



Aides interentreprises : les 4 BOFIP BIC et TVA



Les aides consenties à une autre entreprise au cours d'un exercice clos depuis le 4 juillet 2012 ne sont plus déductibles du résultat à l'exception de celles qui revêtent un caractère commercial et de celles qui sont accordées à des entreprises en difficulté financière soumises à une procédure collective ou de conciliation

Loi 2012-958 du 16-8-2012 art. 17

[Le dossier législatif au Sénat](#)

[Les tribunes sur l'acte anormal de gestion](#)

L'administration a commenté les conséquences en matière de TVA et en matière d'impôt sur les bénéfices des aides entre entreprises en distinguant: trois situations

TVA Subventions, aides entre entreprises et dons.....

La situation de l'entreprise qui consent l'aide

La situation de l'entreprise bénéficiaire de l'aide

Abandon de créance des sociétés mères à leur filiale.....

TVA Subventions, aides entre entreprises et dons

BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121115

- A. Les subventions publiques
 - 1. Les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu
 - 2. Les subventions complément de prix
 - a. Définition des subventions complément de prix
 - b. Application
- B. Les aides entre entreprises
- C. Les dons



TVA Subventions, aides entre entreprises et dons

[BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121115](#)

A. Les subventions publiques	2
1. Les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu	2
2. Les subventions complément de prix	3
a. Définition des subventions complément de prix	3
b. Application	4
B. Les aides entre entreprises	7
C. Les dons	9

320

La jurisprudence communautaire ou nationale relative au lien direct et au droit à déduction des assujettis partiels conduit à préciser les règles applicables en la matière.

Lorsqu'un organisme est financé par des sommes qualifiées d'aides, de subventions, d'abandons de créances ou de dons, il convient de rechercher successivement :

- si les sommes versées constituent en fait la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante. Le terme de subventions est alors impropre. Il s'agit en effet du prix payé pour un service rendu ou pour une vente. Cette opération entre dans le champ d'application de la TVA et la « subvention » est taxable sauf si l'opération bénéficie d'une exonération.

Ce principe s'applique quel que soit le statut de la partie versante (personne de droit public ou de droit privé) ou la dénomination donnée aux sommes (subventions, crédits budgétaires, aides, abandons de créances, dons).

- à défaut, si les sommes versées complètent le prix d'une opération imposable.

Elles sont placées dans le champ d'application de la TVA si elles constituent le complément du prix d'opérations imposables. Elles doivent être comprises dans la

base d'imposition à la TVA et doivent donc être taxées sauf si l'opération est expressément exonérée.

Si la somme ne constitue ni la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ni le complément du prix d'une opération réalisée au profit d'un tiers, la subvention, l'aide ou le don n'est jamais imposable à la TVA.

A. Les subventions publiques

330

Il s'agit des subventions versées par l'État ou des collectivités publiques (collectivités locales, établissements publics, etc.).

1. Les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu

340

Lorsque les circonstances de droit ou de fait permettent d'établir l'existence d'un engagement de fournir un bien ou un service déterminé ou de constater la réalisation d'un tel engagement par le bénéficiaire de la subvention, les sommes versées constituent la contrepartie d'une prestation de services (ou de la fourniture d'un bien) entrant dans le champ d'application de la TVA.

Il convient donc de rechercher dans chaque situation si la subvention n'est pas en fait le prix d'un service direct rendu.

Ainsi, le Conseil d'État a jugé que la réalisation par un organisme d'une étude au profit d'une collectivité publique moyennant une rémunération spécifique est une opération imposable à la TVA ([CE, 6 juillet 1990, n° 88-224, CODIAC](#)).

De même, sont imposables à la TVA les sommes versées par une collectivité locale à une radio-locale en contrepartie de diverses obligations contractuelles (information sur la vie locale, bulletins d'information, etc.) ou les sommes versées par une commune à une entreprise chargée des relevés topographiques.

Exemple : Les crédits budgétaires souvent qualifiés de subventions qui sont alloués par l'État aux organismes publics de recherche pour financer des prestations de recherche fondamentale ou appliquée contractuellement déterminées par des conventions sont imposables à la TVA de la même façon que lorsque ces organismes effectuent leurs travaux de recherche à la demande d'organismes privés.

