RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-50-20-12/09/2012
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 - Conséquences des abandons de créances

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Base d'imposition
Titre 5: Abandons de créances et subventions entre entreprises
Chapitre 2 : Conséquences fiscales des abandons de créances

Sommaire :

I. Conséquences fiscales chez l'entreprise qui consent l'abandon
A. Conditions générales de déductibilité des abandons de créances
1. L'abandon de créance doit constituer un acte de gestion normal
2. La créance abandonnée ne doit pas constituer un élément du prix de revient d'une participation dans une autre société
B. Conditions particulières de déductibilité des abandons de créances
1. Déductibilité des abandons de créances à caractère commercial
2. Déductibilité des abandons de créances à caractère financier
a. Éléments à prendre en considération pour apprécier la déductibilité de la créance abandonnée
1° La situation nette comptable
2° La situation nette réelle
a° Situation nette comptable supérieure à la situation nette réelle
b° Situation nette comptable inférieure à la situation nette réelle
3° Date d'appréciation de la situation nette comptable (ou réelle)
4° Cas des abandons de créances consentis par une société française à une société étrangère
b. Application des principes de déductibilité de la créance abandonnée
1° Situation nette demeurant négative
2° Situation nette devenant positive après abandon
3° Situation nette positive avant abandon
II. Conséquences fiscales chez l'entreprise bénéficiaire de l'abandon
A. Règle générale
B. Exonération de certains abandons de créances à caractère financier
1. Nature et montant des abandons de créances susceptibles d'être exonérés

2. Qualité de la société créditrice
3. Conditions d'exonération de la filiale
4. Sanction du défaut et du non-respect de l'engagement d'augmentation de capital
5. Droits d'enregistrement dus lors de l'augmentation de capital
III. Abandons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune

1

Les abandons de créances comportent des conséquences fiscales, en matière d'impôt sur les bénéfices, tant au regard de l'entreprise qui consent l'abandon que de celle qui en est bénéficiaire.

Par ailleurs, il convient d'examiner les conséquences des abandons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune.

I. Conséquences fiscales chez l'entreprise qui consent l'abandon

10

Les abandons peuvent, sous certaines conditions, constituer une charge totalement ou partiellement déductible des résultats imposables de l'entreprise qui les a consentis.

Il convient à cet égard de faire la distinction entre :

- les conditions générales de déductibilité des abandons de créances ;

- les conditions particulières de déductibilité propres, d'une part, aux abandons de créances à caractère commercial et, d'autre part, aux abandons de créances à caractère financier.

A. Conditions générales de déductibilité des abandons de créances

20

Un abandon de créance ne peut constituer - pour la totalité ou une partie seulement de son montant une charge déductible pour l'entreprise qui le consent que s'il est satisfait simultanément aux deux conditions suivantes :

- l'abandon de créance doit procéder d'un acte de gestion normal ;

- la créance abandonnée ne doit pas constituer un élément du prix de revient d'une participation dans une autre société.

1. L'abandon de créance doit constituer un acte de gestion normal

30

Si l'abandon de créance ne constitue pas un acte de gestion normal (cf. I-B-2), la charge correspondante qui n'a pas été supportée dans l'intérêt de l'exploitation ne peut venir en déduction des résultats imposables de l'entreprise qui a consenti l'abandon.

Il en est notamment ainsi lorsque l'abandon de créance ou la subvention peut être regardé comme constitutif d'un transfert de bénéfice, au sens de l'article 57 du CGI, au profit d'entreprises ou de groupes placés sous la dépendance ou contrôlant des entreprises situées hors de France.

En revanche, lorsque l'abandon de créance est considéré comme un acte de gestion normal, la charge en résultant constitue, en principe, une charge déductible pour tout ou partie de son montant dans les conditions exposées I-B-1.

