RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-60-20-10-20210224
Date de publication : 24/02/2021

BIC - Frais et charges - Charges exceptionnelles - Opérations concernées - Pertes résultant de la disparition ou de la destruction d'éléments d'actif

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Frais et charges d'exploitation
Titre 6 : Charges exceptionnelles
Chapitre 2 : Opérations concernées
Section 1 : Pertes résultant de la disparition ou de la destruction d'éléments d'actif

Sommaire :

I. Pertes résultant de la détérioration ou de la destruction d'éléments de l'actif immobilisé
II. Vols et détournements
III. Créances irrécouvrables
A. Les créances irrécouvrables doivent se rattacher à la gestion normale de l'entreprise
1. Condition remplie
2. Condition non remplie
B. Exercice d'imputation des créances irrécouvrables
IV. Abandon de créances

Actualité liée : 24/02/2021 : BIC - IS - Entreprises faisant l'objet d'une procédure de conciliation - Remboursement accéléré des créances de report en arrière des déficits - Abandons de créance à caractère commercial

I. Pertes résultant de la détérioration ou de la destruction d'éléments de l'actif immobilisé

1

En cas de destruction d'un élément de l'actif immobilisé, la somme correspondant à la valeur résiduelle de cet élément constitue, en principe, une charge de l'exercice au cours duquel cette destruction est intervenue. Il en est ainsi des charges correspondant à la fraction du prix de revient restant à amortir :

- d'un immeuble détruit (CE, décision du 8 janvier 1943, n°s 47609 et 63972) ;

- d'un matériel que son usure complète a amené l'exploitant à détruire au cours d'un exercice (CE, décision du 14 novembre 1938, n° 60029).

De même, dans le cas d'une entreprise dont les immeubles et le matériel ont été détruits ou endommagés par une inondation, il a été jugé que la valeur non amortie des éléments détruits (notamment un pont) et les frais occasionnés tant pour la remise en état des éléments endommagés que par la construction d'une passerelle provisoire constituent des charges déductibles (CE, décision du 4 juin 1947, n° 78889).

10

Le Conseil d'État a, par ailleurs, jugé qu'une société pouvait déduire de son bénéfice imposable la totalité de la perte subie à l'occasion de la cession d'un véhicule automobile inscrit à son actif et mis hors d'usage à la suite d'un accident survenu au cours d'un déplacement de son gérant, bien que ce déplacement eût été motivé par des besoins autres que ceux de l'exploitation sociale ; le Conseil d'État a en effet considéré que, dès lors qu'il n'était pas contesté que le gérant n'était tenu, de ce chef, d'aucune obligation de réparation à l'égard de la société, la constatation d'une telle perte par cette dernière ne pouvait être regardée comme équivalent, en tout ou en partie, à une libéralité faite à son gérant ni, par suite, comme constituant, une distribution de bénéfices (CE, décision du 5 mars 1971, n° 77351).

En l'espèce, l'administration avait fondé son rehaussement sur la circonstance que le gérant, véritable maître de la société propriétaire du véhicule avait utilisé ce dernier pour des déplacements effectués pour le compte d'une autre entreprise et que, dans ces conditions, la perte en question ne se rattachait pas à la gestion normale de l'exploitation.

Le Conseil d'État paraît avoir fait une application stricte des principes résultant de l'article 1882 du code civil (C. civ.) qui, en cas de perte par cas fortuit de la chose prêtée, ne met cette perte à la charge de l'emprunteur (en l'absence d'une stipulation contraire du contrat de prêt) que si l'intéressé aurait pu garantir la chose prêtée en employant la sienne propre ou si, ne pouvant conserver que l'une des deux, il a préféré la sienne.

20

De manière générale la valeur résiduelle d'un immeuble inscrit à l'actif qu'une entreprise démolit constitue une perte de l'exercice considéré dès lors que l'acquisition de l'immeuble détruit n'a pas été accomplie dans le seul but de construire sur le terrain redevenu libre une nouvelle construction. Dans cette dernière hypothèse, la valeur résiduelle de la construction détruite est incorporée au prix de revient de la nouvelle construction.

Le Conseil d'État a jugé que la disparition d'un bâtiment exploité pendant plusieurs années génère une perte égale à sa valeur comptable résiduelle, et non le report de cette dernière sur le prix de revient du nouveau bâtiment ou de son terrain d'assise dès lors qu'il n'apparaît pas que l'acquisition de ce bâtiment a été faite dans le seul but de réaliser, après sa démolition, sur le terrain d'assise, une construction nouvelle. (CE, décision du 16 juin 1999, n°177954, Ministre c/ Parmentier).

