dans son propre intérêt en venant en aide à une filiale en difficulté, il conviendrait, en ce qui la concerne, et pour l'application des impôts directs uniquement, d'attacher à la renonciation à des recettes les effets d'un abandon de créance.

70

Corrélativement :

- il n'y aurait lieu à aucune réintégration lorsque la renonciation à des recettes présenterait un caractère commercial ou lorsque cette renonciation présentant un caractère financier, la situation nette comptable -ou réelle- de la société bénéficiaire de l'aide serait négative (cf. ci-dessous III et BOI-BIC-BASE-50-20-I-B) ;

- dans la situation où la renonciation à des recettes présenterait un caractère financier, il conviendrait de réintégrer le montant de l'aide consentie dès lors que la situation nette - ou réelle - de la société bénéficiaire de l'avantage serait positive, en proportion du pourcentage de participation détenue dans cette même société (cf. ci-dessous III ***et*** BOI-BIC-BASE-50-20-I-B-2-b-3°).

Remarque : La filiale bénéficiant de la part de la société mère d'une aide consentie sous forme de renonciation à des recettes n'a pu déduire de ses résultats les sommes correspondantes qui n'ont été ni exigées, ni acquittées. Par suite, l'avantage en résultant se trouve, de cette façon, déjà pris en compte dans les bases déclarées et ne peut donner lieu à réintégration qui formerait double emploi, ni, en l'absence de flux financier, à l'application de l'article 216 A du CGI (cf. ci-après BOI-BIC-BASE-50-20-II-A).

Enfin, une réponse ministérielle faite à M. Paul GIROD, sénateur, (JO déb. Sénat du 6 novembre 1986, n° 1718 p. 1559), a précisé le régime des abandons de créances réalisés dans le cadre d'un redressement judiciaire en indiquant que les remises de dettes effectuées dans le cadre de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 s'analysent comme des abandons de créances . Ces remises ne peuvent être admises en déduction des résultats de l'entreprise créancière que si elles sont consenties dans l'intérêt direct de son exploitation et si elles trouvent leur fondement dans l'existence d'une contrepartie réelle et suffisante.

II. Caractère normal ou anormal des aides

80

Il convient, au préalable, d'apprécier si l'abandon de créance ou le versement de la subvention constituent un acte de gestion normal.

En effet, le caractère normal ou anormal de l'aide détermine les régimes tant de déductibilité de la créance abandonnée chez l'entreprise qui consent l'abandon (cf. BOI-BIC-BASE-50-20-I-A-2) que l'imposition de l'avantage correspondant chez l'entreprise qui en est bénéficiaire (cf. ci-après BOI-BIC-BASE-50-20-II-B).

La preuve du caractère normal de l'aide est apportée lorsqu'il est établi que celle-ci a été consentie dans l'intérêt de l'exploitation et trouve son fondement dans l'existence d'une contre-partie réelle et suffisante.

À cet égard, l'entreprise qui consent l'abandon de créance ne peut en aucun cas se contenter d'invoquer les liens de droit qui l'unissent à celle qui est bénéficiaire de l'abandon (telle une société mère au regard d'une de ses filiales) pour établir le caractère normal de l'acte de gestion.

Pour ménager toute garantie en matière de preuve, le service ne doit pas hésiter, dans les situations où l'appréciation des circonstances de fait soulève des difficultés, à saisir la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires conformément à l'article L. 59, alinéa 2 du LPF.

Il n'est pas possible de dresser une liste limitative d'abandons de créances normaux et anormaux ; cette appréciation résulte essentiellement des circonstances de fait qui ont présidé à l'attribution de l'aide.