2. La créance abandonnée ne doit pas constituer un élément du prix de revient d'une participation dans une autre société

40

Le Conseil d'État a été appelé à se prononcer sur l'affaire suivante (arrêt du 15 octobre 1982, req. n° 26585) : pour assurer la distribution au Mexique de produits qu'elle fabriquait, la société X avait conclu avec la société mexicaine Y un contrat exclusif d'exploitation de ses marques moyennant le versement de redevances ; pour remédier aux difficultés financières de la société Y qui laissaient craindre une cessation d'activité de celle-ci, un plan de redressement avait été adopté comportant la réduction de la moitié du capital de la société Y, l'abandon par la société X des redevances qui lui étaient dues par la société Y ainsi qu'une augmentation du capital de la société Y par émission d'actions exclusivement réservées à la société X. La Haute Assemblée a jugé que l'abandon de créance devait être regardé comme constituant un élément du prix de revient d'acquisition de sa filiale et non comme une charge déductible des résultats de l'exercice.

En revanche, dans une autre affaire, le Conseil d'État a considéré qu'eu égard tant au délai qui s'était écoulé en l'espèce entre l'acquisition par la société X des actions de la société Y et l'abandon de créance consenti à celle-ci qu'à la circonstance que la société Y avait subi des pertes d'exploitation pendant ce délai, l'abandon de créance ne pouvait pas être regardé comme un complément du prix d'acquisition de la société Y (CE, arrêt du 27 novembre 1981, req. n° 16814).

De même, dans un arrêt du 25 mai 1988 (n° 50138), le Conseil d'Etat a jugé que le bref délai séparant la date de prise de participation d'une société mère dans une de ses filiales de celle à laquelle elle abandonne une créance qu'elle détenait sur elle, ne suffit pas à faire considérer que le montant de la créance constitue un élément du prix d'achat des actions lorsque les difficultés de la filiale sont sérieuses et que la société mère a déjà tenté, au cours de la période précédant le rachat, de l'aider par des subventions et avances de trésorerie.

B. Conditions particulières de déductibilité des abandons de créances

1. Déductibilité des abandons de créances à caractère commercial

50

Sous réserve qu'il soit satisfait aux conditions générales de déduction (cf. ci-dessus I-A), il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État [arrêt déjà cité du 27 novembre 1981, req. n° 16814] (cf. également ci-avant BOI-BIC-BASE-50-10-II.) que les pertes consécutives à des abandons de créances revêtant un caractère commercial sont à comprendre intégralement dans les charges déductibles du résultat imposable de l'entreprise qui les a consentis.

La charge doit être constatée au titre de l'exercice au cours duquel l'abandon est intervenu.

2. Déductibilité des abandons de créances à caractère financier

60

Selon la jurisprudence du Conseil d'État issue de l'arrêt du 30 avril 1980, req. n° 16253 (cf. ci-dessus BOI-BIC-BASE-50-10-II §90) un abandon de créance consenti à une société a pour effet d'accroître à concurrence de son montant l'actif net de cette même société.

Corrélativement, et sous réserve qu'il s'agisse d'un acte normal de gestion et qu'il soit également satisfait aux conditions générales de déduction énoncées ci-dessus I-A, la perte consécutive à un abandon de créance présentant un caractère financier est considérée, pour la société qui a consenti l'abandon, comme une charge déductible à concurrence :

- en tout état de cause, du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon ;

- et du montant de la situation nette positive après abandon de créance, dans le rapport du capital de la société bénéficiaire de l'abandon détenu par les autres sociétés.

70

Cependant, dans l'hypothèse où un écart est constaté entre la situation nette comptable de l'entreprise bénéficiaire de l'abandon et sa situation nette réelle :

- l'entreprise qui consent l'abandon est admise à établir que la situation nette comptable est supérieure à la situation nette réelle (cf. I-B-2-a-2°-a°) ;

- le service peut, en sens inverse, démontrer que la situation nette réelle est supérieure à la situation nette comptable (cf. I-B-2-a-2°-b°).

a. Éléments à prendre en considération pour apprécier la déductibilité de la créance abandonnée

1° La situation nette comptable

80

La situation nette comptable à laquelle il y a lieu, en principe, de se référer correspond à la différence entre le total de l'actif -sous déduction des frais d'établissement et des pertes de l'exercice- et celui du passif exigible.

Il n'y a pas lieu de diminuer le total de l'actif des pertes de l'exercice puisque celles-ci sont incluses dans les capitaux propres.