De même, la démolition d'un bâtiment devenu sans utilité pour les besoins de l'exploitation d'une entreprise, dans le cadre d'une gestion commerciale normale, en vue d'augmenter la valeur vénale du terrain qu'elle souhaite génère une perte comptable correspondant à la valeur résiduelle du bâtiment détruit.

Le Conseil d'État a décidé que si les frais entraînés par l'opération de démolition devaient être regardés comme augmentant le prix de revient du terrain vendu, la perte comptable constatée du fait de la destruction du bâtiment était déductible des bénéfices dès lors qu'elle n'a eu aucune contrepartie dans un accroissement de l'actif (CE, décision du 14 mai 1975, n° 93314).

25

Le régime fiscal de la perte comptable résultant de la destruction des éléments de l'actif qui n'est pas incorporé dans le coût de revient d'une nouvelle construction est précisé au II-H § 550 du BOI-BIC-PVMV-10-10-20.

30

Enfin, le traitement des dépenses engagées pour la reconstruction d'un pont emporté par une inondation et pour l'exécution de travaux de défense fluviale ou pour la réfection des ouvrages détruits par une inondation qui ont pour effet d'augmenter la valeur de l'actif de l'entreprise est précisé au BOI-BIC-CHG-20-10-20.

II. Vols et détournements

40

À moins qu'ils n'aient déjà une incidence directe sur le montant du résultat comptable (vol de marchandises par exemple) les vols et détournements subis par l'entreprise constituent une charge déductible pour l'assiette de l'impôt, sauf à tenir éventuellement compte, dans les résultats des exercices ultérieurs, des sommes ou valeurs restituées.

Remarque : Dans le cas où le vol porte sur des marchandises, il est tenu compte automatiquement de la charge correspondante du fait de la diminution des stocks en résultant à la clôture de l'exercice.

50

Le Conseil d'État a jugé à cet égard que la circonstance que les vols et détournements divers aient été commis au cours d'un exercice ne fait pas obstacle à ce que le montant de la perte correspondante soit déduit des résultats d'un exercice ultérieur, dès lors que c'est seulement au cours de ce dernier exercice que les vols et détournements ont été découverts (CE, décision du 30 septembre 1957, n° 76733).

60

Toutefois les détournements commis par un dirigeant, un mandataire social, un associé d'une société ne constituent pas des charges déductibles.

Il en est ainsi que la société victime du détournement relève de l'impôt sur le revenu ou soit passible de l'impôt sur les sociétés (CE, décision du 8 mars 1965, n°s 61093 et 62075).

Remarque : Pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, les sommes ou valeurs dérobées par un dirigeant, un mandataire social ou un associé sont par ailleurs considérées comme un revenu distribué.

De même n'est pas déductible la perte résultant de détournement commis par les salariés de la société, qui ont pour origine, directe ou indirecte, le comportement délibéré des dirigeants, mandataires sociaux ou associés ou leur carence manifeste dans l'organisation de la société et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle, contraires à l'intérêt de la société.

Remarque : Pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, les sommes ou valeurs dérobées par un salarié sont par ailleurs considérées comme un revenu distribué lorsque le détournement n'a pas été réalisé à l'insu de la société.

70

Lorsque de faux billets sont remis en contrepartie d'une vente ou d'une prestation de services, la perte subie doit répondre aux conditions de droit commun et, notamment, être appuyée de justifications suffisantes.

Ces justifications, qui résultent de l'appréciation d'une situation de fait, pourraient être considérées comme apportées, au cas particulier, notamment par le dépôt d'une plainte lorsqu'un commerçant prend lui-même conscience de la nature des espèces qu'il détient et les remet aux autorités compétentes, ou par la production d'un document émanant de sa banque si celle-ci procède à cette constatation. Ce document devrait préciser le montant des espèces présentées qui ont été conservées sans inscription correspondante sur un compte, la raison de cette conservation et être complété par le dépôt d'une plainte (RM Couderc, , n° 39098, JO débats AN du 25 novembre 1996, p. 6166).

III. Créances irrécouvrables

80

Lorsque le refus de paiement ou l'insolvabilité du débiteur s'oppose de manière définitive au recouvrement d'une créance, le créancier subit une charge égale au montant hors taxes des sommes non payées car l'entreprise a la possibilité sous certaines conditions, de récupérer la TVA qu'elle a dûment acquittée. Pour plus de précisions sur les conséquences en matière de TVA, il convient de se référer au BOI-TVA-DED-40-10-20.

L'imputation ou la restitution est subordonnée à la justification, auprès de l'administration, de la rectification préalable de la facture initiale.

Pour être déductibles des résultats imposables, les pertes résultant de l'irrécouvrabilité de créances doivent, bien entendu, se rapporter à des créances régulièrement constatées en comptabilité (CE, décision du 10 juillet 1947, n° 70458 et CE, décision du 10 janvier 1973, n° 79312).