350

Lorsque des subventions ou versements assimilables constituent en réalité la contrepartie de la fourniture de biens ou de services, il est bien entendu exclu de distinguer parmi les sommes reçues la part qui serait affectée à des dépenses d'investissement. Les solutions relatives aux subventions d'équipement ne s'appliquent en effet qu'aux véritables subventions, c'est-à-dire à celles qui ne sont

pas la contrepartie d'un bien ou d'une prestation de services fourni au subventionneur.

2. Les subventions complément de prix

a. Définition des subventions complément de prix

360

En application de l'[article 266 du CGI](#), transposant l'article 11 A 1 a) de la sixième directive TVA, l'assiette de la taxe est notamment constituée par les subventions directement liées aux prix des opérations imposables.

370

Pour être qualifiée de « subvention directement liée au prix », une subvention doit satisfaire aux conditions cumulatives suivantes (Cf. arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes rendus le 22 novembre 2001 dans l'affaire [C-184/00 « Office des produits wallons ASBL »](#) et le 15 juillet 2004 dans les affaires , [C-495/01 « Commission c/ République de Finlande »](#), [C-144/02 « Commission c/ République fédérale d'Allemagne »](#) et [C-463/02 « Commission c/ Royaume de Suède »](#)).

- La subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la livraison ou la prestation;

Une subvention complément de prix implique nécessairement la présence de trois parties : la personne qui accorde la subvention, la personne qui en bénéficie et l'acheteur ou le preneur.

En conséquence, les virements financiers internes, constatés entre différents budgets de l'Etat, des collectivités locales ou des établissements publics, ne répondent pas à la définition des subventions, dès lors qu'ils ne sont pas versés par une personne différente du bénéficiaire. Ces mouvements comptables ne doivent donc pas être soumis à la TVA.

- Elle en constitue la contrepartie totale ou partielle ;

Le principe du versement de la subvention doit exister en droit ou en fait avant l'intervention du fait générateur des opérations dont elle constitue la contrepartie. En outre, le prix du bien ou du service doit être déterminé, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur de ces opérations. Il doit exister une relation entre la décision de la partie versante d'octroyer la subvention et la diminution des prix pratiqués par le bénéficiaire. La subvention doit être spécifiquement versée à l'organisme subventionné afin qu'il fournisse un bien ou effectue un service déterminé. Elle doit donc être identifiable comme la contrepartie d'une opération taxable et non versée globalement pour couvrir les coûts de l'organisme subventionné (il ne suffit pas que son versement permette indirectement à cet organisme de pratiquer des prix moins élevés). Cette relation, qui résulte de

l'intention des parties, doit apparaître de manière non équivoque au terme d'une analyse au cas par cas des circonstances qui sont à l'origine du versement de cette subvention.

Les acheteurs du bien ou les preneurs du service doivent tirer profit de la subvention octroyée au bénéficiaire. En effet, il est nécessaire que le prix à payer par l'acheteur ou le preneur soit fixé de tel façon qu'il diminue à proportion de la subvention accordée au vendeur, laquelle constitue alors un élément de détermination du prix exigé. Ainsi une subvention ne saurait être qualifiée de complément de prix dès lors qu'elle n'est pas calculée de manière à couvrir spécialement l'insuffisance de recettes résultant de la tarification mais a pour objet de prendre en charge des coûts fixes et/ou variables.

- Elle permet au client de payer un prix inférieur au prix de marché ou, à défaut, au prix de revient.

La notion de subvention directement liée au prix d'opérations imposables doit s'appliquer strictement. La taxation des subventions ne doit pas conduire à une surtaxation de l'opération, notamment lorsque le bénéficiaire de la subvention ne pratique pas, en définitive, un prix inférieur au prix de marché.

Le prix de marché est le montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de la commercialisation où est effectuée l'opération, devrait payer, au moment où s'effectue l'opération et dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou un prestataire indépendant pour obtenir les mêmes biens ou services. Lorsqu'il n'existe pas d'éléments de comparaison pour établir l'existence d'un tel prix, celui-ci doit s'entendre du coût de revient de la prestation ou du bien.