Cette situation est négative si le total du passif excède celui de l'actif ; elle est positive après abandon de créance si le total de l'actif excède celui du passif exigible diminué du montant de la créance abandonnée, ou lorsqu'une subvention a été versée, si le montant de l'actif majoré de la subvention excède celui du passif exigible.

La situation nette servant de référence en matière d'abandons de créances :

- doit être distinguée de la situation nette qui correspond à la somme algébrique des apports, des écarts de réévaluation, des bénéfices autres que ceux pour lesquels une décision de distribution est intervenue et des pertes reportées ;

- correspond, sous déduction des frais d'établissement, au montant des capitaux propres qui est défini comme égal à la somme des éléments suivants: capital, primes d'émission, de fusion, d'apport, écarts de réévaluation, réserves, report à nouveau, subventions d'investissement, provisions réglementées, résultat de l'exercice (avant distribution).

2° La situation nette réelle

a° Situation nette comptable supérieure à la situation nette réelle

90

Conformément au quatrième considérant de l'arrêt du 30 avril 1980, requête n° 16253 (cf. BOI-BIC-BASE-50-10-II §90) et aux conclusions du commissaire du Gouvernement sous le même arrêt, l'entreprise qui consent un abandon de créance est admise à établir que la situation nette comptable de la société bénéficiaire de l'abandon et dont elle détient une participation dissimule une situation nette réelle inférieure.

Il appartient à l'entreprise qui entend se prévaloir d'une telle situation de prouver, par tout moyen, que la situation nette réelle de la société à laquelle l'abandon de créance a été consenti est manifestement inférieure à sa situation nette comptable.

b° Situation nette comptable inférieure à la situation nette réelle

100

Le service est également autorisé à tirer les conséquences de ce que la situation nette comptable de la société bénéficiaire de l'abandon est manifestement inférieure à sa situation nette réelle.

Il n'est pas nécessaire, à cet effet, de procéder à une évaluation systématique de tous les postes de l'actif et du passif mais plus simplement de vérifier si certains postes de l'actif ne recèlent pas des plus-values latentes suffisantes pour augmenter positivement la situation nette à concurrence du montant de la créance abandonnée.

Le service est cependant invité à ne se prévaloir d'une situation nette réelle supérieure à la situation nette comptable de la société bénéficiaire de l'abandon qu'avec discernement et dans les cas où l'écart constaté est manifeste et incontestable.

3° Date d'appréciation de la situation nette comptable (ou réelle)

110

Par un arrêt du 31 juillet 2009 (n° 297274), le Conseil d'Etat a jugé que « si le caractère d'acte anormal de gestion de l'aide consentie à une filiale s'apprécie à la date à laquelle cet acte est intervenu, en revanche la participation détenue dans le capital de la filiale devant être évaluée à la clôture de l'exercice au cours duquel l'aide a été consentie afin de déterminer la variation de l'actif net de la société mère au cours de l'exercice, c'est à la date de cette clôture qu'il convient d'apprécier la situation nette réelle de la filiale afin de déterminer si la société mère est en droit de déduire de ses bénéfices imposables la somme correspondant à l'aide qu'elle a apportée à sa filiale ».

Le Conseil d'Etat a ainsi opéré, s'agissant des abandons de créances à caractère financier, une distinction entre la date à laquelle doit s'apprécier le caractère normal de l'aide consentie (date à laquelle l'aide est octroyée – CE 11 avril 2008, n°284274) et la date à laquelle doit s'apprécier la situation nette de la filiale afin de déterminer le montant déductible de l'abandon (date de clôture de l'exercice de la société-mère – 31 juillet 2009, n° 297274).

Cette décision est contraire aux prescriptions administratives antérieures selon lesquelles pour apprécier la situation nette comptable – ou réelle – de la société bénéficiaire de l'abandon, il convient de se placer, en principe, à la date à laquelle l'abandon a été consenti.