En outre, ces pertes doivent notamment :

- être afférentes à des créances qui se rattachent à l'activité normale de l'entreprise ;

- être subies effectivement au cours de l'exercice dont elles grèvent les résultats imposables.

A. Les créances irrécouvrables doivent se rattacher à la gestion normale de l'entreprise

1. Condition remplie

90

Il en est ainsi tant des créances ayant pour contrepartie la vente de marchandises, la fourniture de services que de celles procédant d'opérations industrielles ou commerciales auxquelles se livre normalement l'entreprise.

De même, une entreprise ayant un compte en banque est en droit de déduire de ses bénéfices, à la suite de la liquidation de la banque, la part de sa créance qui peut être considérée comme définitivement perdue dans la mesure où le compte dont il s'agit a fonctionné pour les besoins de l'entreprise.

Enfin, a été considérée comme une dépense d'exploitation déductible pour la détermination du bénéfice imposable, la perte subie par une entreprise par suite de la mise en liquidation d'une société à qui elle avait consenti des avances de fonds dans le seul but de s'assurer sa clientèle et dont elle assumait en fait, la gestion (CE, décision du 27 décembre 1937, n° 58359).

2. Condition non remplie

100

En revanche, les créances irrécouvrables se rattachant à des opérations étrangères à l'exploitation ne peuvent donner lieu à aucune déduction.

Ainsi, en cas de perte du montant d'un prêt consenti par un commerçant en vue d'une opération commerciale étrangère à son activité habituelle, l'intéressé n'est pas autorisé à déduire cette perte des bénéfices de son entreprise dès lors que le contrat passé avec l'emprunteur ne comporte pas association en participation, mais présente le caractère d'un prêt à intérêts avec participation éventuelle aux bénéfices (CE, décision du 23 janvier 1931, n° 659).

Le Conseil d'État a jugé également que présentent le caractère de pertes non déductibles, les pertes subies à l'occasion de prêts consentis par une société ayant pour objet l'achat de tissus, à un exploitant de forêts, à un antiquaire, et à l'inventeur d'un métier pour fabrication de tapis, ces pertes, qui résultent d'opérations étrangères à l'activité normale de l'entreprise ne pouvant pas être regardées comme des dépenses d'exploitation (CE, décision du 4 juillet 1941, n° 61593).

De même, le Conseil d'État a jugé qu'une société, ayant consenti à une autre société une avance devenue irrécouvrable, n'était pas fondée à se plaindre de la réintégration de la perte correspondante dans son bénéfice imposable, dès lors qu'elle n'était en mesure de produire aucun élément de nature à établir que cette avance entrait dans le cadre d'une gestion commerciale normale ou de prouver l'existence d'une association en participation (CE, décision du 28 octobre 1966, n°62099).

Enfin, une entreprise ne peut porter en perte une créance irrécouvrable figurant à l'actif de son bilan dès lors que cette créance correspond à des factures fictives frauduleusement établies au cours d'exercices antérieurs et que son inscription en comptabilité n'a traduit aucun événement ou opération réellement effectuée susceptible d'influencer les résultats de l'exercice (CE, décision du 26 février 1975, n° 85563).

B. Exercice d'imputation des créances irrécouvrables

110

Le montant hors taxes de la créance irrécouvrable est déductible seulement du résultat de l'exercice au cours duquel la perte correspondante est devenue définitive.

Le Conseil d'État a ainsi refusé d'admettre en déduction des bénéfices d'un exercice la perte subie du chef d'une créance possédée par l'exploitant sur un débiteur dont la faillite n'a été déclarée qu'après la clôture dudit exercice, alors qu'aucune provision n'avait été constatée dans la comptabilité en vue de l'irrécouvrabilité de cette créance (CE, décision du 31 mars 1928, n° 93973 bis).

Dans le même sens, il a jugé que la perte résultant de l'irrécouvrabilité d'une créance hypothécaire doit être regardée comme définitive si, et dans la mesure où, l'immeuble hypothéqué ayant été vendu, le produit de cette vente reste inférieur au montant total de la créance. La circonstance que le contribuable devienne acquéreur de l'immeuble et réalise ensuite un profit à l'occasion de sa revente est sans incidence sur la détermination de l'exercice auquel la perte de la créance doit être rattachée (CE, décision du 17 juin 1981, n° 13147).

IV. Abandon de créances

120

L'abandon de créance est la renonciation par une entreprise à exercer les droits que lui confère l'existence d'une créance.

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.

Remarque 1 : 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.

Remarque 2 : Le régime fiscal des abandons de créances entre entreprises est explicité au BOI-BIC-BASE-50-10.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3438-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-CHG-60-20-10-20210224