90

Le Conseil d'État a notamment jugé que le caractère normal des aides était établi dans les situations suivantes :

- l'abandon temporaire par une société de ses redevances de concession, dès lors que cet abandon avait eu, pour contrepartie, les dépenses engagées par le concessionnaire en vue du développement de sa clientèle, dépenses qui devaient -en assurant une plus large diffusion des produits de la société- procurer à celle-ci au prix d'un sacrifice momentané une source importante de bénéfices (CE, arrêt du 19 décembre 1951, req. n°s 87757 et 94405) ;

- avances consenties à une société B et règlement de diverses dépenses d'exploitation pour le compte de cette dernière par une société A, pour permettre à la première de poursuivre une activité commerciale qui, compte tenu de l'étroite dépendance existant entre ces deux sociétés était indispensable au fonctionnement normal de la société créancière (CE, arrêt du 27 avril 1964, req. n° 55733) ;

- subventions versées par une société mère à des filiales en difficulté dont les déficits constants n'étaient pas de nature à exclure tout espoir de redressement (CE, arrêt du 12 juillet 1978, req. n°s 2138 et 2769) ;

- subventions d'équilibre versées par une société à ses fournisseurs exclusifs dont elle détient le capital social directement ou par l'intermédiaire de son gérant et à qui elle impose des normes strictes de fabrication et des prix correspondant à ses objectifs de marché (CE, arrêt du 16 février 1983, req. n° 37868) ;

- remise partielle d'une dette accordée par une société à une autre société dont elle détient la quasi-totalité du capital pour lui permettre de poursuivre une activité commerciale normale et de préserver ainsi la notoriété du groupe et sa position sur le marché des produits pharmaceutiques (CE, arrêt du 13 juillet 1978, req. n° 3094) ;

- subvention allouée à la société commercialisant ses produits, et dont il est l'unique fournisseur et le gérant, par un exploitant qui, en vue d'accroître ses débouchés, a imposé à cette société une politique de bas prix compromettant sa situation financière au point d'en entraîner la liquidation (CE, arrêt du 9 octobre 1981, n° 15553) ;

- abandon de créance consenti par une société à une filiale à 99,97 % dès lors que la société mère a pu estimer à juste titre qu'il était conforme à ses intérêts, notamment pour sauvegarder son renom, d'assainir la situation financière de sa filiale en difficulté, alors même qu'elle aurait pu recourir à d'autres mesures pour parvenir aux mêmes fins, en particulier souscrire à une augmentation de capital de la filiale, précédée ou non d'une réduction de capital (CE, arrêt du 30 avril 1980, req. n° 16253 ; voir aussi l'arrêt du 27 novembre 1981, req. n° 16814, cf. III §150, ainsi que l'arrêt du 27 juin 1984, n° 35030) ;

- abandons de créances ou subventions versées par une société à une filiale ou à une société sœur afin que celle-ci puisse rééquilibrer son compte d'exploitation et conserver, par la poursuite de son activité, les débouchés commerciaux de la société versante (voir en ce sens les arrêts rendus en matière de TVA, cf. ci-dessous III §150) ;

- abandon de créance consenti par une société mère à sa filiale se trouvant dans une situation commerciale susceptible d'entraîner la cessation de son activité, dès lors qu'en assainissant la situation de celle-ci (laquelle était d'ailleurs sa cliente), la société mère a visé à sauvegarder son renom et à assurer le maintien de sa propre activité (CE, arrêt du 4 décembre 1985, n° 44323).

100

En revanche, ne peuvent être considérés comme procédant d'une gestion normale, par exemple :

- les abandons de créances ou subventions aboutissant tant par leur caractère répétitif que par leur modulation en valeur absolue :

  - soit à une remontée au niveau d'une société mère des déficits subis par certaines de ses filiales ;
  - soit à une localisation optimale des résultats imposables entre sociétés appartenant à un même groupe, notamment lorsque la société bénéficiaire d'une subvention ou d'un abandon de créance est située dans un pays ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié ;

- les abandons de créances ou les subventions dans le cadre desquels il est démontré qu'une personne ou plusieurs personnes liées par une communauté d'intérêts, détenant une participation substantielle du capital de la société ayant bénéficié de l'abandon, se sont abstenues d'aider cette société alors même qu'elles y avaient intérêt et qu'elles étaient en mesure de le faire ;