Cependant, la doctrine prévoit un assouplissement lorsque l'entreprise n'est pas en mesure d'établir une telle situation à la date de l'aide ; il est alors admis de faire référence:

- soit à la plus proche situation provisoire établie antérieurement ou postérieurement à cette même date Bien entendu, l'administration serait en droit d'écarter les situations apocryphes ou qui ne seraient pas susceptibles de donner une image suffisamment fidèle de l'entreprise ;

- soit, à défaut de situation provisoire, au plus proche bilan, que celui-ci soit établi antérieurement ou postérieurement à la date de l'abandon de créance.

Le principe dégagé par l'arrêt du Conseil d'Etat en date du 31 juillet 2009 selon lequel il convient de se placer à la date de clôture de l'exercice de la société mère pour apprécier la situation nette réelle de la filiale bénéficiaire d'un abandon de créance à caractère financier est donc applicable. Toutefois par mesure de tempérament, il a été décidé de maintenir l'intégralité des aménagements antérieurs.

4° Cas des abandons de créances consentis par une société française à une société étrangère

120

La société française doit, pour déterminer le montant éventuellement déductible de ses propres résultats imposables en France des créances qu'elle a abandonnées ou des subventions qu'elle a versées au profit d'une société étrangère, se référer à la situation nette de cette même société établie selon les règles normalement applicables en vertu de la législation étrangère.

Mais il appartient, bien entendu, à la société française de produire tous les éléments ayant servi à la détermination de la situation nette de la société bénéficiaire de l'abandon.

Il sera fait, en tant que de besoin, appel à l'assistance administrative internationale par le service toutes les fois que la société étrangère est située dans un pays ayant conclu avec la France une convention permettant sa mise en œuvre.

La contrevaleur en Euro de cette situation nette doit être calculée compte tenu du cours de change à la date à laquelle la situation a été établie.

Toutefois, lorsque l'abandon de créance ou la subvention a bénéficié à une société établie dans un pays à fiscalité privilégiée, les sommes ainsi transférées ne pourront être considérées comme déductibles des résultats de la société française.

Autrement dit, il n'y a pas lieu de reconstituer selon les dispositions applicables en France, la situation nette de la société étrangère.

b. Application des principes de déductibilité de la créance abandonnée

130

Il convient de distinguer trois situations :

- la situation nette comptable (ou réelle) de la société bénéficiaire de l'abandon de créance demeure négative après abandon ;

- la situation nette qui était négative avant que l'abandon ne soit consenti devient positive après abandon ;

- la situation nette est positive avant abandon.

1° Situation nette demeurant négative

140

Dans l'hypothèse où la situation nette comptable -ou réelle- de la société bénéficiaire de l'abandon de créance demeure négative après abandon, la perte qui en résulte constitue une charge entièrement déductible des résultats imposables de l'entreprise qui a consenti l'abandon.

Exemple : Soit une société mère B dont la société A est filiale à 80 %.

Au 31 décembre 2007, la société B fait abandon à la société A de la totalité de sa créance pour un montant de 150 000 € : cet abandon est considéré comme financier.

Situation initiale de la filiale au 31 décembre 2008.

Actif réel	490 000,00 €	**Capital**	100 000,00 €
Déficit	260 000,00 €	**Dette envers la société mère**	150 000,00 €
Actif réel	490 000,00 €	**Autre passif réel**	500 000,00 €
Total	750 000,00 €	**Total**	750 000,00 €

La situation nette est négative pour un montant de : 490 000 € - 650 000 € = - 160 000 €.

(actif réel) - (passif exigible).

Situation nouvelle au 31 décembre 2008 après abandon de créance.

Actif réel	490 000,00 €	**Capital**	100 000,00 €
Déficit	110 000,00 €	**Passif réel**	500 000,00 €
Total	600 000,00 €	**Total**	600 000,00 €

La situation nette est encore négative pour un montant de : 490 000 € - 500 000 € = - 10 000 €.

La société B peut dès lors comprendre intégralement dans les charges déductibles de ses résultats imposables de l'exercice 2008 le montant de la créance abandonnée, soit 150 000 €.

Cas où l'aide est accordée par plusieurs associés.

