



Prix de transfert et Abandon de créance : les nouvelles règles

Aout 2012v1

Source commission des finances du sénat

L'article 17 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 a pour objet de rendre non déductibles toutes les aides consenties par une entreprise à une autre qui ne seraient pas des aides à caractère commercial.

1° L'article 39 est complété par un 13 ainsi rédigé :

« 13. Sont exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt les aides de toute nature consenties à une autre entreprise, à l'exception des aides à caractère commercial.

Et sous réserves de différentes exceptions

Le dispositif anti-abus retenu par le présent article pourrait apparaître inutilement sévère puisqu'il rend non déductibles toutes les aides à caractère financier, que celles-ci soient consenties à des entreprises françaises ou étrangères.

I. Le droit existant	2
A. Les abandons de créance ont un caractère commercial ou financier.....	2
Abandons de créances et subventions entre entreprises DB 4A216.	2
B. <i>Le caractère commercial ou financier de l'abandon de créance emporte des conséquences fiscales</i>	3
1. L'abandon de créance est imposable chez la société qui en bénéficie.....	3
2. L'abandon de créance est normalement déductible chez la société qui le consent.....	3
3. Le régime <i>ad hoc</i> dans le cadre du régime mère-fille.....	5
C. <i>Une jurisprudence à l'origine de montages optimisants</i>	5
Conseil d'Etat, 9 / 7 SSR, du 14 mars 1984, 33188, <i>Société Synarome</i>	5
Conseil d'Etat, 8 / 9 SSR, du 11 février 1994, 119726, <i>SA Editions J-C Lattès</i>	6
Conseil d'Etat, 7 / 9 SSR, du 9 octobre 1991, 67642 69503, <i>SA du Laboratoire Goupil</i>	6
Abandons de créances et subventions entre entreprises DB 4A216.	7
ii. Le dispositif vote	7

Or les montages optimisants concernent principalement des entreprises étrangères. Toutefois, dans le cadre des règles européennes relatives à la libre circulation des capitaux et à la liberté d'établissement, il n'était pas possible, dans notre législation, d'interdire la déductibilité des seules aides consenties à des filiales étrangères.

La critique est en outre largement atténuée par le fait que, **en France, les abandons de créances à caractère financier interviennent surtout dans des groupes fiscaux** bénéficiant soit du régime de l'intégration fiscale, soit du régime mère-fille.

Dans le cas de l'intégration fiscale, l'article 223 B du CGI indique clairement qu'un abandon de créance est neutre dans la détermination du résultat d'ensemble imposable.

En ce qui concerne le régime mère-fille, ainsi que cela a été évoqué précédemment, les abandons de créance à caractère financier non déductibles chez la mère ne sont pas imposés chez la fille, pour autant que celle-ci procède à une augmentation de capital en faveur de sa mère. Dès lors, il existe un **moyen de neutralisation fiscale de la non-déductibilité** qui, de surcroît, **est vertueux puisqu'il incite à procéder à une recapitalisation d'une société en difficulté.**

Par conséquent, au regard des pratiques constatées par l'administration fiscale, et bien que le présent article ait une portée générale, son impact devrait normalement être concentré sur les seuls abandons de créance aux entreprises étrangères.

Enfin, d'après l'évaluation préalable annexée au présent article, le gain attendu de la mesure serait de 40 millions d'euros en 2012 et de 200 millions d'euros à compter de 2013. A l'instar des autres dispositifs anti-abus, ce chiffrage doit être lu avec précaution faute de données suffisantes.

I. Le droit existant

A. Les abandons de créance ont un caractère commercial ou financier

La doctrine fiscale définit l'abandon de créance comme « **la renonciation par une entreprise à exercer les droits que lui confère l'existence d'une créance.** Pour l'étude du régime fiscal des abandons de créances, il y a lieu d'y assimiler les subventions, c'est-à-dire les aides versées par une entreprise à une autre sans contrepartie directe »

Abandons de créances et subventions entre entreprises [DB 4A216.](#)

L'abandon de créance nécessite une équivalence des comptabilités entre l'entreprise créancière et l'entreprise débitrice. Ainsi, préalablement à l'abandon, doivent être enregistrées, d'une part, une créance pour un montant déterminé et, d'autre part, une dette d'égal montant. De même, après l'abandon, la perte constatée chez le créancier doit être équivalente au profit enregistré chez le débiteur.

Il résulte de la jurisprudence et de la doctrine administrative que les aides (et pas seulement les abandons de créances) peuvent revêtir soit un caractère commercial, soit un caractère financier.