- la remise partielle, par une société, d'une avance de fonds faite par elle à une autre société, dès lors que les deux sociétés en cause, bien qu'ayant un associé commun et poursuivant un objet semblable, étaient entièrement étrangères l'une de l'autre (CE, arrêt du 5 mai 1967, req. n° 69059, RJCD 1re partie, p. 118). Au cas particulier, les deux sociétés exploitaient des établissements appartenant à une même chaîne ;

- l'abandon par une société anonyme, aux héritiers de son administrateur et principal actionnaire, du solde débiteur d'un compte ouvert dans ses écritures au nom du défunt et représentant le montant d'avances consenties à ce dernier sur

des bénéfices qui, en définitive, n'avaient pas été distribués par la suite (CE, arrêt du 12 novembre 1948, req. n° 68840 ; RO, p. 95) ;

- la renonciation au remboursement d'avances qui ont été consenties dès l'origine à des fins étrangères à une gestion commerciale normale (en ce sens, notamment, CE, arrêts du 7 novembre 1979, req. n° 06188, du 14 mai 1980, n° 09259) ;

- les aides dont la réalité n'a pu être établie par leur identification dans la comptabilité de la société qui en était le prétendu bénéficiaire (CE, arrêt déjà cité du 12 juillet 1978, req. n°s 2138 et 2769) ;

- les subventions allouées par une société à d'autres sociétés et dont le versement n'était pas conforme aux usages commerciaux, ni justifié par les circonstances de l'affaire (CE, arrêt du 12 juillet 1978, req. n°s 2138 et 2769) ;

- les avances consenties à une entreprise qui lui est juridiquement étrangère, sans stipulation d'intérêts ni délai de remboursement, par une société qui n'engage aucune action pour recouvrer sa créance (CE, arrêt du 29 juin 1981, req. n°s 15950, 15952 et 15953) ;

- l'abandon par un contribuable à une société dont il détient 45 % des parts, au demeurant non inscrites à l'actif du bilan de son entreprise individuelle d'agent de voyages, d'une fraction des commissions revenant à cette entreprise (CE, arrêt du 31 janvier 1983, n° 17885).

Dans le même sens voir également CE, arrêt du 15 octobre 1982, n° 26585 cité au BOI-BIC-BASE-50-20-I-A-2.

Une filiale qui n'entretient pas de relations commerciales avec la société mère, n'est pas fondée à déduire de ses résultats le montant d'un abandon de créance qu'elle lui a consenti, dès lors qu'elle ne justifie d'aucun intérêt propre à l'apport d'une aide.

La circonstance que la créance aurait été abandonnée afin de permettre à la société mère de renoncer à une créance de même montant qu'elle détenait sur une autre de ses filiales est inopérante, dans la mesure où, en l'absence de tout lien financier ou commercial entre les deux filiales, il n'est pas établi que la filiale en cause aurait eu un intérêt particulier à la bonne marche de la société sœur (CE, arrêt du 19 décembre 1988, n° 55655).

III. Classification des aides accordées dans le cadre de décisions normales de gestion

110

Les conséquences fiscales des décisions d'octroi d'abandons de créances ou de subventions allouées dans le cadre de décisions de gestion normales diffèrent tant pour l'entreprise qui les consent que pour celle qui en est bénéficiaire selon que l'aide présente un caractère commercial ou financier (cf. BOI-BIC-BASE-50-20).

Le caractère de chaque abandon de créance résulte de l'examen - non pas isolément - mais globalement de l'ensemble des éléments de fait ou de droit relevés au moment où l'abandon de créance a été consenti, tels, notamment :

- la nature et le montant de la créance abandonnée ou de la somme versée ;

- les relations existant ou ayant existé entre l'entreprise créancière et l'entreprise débitrice ;

- les motivations réelles ayant conduit à abandonner la créance.

La détermination de la qualification de l'abandon de créance ne présente pas de difficultés particulières lorsque tous les éléments d'appréciation permettent, en raison de leur homogénéité, de conclure avec certitude au caractère exclusivement commercial ou financier de l'abandon.

120

Peut ainsi être qualifié de commercial l'abandon d'une créance trouvant son origine dans des relations commerciales entre deux entreprises et consenti soit pour maintenir des débouchés, soit pour préserver des sources d'approvisionnement.