Lorsque ces trois conditions sont réunies, les subventions sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération...) applicables aux opérations dont elles complètent le prix. Ces sommes qui ne constituent pas la contrepartie d'une opération imposable pour la partie versante n'ouvrent à cette dernière aucun droit à déduction de la TVA y afférente.

b. Application

380

A la lumière des critères définis ci-dessus, constituent notamment des subventions directement liées au prix d'opérations imposables les subventions suivantes :

- les sommes versées à un organisme de recherche assujetti à la TVA en complément des recettes afférentes aux prestations de recherche qu'il réalise au profit d'une entreprise et contractuellement destinées à abaisser le prix de ces prestations en dessous de leur prix de marché ;

- les subventions versées à un organisateur de spectacles afin que ce dernier diminue, en deçà du prix de marché, les prix qu'il pratique vis-à-vis du public, et ce, en rapport avec le montant des subventions octroyées.

Subventions octroyées par des collectivités locales afin de favoriser l'implantation d'une entreprise

Par un arrêt du 27 janvier 2010 ([CE N°299 113, SARL Les Jardins de Beauce](#)), le Conseil d'Etat a jugé que, compte tenu de la finalité de l'opération dans son ensemble, les subventions consenties par des personnes publiques aux fins d'obtenir une réduction d'un égal montant des loyers mis à la charge d'une entreprise afin de favoriser son implantation étaient, quelles qu'aient été leurs modalités de versement, directement liées au prix de sous-location de l'immeuble au sens du 1 de l'article 266 du code général des impôts et étaient, par suite, imposables à la T.V.A.

Remarque :

Le litige portait sur l'assujettissement à la T.V.A. des subventions octroyées par la ville de Chartres, la région Centre et le Comité de développement économique d'Eure-et-Loir (C.O.D.E.L.) afin de favoriser l'implantation à Chartres de la S.A. Muller Bem.

Les subventions litigieuses n'avaient pas été directement versées au bénéficiaire, la S.A. Muller Bem, mais lui étaient consenties, par le jeu de rétrocessions successives, par la S.A.R.L. Les jardins de Beauce sous forme de réductions de loyers. La S.A.R.L. Les jardins de Beauce avait pris en crédit-bail, auprès des S.I.C.O.M.I., le bâtiment industriel qu'elle sous-louait à la S.A. Muller Bem . Les subventions étaient allouées aux S.I.C.O.M.I., qui s'étaient engagées à les reverser, sous forme d'avoirs ou de rétrocessions, à la S.A.R.L. Les jardins de Beauce, qui s'était elle-même engagée à les répercuter sur le loyer facturé à la S.A. Muller Bem.

Par la décision du 27 janvier 2010, le Conseil d'Etat a jugé que, eu égard à la finalité de l'opération prise dans son ensemble, les subventions consenties par la commune de Chartres et la région Centre ainsi que la bonification d'intérêts octroyée par le C.O.D.E.L. aux fins d'obtenir une réduction d'un égal montant des loyers mis à la charge de la S.A. Muller Bem afin de favoriser son implantation, étaient, quelles qu'aient été leurs modalités de versement, directement liées au prix de sous-location de l'immeuble au sens du § 1. de l'article 266 du C.G.I. et étaient, par suite, imposables à la T.V.A.

Les juges du palais royal ont considéré qu'il résultait des engagements pris par les différents intervenants à chaque stade du système complexe mis en place, que les autorités versantes accordaient en réalité, et en définitive, les subventions en litige à la S.A.R.L. Les jardins de Beauce afin que cette dernière les répercute sur le montant des loyers facturés à la S.A. Muller Bem. La finalité des subventions en litige consistait à favoriser l'implantation à Chartres de la S.A. Muller Bem en lui permettant de louer un immeuble à un prix inférieur au coût de revient de ce dernier grâce à la réduction consentie par la S.A.R.L. Les jardins de Beauce qui percevait, en contrepartie, lesdites subventions par l'intermédiaire des S.I.C.O.M.I..

Régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux aides versées par la Caisse d'allocations familiales au profit de crèches d'entreprise**RES N°2006/35 du 12/09/2006****Question :**

Les subventions versées par la Caisse d'allocations familiales au profit d'une structure d'accueil petite enfance gérée par des entreprises à but lucratif sont elles soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ?