La doctrine fiscale précise que « *le caractère de chaque abandon de créance résulte de l'examen - non pas isolément - mais globalement de l'ensemble des éléments de fait ou de droit relevés au moment où l'abandon de créance a été consenti* »

Abandons de créances et subventions entre entreprises [DB 4A216.](#)

Elle ajoute que « ***pour être qualifié de commercial, l'abandon d'une créance trouvant son origine dans des relations commerciales entre deux entreprises et consenti soit pour maintenir des débouchés, soit pour préserver des sources d'approvisionnement. [...]*** »

« *Un abandon de créance doit être qualifié de financier lorsque simultanément la nature de la créance (prêt, avance, ...), les liens existant entre l'entreprise créancière et l'entreprise débitrice exclusifs de toute relation commerciale ainsi que les motivations de l'abandon présentent un caractère strictement financier* ».

Par exemple, une société A possède une partie du capital de la société B qui connaît des difficultés. Il s'agit d'une simple participation financière et les deux entreprises n'ont pas de liens d'affaires. La société A décide d'abandonner les créances qu'elle détient sur la société B. La motivation de cette décision est la sauvegarde de ses intérêts patrimoniaux : l'aide est donc de caractère financier.

La qualification peut toutefois se révéler délicate, notamment lorsque des relations commerciales et financières existent entre les deux entreprises. Dans ce cas, la motivation de l'entreprise qui consent à l'abandon sera déterminante. Si l'aspect commercial est prédominant, alors l'abandon sera qualifié de commercial.

B. Le caractère commercial ou financier de l'abandon de créance emporte des conséquences fiscales

1. L'abandon de créance est imposable chez la société qui en bénéficie

Pour l'**entreprise qui bénéficie de l'abandon de créance**, celui-ci vient diminuer son passif et, à due concurrence, augmenter son actif net. Par conséquent, un abandon de créance, commercial ou financier, **doit être compris dans les résultats de l'exercice** au cours duquel la dette de l'entreprise est éteinte. Il s'agit donc d'un élément imposable.

2. L'abandon de créance est normalement déductible chez la société qui le consent

a) Les abandons de créance à caractère commercial sont toujours déductibles

L'article 39 du code général des impôts (CGI) dispose que le « ***bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges*** » et liste, de manière ni limitative, ni exhaustive, les charges déductibles et non déductibles.

Aussi les aides accordées par une entreprise à une autre (le plus souvent une société mère vis-à-vis de sa filiale) sous la forme d'abandons de créances ou de subventions sont-elles normalement déductibles de son bénéfice.

Pour être déductible, l'abandon de créance doit relever d'un **acte de gestion normal** pour l'entreprise. « *La preuve du caractère normal de l'aide est apportée lorsqu'il est établi que celle-ci a été consentie dans l'intérêt de l'exploitation et trouve son fondement dans l'existence d'une contrepartie réelle et suffisante* ». L'administration fiscale doit alors examiner et apprécier l'ensemble des circonstances de fait qui ont contribué à l'attribution de l'aide.

A cet égard, les abandons de créance à caractère commercial sont toujours considérés comme des charges déductibles.

b) Les abandons de créances à caractère financier sont déductibles sous conditions

La déductibilité d'un abandon de créance à caractère financier va dépendre de la situation nette de la société aidée et des liens capitalistiques entre la société créancière et la société débitrice.

La situation nette comptable se définit par la différence entre le total de l'actif et le total du passif. Elle est négative si le total du passif excède celui de l'actif.

L'évaluation préalable annexée au présent article indique que « ***lorsqu'elle est accordée dans l'intérêt de la société mère qui la verse, l'aide [à caractère financier] apportée est déductible uniquement pour sa fraction ne conduisant pas à valoriser sa participation dans sa filiale*** ». Dans le cas contraire, une partie de l'augmentation de la valorisation serait directement prise en charge par l'Etat, au travers de la minoration de l'assiette taxable.

L'aide à caractère financier est donc considérée comme une charge déductible à concurrence :

- du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon ;
- du montant de la situation nette positive après abandon, pour un pourcentage correspondant au capital (de la société bénéficiaire) détenu par d'autres sociétés (que la société créancière).

Exemples chiffrés

Exemples chiffrés

La société A (créancière) possède 80 % de la société B (débitrice)

L'actif de B est de 500 000 euros et son passif de 600 000 euros. Sa situation nette est négative à hauteur de 100 000 euros.

