

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-50-20-10-29/01/2013

Date de publication : 29/01/2013

BIC - Base d'imposition - Abandons de créances et subventions entre entreprises - Conséquences fiscales chez l'entreprise qui consent l'abandon

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 et des subventions

Section 1 : Conséquences fiscales chez l'entreprise qui consent l'abandon

Sommaire :

- I. Conditions générales de déductibilité des abandons de créances
 - A. L'abandon de créance doit constituer un acte de gestion normal
 - B. La créance abandonnée ne doit pas constituer un élément du prix de revient d'une participation dans une autre société
- II. Conditions particulières de déductibilité des abandons de créances
 - A. Déductibilité des abandons de créances à caractère commercial
 - B. Déductibilité des abandons de créances à caractère autre que commercial
 - 1. Principe : non-déductibilité des aides autres qu'à caractère commercial
 - 2. Exceptions à la non-déductibilité des aides autres qu'à caractère commercial
 - a. Entreprises en difficulté
 - 1° Éléments à prendre en considération pour apprécier la déductibilité de la créance abandonnée
 - a° La situation nette comptable
 - b° La situation nette réelle
 - c° Date d'appréciation de la situation nette comptable (ou réelle)
 - d° Cas des abandons de créances consentis par une société française à une société étrangère
 - 2° Application des principes de déductibilité de la créance abandonnée
 - a° Situation nette demeurant négative
 - b° Situation nette devenant positive après abandon
 - c° Situation nette positive avant abandon
 - b. Agrément prévu à l'article 217 undecies du CGI
 - C. Abandons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune

1

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 autre que commercial.

(10)

I. 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.

A. 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 ([BIC-BASE-50-10 au II](#)), 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, sauf dans l'hypothèse exposée au [BOI-BIC-BASE-50-10 au II §80](#).

Il en est notamment ainsi lorsque l'abandon de créance ou la subvention peut être regardé comme constitutif d'un transfert de bénéfices, au sens de [l'article 57 du code général des impôts \(CGI\)](#), 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 ci-dessous au [II](#).

B. 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'en 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, req. n° 50138, le Conseil d'État 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.

II. Conditions particulières de déductibilité des abandons de créances

A. Déductibilité des abandons de créances à caractère commercial

50

Sous réserve qu'il soit satisfait aux conditions générales de déduction, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État [arrêt déjà cité du 27 novembre 1981, req. n° 16814] 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.

55

Toutefois, lorsque cet abandon de créance est consenti dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement, la charge correspondante est en toute hypothèse déductible du résultat imposable de l'entreprise qui l'a consenti ([BOI-BIC-BASE-50-10](#))

B. Déductibilité des abandons de créances à caractère autre que commercial

1. Principe : non-déductibilité des aides autres qu'à caractère commercial

60

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, les pertes consécutives à des abandons de créances à caractère financier, et plus généralement, toutes les aides autres qu'à caractère commercial, sont exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt de l'entreprise qui les consent ([CGI, art. 39, 13 al.1](#)).

Lorsque l'abandon de créances est consenti à une filiale, la plus ou moins-value ultérieure de cession des titres de cette filiale se calcule dans les conditions de la jurisprudence du Conseil d'Etat, [arrêt du 30 avril 1980, n°16253](#) et [arrêt du 16 mars 2001, n°199580, Rexel](#). Dans ces arrêts, le Conseil d'Etat a jugé que la subvention accordée à une filiale dont l'actif net n'est pas négatif a pour contrepartie l'augmentation de la valeur de la participation détenue dans cette filiale ; en l'absence de toute contribution de même nature consentie par les actionnaires minoritaires, cette augmentation de valeur est égale au montant de la subvention multiplié par le pourcentage du capital de la filiale détenu par la société mère. En conséquence, la société mère devra tenir compte, pour la détermination du prix de revient de sa participation, de la partie de l'abandon de créance qui valorise sa participation pour calculer la plus-value réalisée lors de la vente ultérieure.

Cette jurisprudence s'applique dans les mêmes conditions s'agissant des aides autres qu'à caractère commercial qui ne sont désormais pas déductibles pour leur montant total. Ainsi, la société mère devra déterminer le prix de revient total de sa participation en ajoutant, à la valeur d'origine des titres, la part de l'abandon de créance autre qu'à caractère commercial qui a pour effet d'augmenter la valeur de sa participation dans sa filiale.

2. Exceptions à la non-déductibilité des aides autres qu'à caractère commercial

a. Entreprises en difficulté

63

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, sous réserve qu'il soit satisfait aux conditions générales de déduction énoncées au I, la perte consécutive à un abandon de créance présentant un caractère autre que commercial est considérée comme une charge déductible de l'exercice lorsque cet abandon est consenti :

- en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ou ;

- aux entreprises à l'encontre desquelles est ouverte une procédure de sauvegarde au sens des articles L. 620-1 à L. 628-7 du code de commerce, une procédure de redressement judiciaire au sens des articles L. 631-1 à L. 632-4 du code de commerce ou de liquidation judiciaire au sens des articles L. 640-1 à L. 644-6 du code de commerce (CGI, art. 39, 13 al. 2) ou toute procédure d'insolvabilité mentionnée à l'annexe A du règlement CE n° 1346/2000 du Conseil du 29 mai 2000.

