RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PDSTK-10-30-30-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 09/01/2013

BIC - Produits et stocks - Produits exceptionnels - Profits autres que les subventions et les indemnités

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Produits et stocks
Titre 1 : Produits
Chapitre 3 : Produits exceptionnels
Section 3 : Profits autres que les subventions et les indemnités

Sommaire :

I. Dons et legs
II. Lots non réclamés de la loterie nationale
III. Extinction ou remise de dettes
A. Principes
B. Date de rattachement du profit
IV. Opérations financières
A. Bénéfices de change
B. Opérations de bourse
C. Primes d'émission
D. Cas de conversion d'obligations en actions

1

Les profits exceptionnels de toute nature, autres que les subventions et indemnités, cf. BOI-BIC-PDSTK-10-30-10 et BOI-BIC-PDSTK-10-30-20, sont à comprendre dans les bases imposables lorsqu'ils peuvent être considérés comme acquis à l'entreprise ou ont pour contrepartie des créances certaines dans leur principe et dans leur montant (cf. BOI-BIC-BASE-20).

On examinera successivement les profits résultant :

- de dons et legs ;

- de lots non réclamés de la Loterie nationale ;

- de remises de dettes ;

- d'opérations financières.

I. Dons et legs

10

Les dons et legs reçus par une entreprise sont imposables à titre d'accroissement de l'actif net, conformément aux dispositions de l'article 38-2 du code général des impôts (CGI). Il doit être tenu compte, pour l'assiette de l'impôt, de la valeur des sommes ou biens légués au jour de leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise, quelle que soit leur utilisation, sauf à comprendre parmi les charges déductibles le montant des frais (droits de mutation notamment) supportés par l'entreprise légataire.

En contrepartie, il est précisé que la valeur retenue lors de l'entrée dans l'actif des biens reçus en exécution de la donation ou du legs sert ultérieurement de base, le cas échéant, au calcul des amortissements pratiqués sur ces mêmes biens, ainsi que des plus-values ou moins-values provenant de leur cession.

Il est précisé que s'agissant du cas particulier des entreprises victimes de sinistres à la suite d'une catastrophe naturelle ou d'un événement à caractère dommageable, les dons qu'elles reçoivent à cette occasion sont exonérés dans les conditions prévues à l'article 237 quater du CGI (pour plus de précisions, voir BOI-BIC-BASE-10).

II. Lots non réclamés de la loterie nationale

20

Lorsqu'un contribuable a émis des certificats représentatifs de billets ou portions de billets de la Loterie nationale et s'est engagé à répartir chaque lot entre les acquéreurs des certificats correspondant au billet gagnant, le gain afférent aux fractions de lots non réclamées par certains clients a pour origine le contrat conclu avec ces derniers et présente, dès lors, le caractère d'un profit de nature commerciale à comprendre dans le bénéfice d'exploitation (CE, arrêt du 7 février 1944, req. n° 70624, RO, p. 27).

Le Conseil d'État a également jugé que, lorsqu'une entreprise exerçant l'activité définie ci-dessus a porté à un compte d'attente figurant au passif de son bilan les recettes provenant des lots non réclamés par ses clients, le montant de ce compte constitue, en fait, une provision. Il doit, par suite, être réintégré dans les bénéfices imposables de l'entreprise, dès lors que, en raison de la rareté et du peu d'importance des restitutions, les risques de remboursement à la couverture desquels le compte provisionnel est affecté ne remplissent pas les conditions de précision et de probabilité exigées par l' article 39-1-5° du CGI (CE, arrêt du 30 juillet 1948, req. n° 88871, RO, p. 90).

On notera que les lots non réclamés sont normalement acquis aux émetteurs dans un délai de un an à compter du jour du tirage. C'est donc à cette date qu'ils doivent être comptabilisés parmi les profits imposables de l'entreprise.

III. Extinction ou remise de dettes

A. Principes

30

D'une façon générale, il convient de considérer que l'abandon, par le créancier d'une entreprise, de la totalité ou d'une partie de sa créance entraîne corrélativement une diminution du passif de l'entreprise débitrice et, par suite, à due concurrence, une augmentation de l'actif net de cette dernière au sens de l'article 38-2 du CGI (voir en ce sens CE, arrêt du 6 octobre 1941, req. n° 69561, RO, p. 266 ; cf. également BOI-BIC-BASE-50).

Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'une société anonyme qui, ayant déduit de ses bénéfices la fraction lui incombant dans les déficits subis par une société civile sans procéder au profit de cette dernière à un transfert de fonds équivalent, cède ses parts de ladite société civile dans des conditions laissant au cessionnaire la charge du règlement du passif de cette société, doit être regardée, à raison de la disparition corrélative de son bilan de la dette qu'elle avait contractée envers la société civile dont il s'agit, comme ayant réalisé un profit imposable par application de l'article 38 du CGI (CE, arrêt du 4 novembre 1970, req. n° 77667, RJ, II, p. 204). Il est rappelé que conformément aux dispositions de l'article 218 bis du CGI, une société passible de l'impôt sur les sociétés, qui possède des parts d'une société civile non soumise audit impôt, doit inscrire la valeur de ces parts à l'actif de son bilan et passer en comptabilité sa part dans les résultats de la société civile mais doit aussi, corrélativement, si ces résultats n'ont pas donné lieu à un transfert de fonds équivalent débiter ou créditer selon le cas la société civile des sommes correspondantes.

Il a également été jugé que l'extinction d'une dette entre le bilan d'ouverture et le bilan de clôture d'un exercice implique, quelle qu'en soit la cause et à moins qu'elle ait pour contrepartie une diminution des valeurs d'actifs, une augmentation de la valeur de l'actif net entre l'ouverture et la clôture de l'exercice (CE, arrêt du 13 décembre 1982, n° 25510). Au cas d'espèce, une société avait substitué « un compte d'ordre indisponible » n'ayant pas le caractère de compte de tiers, à deux comptes de tiers. Cette écriture avait eu pour effet de réduire le passif à l'égard des tiers.

Lorsqu'un emprunt a été garanti par un contrat d'assurance-vie souscrit sur la tête de l'emprunteur, l'extinction de la dette de l'emprunteur consécutive au versement par la compagnie d'assurances de la somme restant due au prêteur constitue un bénéfice imposable pour l'emprunteur (cf. BOI-BIC-PDSTK-10-30-20-III §120).

À l'occasion de la conclusion par une société d'un prêt auprès d'un organisme bancaire, le gérant s'était porté caution en adhérant à un contrat d'assurance groupe souscrit au profit de ladite société qui en acquittait les primes.

La Haute Assemblée a jugé que les sommes versées par la compagnie d'assurances lors du décès du gérant à l'organisme bancaire, dont le montant correspondait au capital et aux intérêts restant dus à cette date, ayant eu pour effet d'éteindre la dette sociale sans faire naître une dette équivalente à l'égard des héritiers, constituent pour la société une recette imposable (CE, arrêt du 10 juin 1983, n° 28919).

S'agissant de l'extinction de dette compensée par un apport, cf. BOI-BIC-BASE-10-10 II-A-3 § 170 à 250 .

B. Date de rattachement du profit

40

Toute remise de dette constitue un profit dont il y a lieu de tenir compte pour l'établissement de l'impôt de l'exercice au cours duquel a eu lieu cet abandon de créance par un tiers et non de l'exercice au cours duquel a juridiquement pris naissance ladite créance (CE, arrêt du 15 juillet 1960, req. n° 42792, RO, p. 136).

Il en va de même lorsqu'une entreprise bénéficie, au cours d'un exercice donné, d'un règlement judiciaire comportant un abandon partiel de créances.

Il a été également jugé :

- qu'une dette ayant donné lieu à l'émission d'une traite acceptée par le débiteur doit être réputée certaine tant que l'action ouverte contre l'accepteur n'est pas prescrite selon les règles prévues par l'article 179 du Code de commerce (codifié sous l'article L 511-78) ou que la dette n'est pas annulée ou réduite par décision de justice (CE, arrêt du 15 juin 1966, req. n° 62140, RO, p. 184) ;

- que les profits résultant de l'extinction d'une dette doivent être rattachés, pour l'assiette de l'impôt, aux résultats de l'exercice au cours duquel leur existence a été soit reconnue par le contribuable lui-même, soit constatée par l'Administration, même si, tout en affectant des postes maintenus en comptabilité, ils se rapportent à des exercices antérieurs dont les résultats ne peuvent être repris (CE, arrêts du 20 décembre 1952, req. n° 86821, RO, p. 141, et du 11 février 1966, req. n° 65823, RO, p. 62).

IV. Opérations financières

A. Bénéfices de change

50

Les bénéfices de change peuvent avoir une double origine. Ils peuvent provenir de placements en devises étrangères effectués au moyen de fonds de l'entreprise. Ils peuvent aussi résulter de certaines opérations commerciales traitées directement en monnaies étrangères.

Les gains provenant de la cession d'avoirs en monnaies étrangères sont imposables parce que réalisés.

Mais, même en l'absence de réalisation, des profits comptables sur les avoirs en monnaies étrangères peuvent apparaître en fin d'exercice. On rappelle, en effet, que les devises étrangères, ainsi que les créances et dettes en devises, doivent être évaluées à la clôture de chaque exercice d'après le dernier cours connu (cf. BOI-BIC-BASE-20-10 II-D) et que les bénéfices de change éventuellement constatés doivent être compris dans les résultats imposables de l'exercice.