Cas n° 1

La société A consent un abandon de créance de 100 000 euros. Il s'agit d'une charge entièrement déductible puisque la situation nette de B n'est pas positive après abandon.

La valorisation de B n'a pas augmenté après l'abandon de créance.

Cas n° 2

La société A consent un abandon de créance de 150 000 euros. La situation nette de B devient positive à hauteur de 50 000 euros.

Comme dans le cas précédent, l'abandon de créance est toujours déductible à

hauteur de 100 000 euros (montant de la situation nette négative).

Comme A possède 80 % de B, elle pourra en outre déduire 20 % du montant de la situation nette positive, soit 10 000 euros. Il s'agit de la part de l'aide qui vient valoriser la participation des autres actionnaires de B.

Au total, A déduit 110 000 euros pour une aide d'un montant de 150 000 euros.

3. Le régime *ad hoc* dans le cadre du régime mère-fille

L'octroi d'une aide peut intervenir entre des entreprises qui n'ont pas de lien capitalistique. Ce sera bien souvent le cas pour les aides à caractère commercial : un fournisseur abandonne une créance auprès d'un client connaissant des difficultés de trésorerie. A l'inverse, les aides à caractère financier sont souvent dictées par le besoin de soutenir une filiale.

Normalement, **les abandons de créances sont toujours imposables chez la société bénéficiaire mais s'ils ne sont pas déductibles pour la société créancière**. Toutefois, **dans le cadre du régime mère-fille**^{121(*)}, l'article 216 A du code général des impôts (CGI) prévoit que **la part non déductible n'est pas imposable chez la fille pour autant que celle-ci s'engage à augmenter son capital au profit de la société mère**, d'un montant au moins égal aux abandons de créances consentis.

C. Une jurisprudence à l'origine de montages optimisants

Le régime fiscal des aides à caractère commercial ou financier est largement jurisprudentiel. Or, comme l'indique l'évaluation préalable annexée au présent article, *« la jurisprudence administrative apprécie de manière très souple l'intérêt de la mère à aider une filiale en difficulté, par exemple pour sauvegarder son propre renom. Cette jurisprudence s'applique de la même manière aux filiales françaises et étrangères, ce qui aboutit en pratique à **permettre à une société mère française, via une aide à caractère financier à sa filiale étrangère, d'imputer en France des pertes étrangères** »*.

Par un arrêt de 1984, le Conseil d'Etat avait d'abord retenu le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés^{122(*)}, selon lequel seuls sont imposables en France les résultats des entreprises exploitées sur le territoire français. En conséquence, il avait rejeté la déductibilité des aides accordées aux filiales étrangères, sauf *« à titre exceptionnel lorsque les filiales traversent temporairement une situation particulièrement difficile »*.

Conseil d'Etat, 9 / 7 SSR, du 14 mars 1984, 33188, Société Synarome

Selon l'article 209 quinquies du C.G.I. "les sociétés françaises agréées à cet effet par le ministre de l'économie et des finances peuvent retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes ou indirectes, qu'elles soient situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution de leurs bénéfices". La base d'imposition étant normalement calculée, selon l'article 209, à raison des seuls bénéfices qu'elles réalisent en France, les sociétés françaises, dès

lors qu'elles n'ont pas obtenu l'agrément susmentionné, ne peuvent déduire, d'une manière permanente, de leurs résultats les déficits de leurs exploitations, directes ou indirectes, situées à l'étranger. Elles ne peuvent cependant apporter à titre exceptionnel, une aide déductible de leurs propres résultats à leurs succursales ou filiales installées hors de France, que lorsque celles-ci traversent temporairement une situation particulièrement difficile, et à la condition que cette aide ait le caractère d'un acte de gestion commerciale normale et n'entraîne pas une augmentation de la valeur des titres de participation détenus par la société mère dans sa filiale. En l'espèce, aide non déductible parce que quasi-permanente depuis la création de la filiale concernée.