150

Dans l'hypothèse où, en dépit de l'aide accordée simultanément ou à intervalles rapprochés sous forme d'abandons de créances ou de subventions par l'ensemble des associés ou certains d'entre eux, la situation nette de la société bénéficiaire de l'aide demeure négative, chaque associé peut déduire sur ses propres résultats imposables le montant de l'aide qu'il a effectivement consentie.

Exemple : Les données de l'exemple ci-dessus (cf. I-B-2-b-1°) demeurent inchangées à la seule exception de la subvention d'un montant total de 150 000 € , qui a été accordée par les sociétés B (associée à 80 %), C (associée à 15 %), D (associée à 5 %) pour des montants respectifs de 100 000 € , 30 000 € et 20 000 €.

Chaque société associée peut déduire de ses propres résultats imposables le montant de la subvention qu'elle a accordée, soit :

- pour la société B, 100 000 € ;

- pour la société C, 30 000€ (et non pas 150 000€ x 15 % = 22 500€) ;

- pour la société D, 20 000 € (et non pas 150 000 € x 5 % = 7 500 €).

2° Situation nette devenant positive après abandon

160

Dans cette situation, la perte consécutive à l'abandon de créance est déductible des résultats imposables de la société qui consent l'abandon à concurrence :

- en tout état de cause, du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon ;

- et du montant de la situation nette positive après abandon, dans le rapport du capital de la société bénéficiaire de l'abandon détenu par les autres associés. Le pourcentage de participation doit être apprécié au moment où l'abandon de créance est consenti.

Exemple : Soit une société A dont 80 % du capital est détenu par une société B.

Au 31 décembre 2008 , la société B subventionne pour des raisons financières sa filiale pour un montant de 100 000 € ; les associés minoritaires ne participent pas à l'opération.

Situation initiale de la filiale au 31 décembre 2008.

Actif réel	350 000,00 €	**Capital**	80 000,00 €
Déficit	130 000,00 €	**Passif réel**	400 000,00 €
Total	480 000,00 €	**Total**	480 000,00 €

La situation nette est négative pour un montant de : 350 000 € - 400 000 € = - 50 000 €.

(actif) - (passif réel).

Situation de la filiale après subvention au 31 décembre 2008.

Actif réel	450 000,00 € (dont 100 000 € de trésorerie)	**Capital**	80 000,00 €
Déficit	30 000,00 €	**Passif réel**	400 000,00 €
Total	480 000,00 €	**Total**	480 000,00 €

La situation nette est positive pour un montant de : 450 000 € - 400 000 € = + 50 000 €.

La subvention versée par la société B à sa filiale A constitue donc une charge déductible de ses résultats imposables de l'exercice 2008 pour un montant de : 50 000 € + [50 000 € x (100 % - 80 %)] = 60 000 €.

(situation nette négative) + (situation nette positive après abandon) = (participation des autres associés).

Cas où l'aide est accordée par plusieurs associés.

170

Dans l'hypothèse où l'aide est accordée simultanément ou à intervalles rapprochés par l'ensemble des associés ou certains d'entre eux sous forme d'abandons de créances ou de subventions, il

convient de faire application des principes suivants :

- à concurrence de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon, l'aide accordée par chaque associé est déductible sur ses propres résultats imposables en proportion de l'effort consenti par chaque associé par rapport au montant total de l'aide consentie et non pas de ses droits dans la société aidée ;

- à concurrence de la situation nette positive après abandon de la société qui en est bénéficiaire, l'aide accordée a pour effet de valoriser la participation détenue par chaque associé. Aussi, le montant d'aide non encore déduit est-il déductible sur les résultats imposables de chaque associé en proportion du pourcentage de participation des associés qui ne participent pas à l'opération.

Dès lors, si l'ensemble des associés est appelé à aider la société dans laquelle ceux-ci détiennent une participation, la fraction de l'aide correspondant à la situation nette positive ne peut faire l'objet d'aucune déduction.