Réponse :

En matière de TVA, une somme, quelle que soit sa qualification (aides, subvention...), doit être soumise à la taxe dès lors qu'elle peut s'analyser soit comme la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services individualisée rendue au profit de la partie versante, soit comme le complément de prix de telles opérations ([CJCE, arrêt du 22 novembre 2001 « Office des produits wallons ASBL »](#)).

Constituent des subventions complément de prix, les sommes versées pour compléter le prix réclamé au public, dont les conditions d'attribution permettent d'établir sans ambiguïté l'existence d'un lien direct entre la subvention et les prix pratiqués par leur bénéficiaire, et dont le principe du versement existe avant l'intervention du fait générateur de l'opération dont elles constituent une partie du prix.

Dès lors que la convention conclue entre la Caisse d'allocations familiales (CAF) et la structure d'accueil petite enfance gérée par des entreprises à but lucratif impose à l'établissement d'appliquer le barème des participations familiales établi par la Caisse nationale d'allocations familiales (CNAF) et dans la mesure où le montant de la subvention vient en complément de la participation familiale, celle-ci s'analyse comme un complément de prix et doit donc être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée.

410

Les subventions dont le versement ne présente pas un lien direct et immédiat avec le prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, au sens des critères décrits plus haut, ne doivent pas être soumises à la TVA, et ce, même si économiquement elles participent indirectement à la formation du prix.

Ainsi, le seul fait qu'une subvention puisse avoir une influence sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'organisme subventionné ne suffit pas à rendre cette subvention imposable.

Il en est notamment ainsi des subventions suivantes :

- les subventions qui sont, au moment de leur versement, allouées pour le financement total ou partiel d'un bien d'investissement déterminé ;
- les subventions dites « à l'achat », destinées à prendre financièrement en charge l'achat par le bénéficiaire de biens ou de services déterminés auprès d'un autre assujetti (ex. : subventions de l'Etat versées aux entreprises dans le cadre des aides à l'emploi, de l'implantation dans certaines zones défavorisées, « chèques conseils »...);
- les subventions dites de fonctionnement, destinées à couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation d'un organisme. Si ces sommes ont souvent une influence sur le prix de revient des biens livrés et des services fournis par l'organisme subventionné, elles ne constituent pas pour autant des subventions directement liées au prix de ces opérations (par exemple, les avances consenties, puis abandonnées, par le Centre national de la cinématographie au profit d'une société spécialisée dans la production de films et de programmes audiovisuels) ;
- les subventions d'équilibre versées à une entreprise afin de compenser a posteriori un déficit résultant de la conjoncture économique, d'erreurs de gestion imputables à l'entreprise ou de tout événement ne relevant pas de sujétions particulières qui lui auraient été imposées par un tiers ;
- les subventions versées à une entreprise, dont le montant est déterminé globalement compte tenu des coûts totaux d'exploitation de l'activité économique de cette dernière, et qui ne sont pas directement liées à une opération taxable de cette entreprise. Il en est notamment ainsi des sommes qui peuvent être versées à un aménageur de zones au titre d'une opération d'aménagement dès lors que ces sommes sont versées globalement sans affectation précise à une opération imposable ;
- les subventions qui n'ont pas pour objet d'abaisser le prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services en dessous du prix de marché habituel de ces marchandises ou services, ou à défaut, de leur prix de revient. Il en est ainsi, par exemple, des aides versées dans le secteur agricole par les offices agricoles pour soutenir le fonctionnement des marchés (Aides versées par l'OFIVAL, l'ONILAIT, l'ONIFHLOR, l'ONIVINS, l'ONIC, l'ODEADOM, l'ONIPRAM, le FIRS, et par le FIOM et le FEOGA) ;
- le versement de transport, prélèvement fiscal acquitté par les employeurs et institué par les autorités organisatrices des services de transports publics de voyageurs (collectivités locales ou syndicats, établissements publics dont dépend le service) afin de contribuer à l'équilibre financier de ces services où de participer au financement de leurs investissements, en application des [articles L2333-64 du code général des collectivités territoriales \(CGCT\)](#) et [L2531-2 du CGCT](#), qui, lorsqu'il est perçu par une collectivité qui exploite en régie directe son service de transport public de voyageurs, n'entretient aucun lien direct et immédiat avec le prix du service.