Toutefois, dans les années 1990, il a opéré un revirement de jurisprudence. Désormais, il examine **si l'abandon d'une créance à une filiale étrangère relève ou non d'une gestion normale des intérêts de la société mère** exploitée en France, à l'instar d'une aide consentie à une filiale française

Conseil d'Etat, 8 / 9 SSR, du 11 février 1994, 119726, SA Editions J-C Lattès

Des provisions constituées par une société pour couvrir le risque de non recouvrement d'avances qu'elle a consenties à une filiale étrangère sont déductibles, alors même qu'elles ne sont motivées que par un intérêt financier, dès lors qu'elles peuvent être justifiées par une gestion normale de l'ensemble des intérêts propres de l'entreprise exploitée en France.

confirmant un arrêt

Conseil d'Etat, 7 / 9 SSR, du 9 octobre 1991, 67642 69503, SA du Laboratoire Goupil

La société a fait abandon à sa filiale de droit allemand de créances détenues sur celles-ci et a, en outre, consenti à cette même filiale des avances sans intérêt, puis constitué des provisions pour risque de "non recouvrement intégral" de ces créances. Le chiffre d'affaires de la filiale allemande a été, au cours de chacun des exercices litigieux, "insignifiant", les ventes en Allemagne des produits fabriqués en France par la société requérante étant presque intégralement réalisées par l'intermédiaire des réseaux locaux de revendeurs. En outre l'abandon de créances consenti par la société à sa filiale en Allemagne a eu pour seul effet et avait, en réalité, pour objet d'apurer les déficits antérieurs de cette filiale et les montants des provisions constituées ont été déterminés en fonction des avances sans intérêt faites à cette filiale et non en fonction des créances commerciales détenues sur celle-ci par la société requérante. Il appartient ainsi à la société, dès lors que les aides apportées à sa filiale à l'étranger avaient seulement un caractère financier, d'établir qu'elle avait un intérêt propre à apurer les déficits de cette filiale. La société n'apporte aucune justification à cet effet. Il suit de là que l'abandon de créances et les provisions litigieux ne sont pas déductibles des résultats imposables de la société. La société a porté en pertes une somme correspondant à l'abandon des créances qu'elle détenait sur sa filiale italienne. Compte tenu, d'une part, de la difficulté, en raison notamment des habitudes des importateurs italiens, de vendre en Italie des produits de la nature de ceux fabriqués par la société, et, d'autre part, de

l'importance des ventes faites en Italie, cette société a cherché, en consentant cet abandon de créances à sa filiale dont la situation nette était négative, à éviter à celle-ci de se trouver en situation de cessation de paiement ce qui aurait pu avoir, avec l'abandon d'un marché italien, une incidence sérieuse sur sa propre activité. Le montant de cet abandon est, dès lors, déductible de ses résultats imposables.

La doctrine fiscale précise cependant que « *lorsque l'abandon de créance ou la subvention a bénéficié à une société établie dans un pays à fiscalité privilégiée, les sommes ainsi transférées ne pourront être considérées comme déductibles des résultats de la société française* »

Abandons de créances et subventions entre entreprises [DB 4A216.](#)

Par conséquent, une société mère peut déduire les abandons de créance à caractère financier - selon le mode de calcul évoqué plus haut - consentis à ses filiales étrangères. L'évaluation préalable annexée au présent article souligne que « *cette jurisprudence très souple a permis le développement de **pratique optimisante consistant à multiplier les aides à caractères financier à des filiales en difficulté, plutôt qu'à les recapitaliser. Ces pratiques optimisantes se sont principalement développées à l'égard de filiales étrangères, conduisant à la remontée massive de pertes étrangères en France*** ».

L'évaluation préalable ne donne pas d'estimation des pertes ainsi remontées et déduites de l'assiette imposable en France.

li. Le dispositif vote

Afin de lutter contre les montages optimisants décrits plus haut, le présent article complète, par un nouveau paragraphe 13, l'article 39 du CGI, relatif aux charges déductibles et non déductibles, afin de rendre non déductibles les « **aides de toute nature consenties à une autre entreprise, à l'exception des aides à caractère commercial** »

Cette disposition vise les « *aides* » ce qui inclut, outre les abandons de créance, les subventions (même si, en pratique, elles sont plus rares).

De même, la rédaction retient les aides « *de toute nature* », sans mentionner le caractère financier afin d'embrasser le champ le plus large possible et d'éviter, dans la mesure du possible, le développement de nouvelles optimisations.

Par ailleurs, le présent article modifie, par coordination, l'article 1586 *sexies* du CGI, relatif à la définition de la valeur ajoutée dans le cadre de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). En effet, le quatrième alinéa du a de cet article prévoit que, pour le calcul de la valeur ajoutée, le chiffre d'affaires est majoré « *des abandons de créance à caractère financier à la hauteur du montant déductible des résultats imposables* ».

Dès lors que les abandons de créance ne seront plus déductibles, ce membre de phrase devient inutile, de même que le huitième alinéa du b du même article 1586 *sexies*. Ils sont donc supprimés par le présent article

Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012, date d'examen du présent projet de loi par le Conseil des ministres.