Exemple : En reprenant les données de l'exemple ci-dessus (cf. I-B-2-b-2°), mais en supposant que la subvention d'un montant total de 100 000 € soit accordée par la société B (associée à 80 %) à concurrence de 90 000 € et par la société C (associée à 15 %) à concurrence de 10 000 € , le montant de l'aide déductible par chacune des sociétés B et C est déterminé ainsi qu'il suit :

- à concurrence de la situation nette négative (- 50 000 €) de la société A ;

- la société B peut déduire de ses résultats imposables une somme de : 50 000 € x 90 000 € / (90 000 € + 10 000 €) = 45 000 € ;

- la société C peut déduire de ses résultats imposables une somme de : 50 000 € x 10 000 € / (90 000 € + 10 000 €) = 5 000 € ;

- à concurrence de la situation nette positive (+ 50 000 €) de la société A après abandon.

Le pourcentage de participation des associés qui ne participent pas à l'opération est de 100 % - (80 % + 15 %) = 5 %.

Par suite :

- la société B peut déduire de ses résultats imposables une somme de : (90 000 € - 45 000 €) x 5 % = 2 250 € ;

- la société C peut déduire de ses résultats imposables une somme de : (10 000 € - 5 000 €) x 5 % = 250 €.

3° Situation nette positive avant abandon

180

Dans cette situation, la perte consécutive à l'abandon de créance est déductible des résultats de la société qui consent l'abandon en proportion de la part du capital de la société bénéficiaire de l'abandon détenue par les autres associés.

Exemple : Soit une société A, dont 80 % du capital est détenu par une société B.

Au 31 décembre 2008, la société B subventionne pour des raisons financières sa filiale pour un montant de 70 000 € ; les associés minoritaires ne participent pas à l'opération.

Situation initiale de la filiale au 31 décembre 2008.

Actif réel	350 000,00 €	**Capital**	100 000,00 €
Déficit	70 000,00 €	**Passif réel**	320 000,00 €
Total	420 000,00 €	**Total**	420 000,00 €

La situation nette est positive pour un montant de : 350 000€ - 320 000 € = + 30 000 €.

(actif réel) - (passif réel).

Situation de la filiale après subvention au 31 décembre 2008.

Actif réel	420 000,00 € (dont 70 000 € de trésorerie)	**Capital**	100 000,00 €
Déficit	0,00 €	**Passif réel**	320 000,00 €
Total	420 000,00 €	**Total**	420 000,00 €

La situation nette est positive pour un montant de: 420 000 € - 320 000 € = + 100 000 €.

La subvention versée par la société B à sa filiale A constitue donc une charge déductible de ses résultats imposables de l'exercice 2008 pour un montant de : 70 000 € x (100 % - 80 %) = 14 000 €.

Cas où l'aide est accordée par plusieurs associés.

190

Dans ce cas, le montant de l'aide accordée par chaque associé est déductible en proportion du pourcentage de participation des associés qui ne participent pas à l'opération (cf. II-B-2-b-2° §170).

II. Conséquences fiscales chez l'entreprise bénéficiaire de l'abandon

A. Règle générale

200

Conformément aux dispositions des articles 38-2 du CGI et 209-I du CGI, le bénéfice à retenir pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, ou de l'impôt sur les sociétés est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt.

L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

Or, un abandon de créance entraîne nécessairement une diminution du passif de la société débitrice et, corrélativement, à due concurrence, une augmentation de son actif net.

Par suite, le montant de l'abandon de créance constitue en principe un produit d'exploitation qui doit être compris dans les résultats de l'exercice au cours duquel la dette de l'entreprise est éteinte.

En tout état de cause, l'abandon de créance (ou la subvention versée) ne peut bénéficier de l'imposition échelonnée prévue par l'article 42 septies du CGI en faveur des subventions d'équipement accordées par l'État ou les collectivités publiques.

Le principe de l'imposition trouve à s'appliquer que l'abandon de créance revête un caractère commercial ou un caractère financier.

Toutefois, l'article 216 A du CGI prévoit l'exonération conditionnelle de certains abandons de créances revêtant un caractère financier.

B. Exonération de certains abandons de créances à caractère financier

210

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

Cette disposition prévoit que, pour leur fraction non déductible 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.

Pour bénéficier de cette mesure, la société bénéficiaire de l'abandon de créance doit prendre l'engagement de procéder à l'augmentation de son capital au profit de la société créancière pour un montant au moins égal à l'abandon de créance consenti.

