

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BIC - Produits et stocks - Subventions soumises au régime de droit commun

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Produits et stocks

Titre 1 : Produits

Chapitre 3 : Produits exceptionnels

Section 1 : Subventions

Sous-section 1 : Subventions soumises au régime de droit commun

Sommaire :

- I. Subventions d'État en faveur de la recherche développement, remboursables en cas de succès
- II. Aides financières d'équipement consenties dans le cadre d'accords inter-entreprises
 - A. Aide financière consentie sous condition suspensive
 - 1. Situation de l'entreprise bénéficiaire de l'aide financière
 - 2. Situation de l'entreprise qui accorde l'aide financière
 - B. Avances sur commissions futures
 - C. Versement de subventions sous condition résolutoire

1

Ces subventions, auxquelles aucune disposition particulière du CGI ne réserve un traitement spécial, doivent être comprises dans les résultats imposables de l'exercice au cours duquel elles ont été acquises.

Un problème particulier se pose pour les subventions pouvant donner ultérieurement lieu à remboursement. Si les subventions ont le caractère de simples avances, à l'inscription de la recette à l'actif correspond l'inscription au passif d'une dette à terme d'un montant équivalent : en pareil cas, le bénéfice imposable de l'entreprise ne se trouve pas affecté par la somme reçue.

10

Si, en revanche, le remboursement est purement éventuel, s'il ne doit intervenir, par exemple, que dans le cas où l'entreprise réaliserait ultérieurement des bénéfices et après rémunération du capital social, ce remboursement a dès lors le caractère d'un partage de bénéfice, et non celui d'une charge du capital. La subvention est par suite à comprendre dans les bases imposables de l'exercice au cours duquel elle est immédiatement et définitivement acquise (CE, arrêt du 25 mars 1941, req. n° 51558, RO, p. 108).

Il convient de comprendre dans le bénéfice imposable de l'exercice en cours une subvention

immédiatement acquise à une entreprise malgré l'existence d'une clause résolutoire prévoyant le remboursement de cette subvention en cas de non-respect de certains engagements.

Étant donné la diversité des subventions qui sont imposables dans les conditions de droit commun, une liste exhaustive ne peut en être dressée. En effet, ces subventions comprennent, outre les subventions d'exploitation (cf. [BOI-BIC-PDSTK-10-10-20-I](#)), toutes les subventions d'équilibre et certaines subventions d'équipement, parmi lesquelles les aides financières d'équipement consenties en vertu d'accords inter-entreprises.

20

Dans ces conditions, on se bornera à examiner ci-après, en raison de certaines particularités ou de mesures administratives prises en ce qui les concerne :

- les subventions allouées par l'État pour favoriser les travaux de recherche-développement ;
- les aides financières d'équipement accordées par des entreprises à d'autres entreprises.

I. Subventions d'État en faveur de la recherche développement, remboursables en cas de succès

30

Certaines entreprises bénéficient, pour leurs travaux de recherche-développement, d'une aide financière qui leur est allouée par l'État sous la forme de subventions remboursables en cas de succès.

Ces subventions, destinées à couvrir 50 % au plus des frais d'études, de construction et de mise au point de prototypes industriels, sont versées en une ou plusieurs tranches.

Le contrat accordant une subvention prévoit que le remboursement de la somme versée, majorée d'une prime forfaitaire, sera opéré sur une certaine période, en général dix ans, par annuités égales à un pourcentage du chiffre d'affaires réalisé sur la vente des matériels fabriqués ou du produit des cessions de brevets et licences d'exploitation.

En cas d'échec du projet, aucun reversement n'est effectué par l'entreprise.

Les subventions dont il s'agit étant ainsi susceptibles, suivant que la construction du prototype en vue duquel elles ont été accordées aboutit, ou non, à une exploitation industrielle, de donner lieu à remboursement ou, au contraire, de rester définitivement acquises aux entreprises bénéficiaires, les différentes opérations de versement et de remboursement de ces subventions entraînent, au point de vue fiscal, les conséquences suivantes.

Eu égard tant à l'esprit dans lequel elles sont consenties qu'aux modalités suivant lesquelles intervient le remboursement ou la remise, les allocations de l'espèce revêtent, en dépit de la terminologie employée pour les désigner, plutôt le caractère de prêts remboursables que celui de subventions proprement dites.