B. Les aides entre entreprises

Sont concernées par les règles décrites ci-après toutes les aides versées par une entreprise à une autre entreprise quelles que soient leur forme et leur dénomination : subventions, abandons de créances, dons, etc.

430

Il convient d'utiliser la démarche suivante : rechercher s'il existe une prestation de services individualisée et précise rendue par le bénéficiaire à l'entreprise qui a consenti l'aide.

L'existence d'une prestation individualisée résulte de l'existence d'engagements pris par le bénéficiaire de l'aide.

Ainsi, ne constituent pas la rémunération d'une prestation de services :

- une subvention versée à une société sœur en difficulté dès lors que cette subvention ne rémunère pas une prestation de services effectuée à titre onéreux et ceci même si la société versante avait un intérêt commercial inhérent à la préservation des activités de la sœur ([CAA Paris, 21 février 1991, n° 89PA02606, SECIP](#)) ;

- les subventions versées par une société mère à l'une des filiales afin de permettre à celle-ci de financer le plan de licenciement d'une partie de son personnel ([CAA Paris, 18 mars 1993 ; n° 91PA01158, SA Société d'administration Balzac Châteaubriant](#)) ;

- les subventions versées par des membres d'une SNC chargée de commercialiser les produits vinicoles de ses membres pour équilibrer ses comptes dès lors qu'elles ne correspondent pas à la fourniture de prestations de services individualisées au profit de chacun des associés et n'ont pour seul but que d'assurer l'équilibre des comptes sociaux ([CAA Bordeaux, 2 novembre 1993, n° 92BX0164, Crus et domaines de France](#)).

Dans cette espèce, la question de l'inclusion de ces sommes dans la base d'imposition à la TVA, en tant que subventions complément de prix, n'a pas été examinée.

440

En l'absence de service individualisé, il convient de rechercher si l'aide constitue un complément de prix à inclure dans la base d'imposition conformément aux dispositions du a du 1 de l'[article 266 du CGI](#).

450

Si l'aide ne rémunère pas une opération individualisée et ne constitue pas le complément de prix d'une opération imposable, elle s'analyse en une subvention non imposable.

Remarque : Une subvention ne constitue pas une opération et ne peut donc pas être qualifiée de subvention « dans le champ » ou « hors du champ » d'application de la TVA.

Lorsqu'une subvention n'est pas imposable à la TVA parce qu'elle ne rémunère pas un service ou une vente ou ne constitue pas le complément de prix d'une opération située dans le champ d'application de la TVA, elle ne peut pas être regardée, ipso facto, comme la contrepartie d'une opération située hors du champ d'application de la TVA. Il convient, en effet, d'apprécier si la subvention est à rattacher ou non à une opération imposable (que cette dernière soit imposée à la TVA ou exonérée de cet impôt- réalisée par le bénéficiaire).

C. Les dons

460

Les dons sont soumis aux mêmes règles de TVA que les subventions. Il est précisé à cet égard que les sommes qualifiées de dons sont imposables à la TVA lorsqu'elles rémunèrent en réalité un service. Tel est le cas des sommes versées en contrepartie d'une prestation de publicité ou de parrainage comme par exemple des « dons » versés dans le cadre du parrainage de sportifs qui s'engagent à certaines obligations (utilisation d'un nom, d'une raison sociale, de certains équipements, etc.) moyennant en contrepartie le versement d'argent ou la remise en nature de biens ou de services.

La situation de l'entreprise qui consent l'aide

(BOI-BIC-BASE-50-20-10)

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

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-50-20-10-20130129

Date de publication : 29/01/2013

DGFIP

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

2° Application des principes de déductibilité de la créance abandonnée

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'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, req. 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.

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 €	Dette 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 $150\ 000\ € \times 15\ \% = 22\ 500\ €$) ;

- 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 : $350\,000\text{ €} - 320\,000\text{ €} = + 30\,000\text{ €}$.

(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 : $420\,000\text{ €} - 320\,000\text{ €} = + 100\,000\text{ €}$.

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.