À défaut de réaliser l'augmentation de capital, en numéraire ou par conversion de créance, avant la clôture du second exercice suivant celui au cours duquel l'abandon de créance est intervenu, le montant de l'abandon de créance est soumis à l'impôt établi au titre de ce dernier exercice.

1. Nature et montant des abandons de créances susceptibles d'être exonérés

220

Ainsi qu'il a été indiqué (cf. I-B-2) la créance abandonnée est exclue en totalité ou en partie des charges déductibles de l'entreprise créancière, dès lors qu'elle a pour contrepartie, dans la proportion de la participation financière détenue, une revalorisation des titres de participation dans la mesure où

la situation nette de la filiale est positive.

Seule la fraction non déductible de l'abandon de créance telle qu'elle vient d'être définie est susceptible d'être placée sous le bénéfice de l'exonération.

2. Qualité de la société créditrice

230

L'exonération instituée par l'article 216 A du CGI est réservée aux filiales qui bénéficient d'un abandon de créance consenti par une société mère au sens de l'article 145 modifié du CGI.

À cet égard, il est précisé que l'article 145 du CGI autorise l'application du régime des sociétés mères :

- à toutes formes de sociétés et organismes soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal ;

- pour leurs participations qui représentent au moins 5 % du capital de la société émettrice.

Sous certaines conditions, la poursuite de l'application du régime des sociétés mères est prévu lorsque la participation dans le capital de la société émettrice est temporairement réduite à moins de 5 % du fait de l'exercice d'options de souscription d'actions par les salariés de la filiale.

La qualité de société mère doit être appréciée au moment où intervient l'abandon de créance.

240

Abandon de créances consentis par des sociétés mères étrangères.

Les abandons de créances peuvent être consentis à une société imposable en France par une société créancière étrangère.

Dans cette situation, le point de savoir si les dispositions de l'article 216 A du CGI sont ou non applicables ne peut résulter que d'une transposition à la société étrangère, des critères ou dispositions applicables si cette même société était soumise au droit interne français au regard :

- des principes de qualification et de déduction des abandons de créances à caractère financier (cf. BOI-BIC-BASE-50-10-II et I-A) ;

- de la définition des sociétés mères au sens de l'article 145 du CGI (cf. II-B-2*)* ;

- des conditions d'exonération de la filiale s'agissant de l'abandon de créance à caractère financier dont elle a bénéficié (cf. ci-dessous II-B-3).

3. Conditions d'exonération de la filiale

250

L'exonération de la partie de la créance abandonnée qui n'est pas déductible par la société mère est subordonnée à la condition que la filiale s'engage à augmenter son capital au profit de la société

mère, d'une somme au moins égale au montant de la créance abandonnée (ou de la subvention versée).

L'engagement de la filiale doit être joint, sur papier libre, à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel l'abandon de créance a été consenti (ou la subvention versée).

Pour ouvrir droit à titre définitif à l'exonération prévue à l'article 216 A du CGI, l'augmentation du capital de la filiale doit répondre simultanément aux conditions suivantes :

- elle doit être réalisée, par libération de son montant total, avant la clôture du second exercice suivant celui au cours duquel l'abandon de créance a été consenti ou la subvention versée ; cette obligation n'interdit pas à la société de procéder à plusieurs augmentations de capital successives dans le délai imparti ;

- son montant doit être au moins égal au montant de la créance abandonnée ou de la subvention versée. Ce dernier constitue un minimum; s'il n'est pas atteint, la filiale ne peut prétendre à l'exonération, même partielle, du profit consécutif à l'abandon de créance. Bien entendu, le montant de l'augmentation de capital peut être supérieur au minimum fixé par l'article 216 A du CGI ;

- elle doit être réservée à la société créditrice à concurrence du montant minimum défini au ci-dessus, mais rien ne s'oppose à ce que les autres associés participent également à l'augmentation de capital ;

- le montant de la souscription peut être libéré soit en numéraire, soit par conversion de créance. Compte tenu de la condition précédente, la ou les créances converties doivent être détenues directement par la société créancière. Ces créances peuvent être constituées par des sommes inscrites au compte courant de la société mère.