Il s'ensuit que l'encaissement par une entreprise d'une subvention remboursable doit rester sans incidence sur ses bénéfices imposables et qu'il en est de même, bien entendu, du remboursement, tout au moins dans la mesure où il correspond au principal de la subvention.

40

En revanche, lorsqu'en exécution des clauses du contrat, l'entreprise est tenue de rembourser une somme supérieure à celle qui lui a été allouée, l'excédent de remboursement, qui s'apparente à la prime de remboursement des emprunts obligataires, présente le caractère d'une charge déductible pour la détermination de l'assiette de l'impôt. La déduction de cet excédent doit d'ailleurs être échelonnée sur la durée de la période de remboursement prévue au contrat, chacun des versements étant censé comprendre, à due concurrence, une fraction du principal de la subvention et une fraction de l'excédent.

Dans l'hypothèse où, à défaut de remboursement de l'intégralité de la subvention dans le délai prévu, il

est fait, pour un motif quelconque, remise totale ou partielle des sommes non encore remboursées, le montant de la subvention restant définitivement acquis à l'entreprise doit être rattaché, pour l'assiette de l'impôt, aux résultats de l'exercice en cours à la date de la remise de la dette.

II. Aides financières d'équipement consenties dans le cadre d'accords inter-entreprises

50

Certaines entreprises importantes, et notamment des compagnies pétrolières, recourent pour l'écoulement d'une partie de leur production, à des entreprises indépendantes auxquelles elles accordent une aide financière destinée à leur permettre d'améliorer leurs équipements et, de ce fait, d'accroître le volume de leurs ventes.

Le régime fiscal de cette aide financière varie suivant la nature juridique de la convention passée entre les parties.

A. Aide financière consentie sous condition suspensive

60

Aux termes d'accords conclus pour une durée déterminée, l'entreprise bénéficiaire d'une aide d'équipement s'engage notamment, en contrepartie, à assurer périodiquement la vente d'une quantité minimum de produits faisant l'objet de l'activité de son cocontractant. À l'expiration de ce délai, l'aide ainsi consentie est définitivement acquise à l'entreprise intéressée ou doit être intégralement remboursée selon que cette dernière a, ou non, respecté toutes les clauses du contrat.

Le régime fiscal des avances de cette nature doit être réglé suivant les distinctions ci-après :

1. Situation de l'entreprise bénéficiaire de l'aide financière

70

Au moment de son versement à l'entreprise bénéficiaire, le montant de l'aide financière présente, pour celle-ci, le caractère non d'une créance acquise, mais d'une créance sous condition suspensive, assimilable pendant la période prévue par le contrat à une simple avance.

Il s'ensuit que l'entreprise considérée doit normalement inscrire les sommes ainsi reçues à un poste du passif de son bilan et amortir les installations nouvelles, réalisées grâce à cette aide, sur leur prix de revient réel.

Lorsque, les clauses du contrat n'ayant pas été intégralement respectées, l'entreprise doit ultérieurement rembourser lesdites sommes, ce remboursement demeure également sans incidence sur la détermination du bénéfice imposable.

Par contre, si l'entreprise bénéficie, avant ou à l'expiration du contrat, de la remise de tout ou partie des avances qui lui ont été consenties, les sommes correspondantes doivent, à titre de créances acquises, être rattachées, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, aux résultats de l'exercice en cours à la date de cette remise.

2. Situation de l'entreprise qui accorde l'aide financière

80

Quant à l'entreprise qui accorde l'aide financière, elle doit inscrire, au moment de leur versement, les avances ainsi consenties à un poste d'actif de son bilan et elle ne pourra être autorisée à en comprendre le montant parmi ses charges déductibles qu'à la date à laquelle lesdites avances seront définitivement

acquises à l'entreprise bénéficiaire.

B. Avances sur commissions futures

90

Dans un second type de contrat, les sommes versées à titre d'aides à l'équipement constituent des avances sur commissions futures dont le remboursement est effectué pendant toute la durée du contrat sous la forme d'une réduction des commissions qui sont consenties par la compagnie pétrolière sur les achats de l'entreprise bénéficiaire de l'aide.

S'agissant, dès lors, d'un véritable emprunt, le versement et ensuite le remboursement- des sommes en cause ne modifie pas l'actif net des entreprises intéressées et, par suite, reste sans incidence sur la détermination de leur bénéfice imposable.