La situation de l'entreprise bénéficiaire de l'aide

[\(BOI-BIC-BASE-50-20-20\).](#)

I. Règle générale

II. Exonération de certains abandons de créances à caractère financier

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-50-20-20-20130129

Date de publication : 29/01/2013

DGFIP

BIC - Base d'imposition - Abandons de créances et subventions entre entreprises - Conséquences fiscales chez l'entreprise bénéficiaire de 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 2 : Conséquences fiscales chez l'entreprise bénéficiaire de l'abandon

Sommaire :

I. Règle générale

II. Exonération de certains abandons de créances à caractère financier

I. Règle générale

1

Conformément aux dispositions du [2 de l'article 38 du code général des impôts \(CGI\)](#) et du [I de l'article 209 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 et qu'il soit déductible ou non pour l'entreprise qui le consent.

Toutefois, l'[article 216 A du CGI](#) (cf. II) prévoit l'exonération conditionnelle de certains abandons de créances revêtant un caractère financier.

II. Exonération de certains abandons de créances à caractère financier

10

L'[article 216 A du CGI](#) fixe le régime des abandons de créances consentis par les sociétés mères à leurs filiales. Il prévoit, sous conditions, 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.

20

Pour plus de précisions sur l'application de ce dispositif, il convient de se reporter au [BOI-IS-BASE-10-10-30](#).

Abandon de créance des sociétés mères à leur filiale

article 216 A du CGI

BOI-IS-BASE-10-10-30.

- I. Exonération de certains abandons de créances à caractère financier
 - A. Nature et montant des abandons de créances susceptibles d'être exonérés
 - B. Qualité de la société créditrice
 - C. Conditions d'exonération de la filiale
 - D. Sanction du défaut et du non-respect de l'engagement d'augmentation de capital
 - E. Droits d'enregistrement dus lors de l'augmentation de capital
- II. Abandons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-10-10-30-20130129

Date de publication : 29/01/2013

DGFIP

IS - Base d'imposition - Produits - Abandons de créances consentis par les sociétés mères à leurs filiales

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Base d'imposition

Titre 1 : Produits

Chapitre 1 : Produits de participation reçus de filiales et abandons de créances reçus de la mère dans le cadre du régime fiscal des sociétés mères et filiales

Section 3 : Abandons de créances consentis par les sociétés mères à leurs filiales

Sommaire :

- I. Exonération de certains abandons de créances à caractère financier
 - A. Nature et montant des abandons de créances susceptibles d'être exonérés
 - B. Qualité de la société créditrice
 - C. Conditions d'exonération de la filiale
 - D. Sanction du défaut et du non-respect de l'engagement d'augmentation de capital
 - E. Droits d'enregistrement dus lors de l'augmentation de capital
- II. Abandons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune

1

Un abandon de créance ou une subvention constitue un produit d'exploitation à retenir pour la détermination des résultats imposables de l'entreprise qui en bénéficie.

10

Cependant, [l'article 216 A du code général des impôts \(CGI\)](#) prévoit une exonération conditionnelle en faveur de certains abandons de créances revêtant un caractère financier.

Ce texte dispose, en effet, 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.

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.

20

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.

30

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, la société bénéficiaire de l'avantage doit en rapporter le montant aux résultats dudit exercice.

(40)

(50)

I. Exonération de certains abandons de créances à caractère financier

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

60

Lorsque la créance abandonnée est exclue en totalité ou en partie des charges déductibles de l'entreprise créancière, la fraction non déductible de l'abandon de créance est susceptible d'être placée sous le bénéfice de l'exonération.

B. Qualité de la société créditrice

70

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 du CGI](#) ([BOI-IS-BASE-10-10-10](#)).

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

80

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 en droit interne français au regard :

- des principes de qualification et de déduction des abandons de créances à caractère financier ([BOI-BIC-BASE-50-10](#) et [BOI-BIC-BASE-50-20](#)) ;
- de la définition des sociétés mères au sens de l'[article 145 du CGI](#) ;

- des conditions d'exonération de la filiale s'agissant de l'abandon de créance à caractère financier dont elle a bénéficié.

C. Conditions d'exonération de la filiale

90

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.

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

100

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 téléchargeable sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique recherche de formulaire (CERFA 10951)).

Le montant des droits élundés devra donner lieu à application de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1728 du CGI](#).

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

110

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 du [I de l'article 810 du CGI](#).

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

120

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.