En revanche, l'augmentation de capital par incorporation de réserves n'est pas admise.

4. Sanction du défaut et du non-respect de l'engagement d'augmentation de capital

260

Le défaut d'engagement lors du dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel l'abandon de créance est intervenu, ou le non-respect de cet engagement dans le délai imparti entraîne la remise en cause de l'exonération initialement revendiquée.

Dans ce cas, la société bénéficiaire de l'abandon de créance doit, aux termes du dernier alinéa de l'article 216 A du CGI, rapporter le montant de celui-ci aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel l'abandon est intervenu ou la subvention a été versée.

La société devra donc souscrire une déclaration rectificative à laquelle sera jointe un nouveau tableau de détermination du résultat fiscal (imprimé n° 2058 A (CERFA 10951)).

Le montant des droits éludés devra donner lieu à application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1728 du CGI.

5. Droits d'enregistrement dus lors de l'augmentation de capital

270

L'augmentation de capital réalisée par apport en numéraire ou par conversion de créance est soumise au paiement d'un droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €, conformément aux dispositions de l'article 810-I du CGI.

III. Abandons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune

280

Les abandons de créances sont parfois assortis d'une clause de retour à meilleure fortune. Cette clause a pour objet de permettre aux ex-créanciers de retrouver leur pouvoir de contrainte pour obliger leur ancien débiteur à honorer sa dette antérieure, dès lors que ce dernier retrouve des moyens financiers suffisants.

Un abandon de créance assorti d'une clause de retour à meilleure fortune s'analyse donc en une convention caractérisée d'une part, par l'extinction de l'obligation de l'entreprise débitrice qui entraîne pour elle la constatation d'un profit d'égal montant et, d'autre part, par la naissance d'une obligation nouvelle assortie d'une condition suspensive (le retour à meilleure fortune).

Corrélativement, la société créancière est en droit de constater une perte dans les conditions exposées au I-B-1.

290

La constatation ultérieure de gains suffisants rétablit la dette originelle, qui constitue symétriquement une charge déductible pour la société bénéficiaire de l'abandon de créance et un profit pour la société créancière.

Bien entendu, lorsque la clause de retour à meilleure fortune vient à jouer, la société qui perçoit le remboursement de sa créance n'est imposable que sur les sommes qu'elle a initialement déduites. En cas de remboursement partiel, celui-ci est imposable dans le rapport du montant de la déduction initialement pratiquée au montant de la créance abandonnée.

Dans le cas particulier d’une remise de dette à caractère financier assorti d’une clause de retour à meilleure fortune, consentie par une société mère au profit d’une filiale, il convient de préciser qu'en application des dispositions de l’article 216 A du CGI , une filiale qui bénéficie d’une remise de dette à caractère financier ne constate un profit imposable que si l’aide accordée constitue une charge déductible pour la société mère, autrement dit à concurrence de sa situation nette négative et à hauteur pour le surplus d’un montant égal au prorata de la participation des autres associés dans son capital.

A contrario, l’aide obtenue est réputée constituer un supplément d’apport non imposable à concurrence de la situation nette positive de la filiale, c’est à dire pour sa fraction non déductible chez la société mère.

La symétrie de l’opération entre le régime fiscal de l’opération chez la filiale et chez la société mère est toutefois subordonnée aux deux conditions suivantes :

- l'abandon doit être consenti par une société mère au sens de l'article 145 du CGI ;

- la filiale doit prendre l'engagement d'augmenter son capital au profit de la société qui consent l'abandon pour un montant équivalent avant la clôture du second exercice suivant.

A défaut, la totalité de la remise de dettes obtenue constitue un profit imposable pour la filiale, quand bien même tout ou partie de cet abandon ne serait pas déductible chez la mère.

Dans le cas de la mise en œuvre ultérieure d'une clause de retour à meilleure fortune, la charge comptabilisée par la filiale ne sera déductible qu'à hauteur seulement de la fraction du profit retenu antérieurement dans le résultat imposable de la société.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 28/03/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4601-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-BASE-50-20-20120912