Corrélativement, les commissions versées ou reçues, selon l'entreprise considérée, doivent, pour chaque exercice, être inscrites au débit du compte d'exploitation de l'entreprise qui accorde l'aide et au crédit du compte d'exploitation de celle qui la reçoit pour leur montant brut, c'est à dire avant application de la réduction ci-dessus visée.

C. Versement de subventions sous condition résolutoire

100

Dans un troisième type de contrat, l'aide financière d'équipement est immédiatement acquise à l'entreprise bénéficiaire, nonobstant l'existence d'une clause résolutoire prévoyant le reversement de la somme reçue en cas de non-exécution des engagements pris. De son côté, l'entreprise qui alloue la subvention obtient de son client privilégié certains avantages commerciaux, notamment l'exclusivité de la vente des produits de sa fabrication et elle accroît ainsi les éléments incorporels de son actif commercial.

Le régime fiscal applicable à cette subvention doit être réglé comme suit :

- l'entreprise bénéficiaire de la subvention doit comprendre la totalité de celle-ci dans les bénéfices imposables de l'exercice en cours à la date de son versement ;
- l'entreprise qui alloue la subvention ne peut, pour autant, être admise à comprendre l'intégralité de cette aide parmi les charges déductibles de l'exercice au cours duquel elle en a versé le montant, dès lors qu'en contrepartie elle fait entrer de nouveaux éléments dans son actif.

110

Toutefois, ces avantages pouvant être réputés prendre fin à l'expiration du contrat, l'entreprise dont il s'agit est fondée à amortir la somme afférente à chaque convention sur la durée prévue par celle-ci, étant entendu qu'en cas de réalisation de la condition résolutoire et, par suite, de remboursement de la somme considérée, les amortissements ainsi pratiqués doivent être rapportés aux bénéfices imposables de l'exercice en cours à la date de cette réalisation.

Le Conseil d'État a jugé, en application de ces principes, que les sommes qu'une entreprise a reçues d'une société pétrolière, à titre de participation aux frais d'installation d'une station de distribution de carburant liquide, dans des conditions telles que lesdites sommes lui sont définitivement acquises et ne présentent pas le caractère de simples avances, sont à comprendre dans les bénéfices d'exploitation de l'exercice au cours duquel elles ont été perçues. La Haute Assemblée a rejeté l'objection tirée de ce que le remboursement des sommes en cause serait prévu en cas d'utilisation non autorisée de pompes n'appartenant pas à la société pétrolière, l'entreprise ayant, dans ce cas, la possibilité de déduire les sommes ainsi restituées des résultats de l'exercice au cours duquel aurait lieu le remboursement (CE, arrêt du 24 février 1964, req. n°

57362, RO, p. 36).

De même, dans le cas d'un propriétaire d'une station de graissage ayant reçu « à fonds perdus » une somme déterminée d'une société pétrolière pour avoir mis à la disposition de cette dernière, aux fins de publicité, la totalité de ses installations et pris l'engagement de lui acheter, chaque année, une certaine quantité de lubrifiant, il a été jugé que, nonobstant la clause selon laquelle le non-respect, par le propriétaire, de l'engagement d'acquiescer une quantité d'huile minimale, donnerait lieu au versement par lui d'une indemnité pour préjudice commercial, la somme susvisée constitue, dans son intégralité, une recette de l'exercice au cours duquel elle a été perçue et non pas une avance remboursable ni une remise globale avant facturation dont le bénéfice ne serait définitivement acquis au contribuable par fraction annuelle qu'après la réalisation des engagements pris (CE, arrêt du 22 février 1967, req. n° 68526, RJCD, 1re partie, p. 58).

Il a été jugé, d'autre part, que lorsqu'une société pétrolière consent à certains distributeurs de carburants, qui s'engagent à ne vendre que les produits de sa marque, une aide financière pour leur permettre d'aménager leurs installations, cette aide, bien que favorisant l'acquisition d'éléments corporels attachés aux fonds de commerce exploités par les intéressés, a pour effet, en permettant à ces derniers d'accroître leur clientèle et, par suite, le volume de leurs ventes, d'entraîner en contrepartie une augmentation de la valeur des éléments incorporels du propre fonds de la société pétrolière et ne peut donc être regardée pour celle-ci comme une charge d'exploitation (CE, arrêt du 7 juillet 1971, req. n° 78412, RJ II, p. 131).