À cet égard, le fait que l'entreprise qui consent l'abandon soit une banque ou un établissement de crédit n'est pas de nature à disqualifier, au regard de l'impôt sur les bénéfices, le caractère commercial de l'abandon.

130

Un abandon de créance doit être qualifié de financier lorsque simultanément la nature de la créance (prêt, avance...), les liens existant entre l'entreprise créancière et l'entreprise débitrice exclusifs de toute relation commerciale ainsi que les motivations de l'abandon présentent un caractère strictement financier.

140

En revanche, la qualification de l'abandon de créance peut être délicate dans les cas où les éléments d'appréciation sont aussi divers qu'hétérogènes en raison, par exemple :

- du fait que l'avantage consenti à une entreprise a consisté dans le versement de subvention ou de sommes « innommées » ;

- de l'existence simultanée de relations commerciales ou financières et d'autres liens entre la société créancière et la société débitrice (relations de mères à filles, sociétés dépendant d'un même groupe, sociétés sœurs...) ;

- de la constatation de relations commerciales ou financières antérieures, intermittentes ou concomitantes.

Dans ces diverses situations le caractère de l'abandon doit être principalement recherché dans les motivations qui ont conduit à abandonner la créance ou à consentir un avantage de trésorerie :

- si ces raisons revêtent un aspect commercial marqué et prédominant, l'abandon est commercial ;

- dans le cas contraire, l'abandon est financier.

150

C'est ainsi que dans le cas d'une société française qui avait consenti l'abandon de la totalité de ses créances à la filiale allemande dont elle détenait 97,6 % du capital et qui se trouvait en situation financière difficile, le Conseil d'État a jugé que l'abandon s'inscrivait non dans le cadre de la gestion de ses participations financières mais répondait à des fins relevant essentiellement de son activité commerciale. En effet, par l'aide ainsi accordée, la société française avait cherché à éviter un dépôt du bilan de sa filiale qui aurait risqué de porter atteinte à son crédit et surtout n'aurait pas manqué d'entraver la poursuite de ses activités commerciales en Allemagne dont cette filiale était un instrument (CE, arrêt du 27 novembre 1981, req. n° 16814).

De même, il a été jugé que devaient être considérés comme revêtant un caractère commercial :

- les subventions d'équilibre allouées à une société française au cours de quatre années successives par une société sœur et fournisseur allemand soucieux de conserver des débouchés convenablement assurés par l'activité de la société française (en ce sens, CE, arrêt du 7 mai 1980, req. n° 13493) ;

- les abandons de créances successifs consentis par une société mère suisse à sa filiale française afin que celle-ci puisse rééquilibrer les comptes d'exploitation et poursuivre son activité commerciale de diffusion en France des produits de la société mère (en ce sens, CE, arrêt du 25 juillet 1980, req. n° 11169) ;

- les subventions d'exploitation supportées sous forme de prise en charge de dépenses de publicité importantes par les membres d'un groupement d'intérêt économique ayant intérêt, indépendamment de leur qualité d'associé, à voir accroître le volume des ventes du groupement (en ce sens, CE, arrêt du 9 janvier 1981, req. n° 10164) ; les sommes versées à une entreprise française exploitant en France un commerce de vente au détail de vêtement par ses deux fournisseurs allemand et belge soucieux de conserver les débouchés convenablement assurés par l'activité de la société française (CE, arrêt , du 20 octobre 1982, req. n° 23588).

160

Au contraire, revêtent un caractère financier l'abandon de créance ou la subvention consentis :

- par une entreprise à une autre entreprise afin de mettre un terme aux relations commerciales qu'elles entretenaient ;

- par une société mère à une filiale en l'absence de relations commerciales significatives. À cet égard, le fait qu'une société mère ou qu'une société d'un groupe assure, pour le compte de ses filiales ou des autres sociétés du groupe, des services internes d'intérêt commun n'est pas, en principe, de nature à nouer des relations commerciales significatives ;

- par une entreprise participant à une opération d'assainissement financier d'une autre entreprise, de restructuration d'un groupe ou d'un secteur d'activité économique déterminé.