67

Dans les cas visés au § 90, la perte consécutive à l'abandon de créance est considérée comme une charge déductible à concurrence, en application du troisième alinéa du 13 de l'article 39 du CGI :

- du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon ;

- et, pour le montant excédant cette situation nette négative, à proportion des participations détenues par d'autres personnes que l'entreprise qui consent les aides.

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. II-B-2-1°-b°: première hypothèse) ;

- le service peut, en sens inverse, démontrer que la situation nette réelle est supérieure à la situation nette comptable (cf. II-B-2-1°-b° : seconde hypothèse).

1° Éléments à prendre en considération pour apprécier la déductibilité de la créance abandonnée

a° 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).

b° La situation nette réelle

Première hypothèse : situation nette comptable supérieure à la situation nette réelle

90

Conformément au quatrième considérant de l'arrêt du 30 avril 1980, requête n° 16253 (BOI-BIC-BASE-50-10 au II) 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.

Seconde hypothèse : 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.

c° 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 autres qu'à caractère commercial, 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, [CE 31 juillet 2009, n° 297274](#)).

Désormais, 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 autre qu'à caractère commercial.

Toutefois, par mesure de tolérance, il est admis de se placer à la date à laquelle l'abandon a été consenti pour apprécier la situation nette comptable (ou réelle) de la société bénéficiaire de l'abandon.

Par ailleurs, lorsque l'entreprise n'est pas en mesure d'établir une telle situation à la date de l'aide, il est 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.

d° 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 contrevaletur 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.

2° 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.

a° 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 A qui consent au titre de son exercice clos le 31 décembre 2012 un abandon de créances d'un montant de 150 000 € à une société B à l'encontre de laquelle est ouverte une procédure de sauvegarde. Cet abandon est considéré à caractère autre que commercial.

Situation initiale de la filiale au 31 décembre 2012.

Actif réel	490 000,00 €	Capital	100 000,00 €
Déficit	260 000,00 €	Dettes envers la société mère	150 000,00 €
		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 2012 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 A peut dès lors comprendre intégralement dans les charges déductibles de ses résultats imposables de l'exercice clos au 31 décembre 2012 le montant de la créance abandonnée, soit 150 000 €.

150

Cas où l'aide est accordée par plusieurs associés.

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. II-B-2-a-2°-a°) demeurent inchangées à la seule exception de la subvention d'un montant total de 150 000 €, qui a été accordée par les sociétés A (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 A, 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 €).

b° Situation nette devenant positive après abandon

160

Dans cette situation, la perte consécutive à l'abandon de créance est considérée comme une charge déductible à concurrence :

- du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon ;
- et, pour le montant excédant cette situation nette négative, à proportion des participations détenues par d'autres personnes que l'entreprise qui consent les aides. Le pourcentage de participation doit être apprécié au moment où l'abandon de créance est consenti.

Exemple : Soit une société A à l'encontre de laquelle une procédure de sauvegarde est ouverte dont 80 % du capital est détenu par une société B.

Au 31 décembre 2012, 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 2012.

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 2012.

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 clos au 31 décembre 2012 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. [II-B-2-a-2°-b°](#)), 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 :

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

- la société B peut déduire de ses résultats imposables une somme de : $50\,000\text{ €} \times 90\,000\text{ €} / (90\,000\text{ €} + 10\,000\text{ €}) = 45\,000\text{ €}$;

- la société C peut déduire de ses résultats imposables une somme de : $50\,000\text{ €} \times 10\,000\text{ €} / (90\,000\text{ €} + 10\,000\text{ €}) = 5\,000\text{ €}$;

* A 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 : $(90\,000\text{ €} - 45\,000\text{ €}) \times 5\% = 2\,250\text{ €}$;

- la société C peut déduire de ses résultats imposables une somme de : $(10\,000\text{ €} - 5\,000\text{ €}) \times 5\% = 250\text{ €}$.

c° 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 à l'encontre de laquelle une procédure de sauvegarde est ouverte et dont 80 % du capital est détenu par une société B.

Au 31 décembre 2012, 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 2012.

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 2012.

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 clos au 31 décembre 2012 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. § 170).

(200 à 270)

b. Agrément prévu à l'article 217 undecies du CGI

275

Pour les sociétés qui ont procédé à des opérations d'investissement dans le cadre de l'[article 217 undecies du CGI](#) et pour lesquelles le calcul de la rétrocession inclut notamment un abandon de créance autre qu'à caractère commercial, il est admis que cet abandon est déductible du résultat fiscal de l'entreprise qui le consent dès lors que la société a reçu l'agrément du Ministre chargé du budget antérieurement au 4 juillet 2012.

En revanche, une aide autre qu'à caractère commercial consentie dans le cadre d'une opération d'investissement réalisée conformément à l'[article 217 undecies du CGI](#), et ayant reçu l'agrément du Ministre postérieurement au 4 juillet 2012, ne

sera plus déductible, conformément aux dispositions du 13 de l'article 39 du CGI.

C. 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 aux II-A et II-B.

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.