Il va de soi que si des pertes de change étaient alors constatées elles seraient corrélativement admises en déduction pour l'assiette de l'impôt.

B. Opérations de bourse

60

En principe, tous les profits (ou les pertes) réalisés lors de la vente en bourse de titres de participation et, d'une façon plus générale, de valeurs mobilières appartenant à une entreprise industrielle ou commerciale doivent être retenus pour la détermination, soit du montant des plus-values (ou moins-values) de l'exercice, soit des résultats d'exploitation imposables dans les conditions de droit commun, suivant que les titres cédés sont ou ne sont pas considérés comme faisant partie de l'actif immobilisé de l'entreprise cédante.

Les entreprises qui ont pour objet le commerce de titres, et pour lesquelles ces valeurs constituent en réalité des stocks, doivent comprendre dans leur bénéfice d'exploitation les profits que leur procure la cession de titres, quelle qu'en soit la date d'acquisition. Mais il est précisé à cet égard que la notion de commerce de titres ne doit pas être entendue dans un sens large ; ainsi, notamment, il convient de considérer que tel n'est pas l'objet des activités des banques et des établissements financiers.

Le rachat par une société de ses propres actions ou parts à un prix inférieur à leur valeur nominale ne dégage pas de profit imposable (pour d'autres précisions sur ce point, cf. BOI-RPPM-RCM-10-20-30-20).

Par contre, les profits retirés par une société de la vente en bourse de ses propres actions doivent être considérés comme des éléments du bénéfice imposable.

Le Conseil d'État s'est prononcé sur le cas d'une société anonyme qui, ayant créé des actions nouvelles avec prime d'émission en réservant à ses actionnaires anciens un droit préférentiel de souscription, a vendu en bourse, pour son propre compte, les titres non revendiqués par les bénéficiaires du droit de préférence et réalisé ainsi une plus-value égale à l'excédent du produit net de la vente des titres sur leur prix d'émission. Il a été jugé que les acquéreurs de ces titres -qui n'avaient pas vocation à la souscription des actions nouvelles- ne pouvaient être regardés comme des souscripteurs et qu'en conséquence la plus-value ainsi réalisée par la société avait le caractère, non d'un supplément d'apport, mais d'un profit boursier à comprendre dans les bases de l'impôt sur les sociétés (CE, arrêt du 22 mars 1957, req. n° 27029, RO, p. 318 ; à rapprocher de l'arrêt du CE, du 6 mars 1957, n° 32000, RO, p. 296).

C. Primes d'émission

70

Lorsqu'une société par actions procède à une augmentation de capital, la « prime d'émission » représente la somme exigée des souscripteurs, en sus du montant nominal de l'action et en représentation de la plus-value déjà acquise par les titres antérieurement émis par la société, pour devenir associés et participer avec et comme les possesseurs d'actions anciennes à la répartition des bénéfices et, le cas échéant, de l'actif social.

Ayant leur source dans un versement directement effectué par les associés eux-mêmes, les primes d'émission n'ont donc pas à être comprises dans les bénéfices imposables de l'entreprise, conformément aux dispositions de l'article 38-2 du CGI (CE, arrêt du 20 décembre 1929, req. n° 2837, RO, 5396).

De même, l'incorporation au capital des primes d'émission, primes de fusion et primes que la société réceptrice peut être appelée à constater en cas d'apport partiel d'actif, ainsi que la répartition des titres représentatifs de l'augmentation de capital entre les actionnaires ou porteurs de parts s'effectuent en franchise d'impôt sur les sociétés.

Lorsque les associés ou actionnaires sont des entreprises industrielles ou commerciales ou des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, la remise qui leur est faite des actions ou parts gratuites ne donne pas lieu à imposition si ces entreprises ou personnes morales maintiennent inchangée, à l'actif de leur bilan, l'évaluation de leur portefeuille. En revanche, si elles font figurer à leur bilan les actions ou parts nouvelles, elles doivent être considérées comme ayant constaté un profit imposable dans les conditions de droit commun.

D. Cas de conversion d'obligations en actions

Les sociétés par actions peuvent émettre des obligations assorties du droit, pour leurs titulaires, de demander, dans des conditions fixées par le contrat d'émission, la conversion de leurs obligations en actions.

La valeur nominale des obligations converties étant généralement supérieure à celle des actions remises ou échangées, la société émettrice est amenée à inscrire la différence au passif de son bilan sous un compte « prime d'émission ».

En application de la jurisprudence du Conseil d'État citée plus haut, cette prime, qui a uniquement sa source dans un versement directement effectué par les associés, ne saurait être comprise dans les bénéfices imposables de la société émettrice (cf. aussi BOI-BIC-CHG-50-30-10).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 26/04/2024