



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

LES ASPECTS FISCAUX DE L'EFFACEMENT DES DETTES

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : Droit et Patrimoine, N° 184, 1er septembre 2009

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

LES ASPECTS FISCAUX DE L'EFFACEMENT DES DETTES

I - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE CRÉANCIER DE L'OBLIGATION A - Les incidences en matière d'impôts indirects 1°/ L'abandon de créance comme renoncement au prix

I - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE CRÉANCIER DE L'OBLIGATION A - Les incidences en matière d'impôts indirects 2°/ L'abandon de créance comme prix d'une acquisition

I - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE CRÉANCIER DE L'OBLIGATION B - Les incidences en matière d'impôts directs 1°/ L'abandon de revenus privés

I - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE CRÉANCIER DE L'OBLIGATION B - Les incidences en matière d'impôts directs 2°/ L'abandon de créances professionnelles
a) Les abandons de créances à caractère commercial et financier

I - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE CRÉANCIER DE L'OBLIGATION B - Les incidences en matière d'impôts directs 2°/ L'abandon de créances professionnelles
b) Les avancées de la jurisprudence

II - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE DÉBITEUR DE L'OBLIGATION A - Le bénéficiaire de l'abandon de créance est un particulier 1°/ La nature de l'abandon de créance : revenu ou libéralité ?

II - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE DÉBITEUR DE L'OBLIGATION A - Le bénéficiaire de l'abandon de créance est un particulier 2°/ Les incidences de la qualification

II - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE DÉBITEUR DE L'OBLIGATION B - Le bénéficiaire de l'abandon de créance est une entreprise 1°/ L'abandon de créance analysé comme un produit soumis à l'impôt sur les bénéfices a) Le traitement fiscal dans le cas général

II - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE DÉBITEUR DE L'OBLIGATION B - Le bénéficiaire de l'abandon de créance est une entreprise 1°/ L'abandon de créance analysé comme un produit soumis à l'impôt sur les bénéfices b) Le régime des sociétés mères et filiales

II - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE DÉBITEUR DE L'OBLIGATION B - Le bénéficiaire de l'abandon de créance est une entreprise 2°/ L'abandon de créance analysé comme un élément du prix soumis à TVA

CONCLUSION

L'opération d'effacement des dettes, plus connue sous le nom d'« abandon de créances », est surtout réputée pour ses incidences sur le bénéfice imposable. Sa portée est en réalité beaucoup plus vaste et la plupart des branches du droit fiscal sont concernées. On le vérifiera en se plaçant du côté du créancier puis du côté du débiteur de l'obligation abandonnée.

L'effacement de tout ou partie des dettes personnelles ou professionnelles d'un débiteur peut résulter d'une démarche isolée d'un créancier ou d'une procédure collective d'apurement du passif du débiteur. Il a déjà été souligné dans ce dossier les conditions juridiques des remises ; elles sont différentes selon la nature privée ou publique de la créance et le cadre juridique dans lequel elles s'inscrivent (procédures collectives des entreprises ou de surendettement des particuliers). Seules nous intéressent à présent les conséquences fiscales de ces remises ; de ce point de vue, la nature de la dette et la procédure qui a conduit à sa remise importent peu.

Au plan juridique, la remise d'une dette équivaut à sa disparition. C'est le cas lorsque le créancier a fait abandon pur et simple de sa créance au profit de son débiteur. En revanche, la dette ne disparaît pas lorsque la remise est assortie d'une clause de « retour à meilleure fortune ». Selon la Cour de cassation, il s'agirait d'une créance affectée d'un terme indéterminé et non d'une créance sous condition ; elle peut donc être produite au passif du débiteur en redressement judiciaire (1) . De la même façon, la créance ne disparaît pas lorsque le créancier ne peut la recouvrer du fait de l'absence de reprise des poursuites individuelles au cas de clôture de la liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif (C. com., art. L. 643-11, I) (2) .

Au plan patrimonial, en revanche, l'impossibilité pour le créancier de l'obligation de recouvrer sa créance, soit qu'elle est éteinte (même temporairement), soit qu'elle ne peut pas faire l'objet d'une action en recouvrement, emporte les mêmes conséquences : la créance est perdue pour le créancier qui s'appauvrit et la dette disparaît chez le débiteur qui s'enrichit. En définitive, la cause de l'appauvrissement importe peu ; seul compte l'état du patrimoine.

Le droit fiscal n'est *a priori* pas insensible à cette analyse purement « patrimoniale » de l'abandon de créance. En effet, si l'on part du postulat que la fiscalité appréhende soit la consistance du patrimoine des contribuables (en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, notamment), soit la variation du patrimoine (en matière d'impôt sur les revenus ou d'impôt sur les bénéfices des sociétés), il peut sembler logique de considérer que l'enrichissement du débiteur ou l'appauvrissement du créancier à la suite de l'effacement d'une dette ait une traduction fiscale au moment de calculer la richesse ou l'enrichissement imposable.

La réalité fiscale est certainement plus subtile. Il faut d'abord rappeler que si la théorie de la variation du patrimoine joue un rôle essentiel en fiscalité des entreprises, puisque l'une des définitions du résultat imposable est purement comptable (CGI, art. 38, 2), les règles de l'impôt sur les revenus des particuliers y sont moins sensibles dès lors qu'elles reposent sur la notion de revenu imposable qui possède ses propres

spécificités (CGI, art. 156). En outre, la fiscalité directe n'est pas la seule concernée par l'abandon de créance ; les impôts indirects (TVA et droits d'enregistrement, essentiellement) le sont aussi dans la mesure où ils reposent sur le prix de l'opération qui constitue également le *quantum* de la créance abandonnée.

Si l'on ajoute à cela que la position fiscale du débiteur et du créancier de l'obligation peut être très différente eu égard à leur situation personnelle, ce qui est parfois à l'origine d'un traitement fiscal dissymétrique de l'abandon de créance chez l'un et chez l'autre, il est devenu opportun d'envisager séparément et successivement le traitement fiscal de l'effacement des dettes d'abord chez le créancier de l'obligation (I) puis ensuite chez son débiteur (II).

I - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE CRÉANCIER DE L'OBLIGATION

Le fait pour le créancier d'une obligation de renoncer à percevoir son dû n'est pas neutre fiscalement. En premier lieu, parce que la dette exprime le prix d'une prestation ou d'une livraison, lequel est le support naturel des droits de mutation et de la TVA, de telle sorte que l'abandon de créance ne saurait être sans incidence au regard de ces droits indirects (A). Ensuite, parce que le créancier renonçant s'appauvrit ; reste à savoir dans quelle mesure la fiscalité directe en tient compte pour le calcul du revenu ou du bénéfice imposable (B).

A - Les incidences en matière d'impôts indirects

Le renoncement au prix modifie *a posteriori* les conditions de l'opération. Au plan de la TVA, elle a pour effet de supprimer l'assiette de la taxe, laquelle devra être remboursée au vendeur qui en avait fait l'avance au Trésor public (1°). En matière d'enregistrement, les droits sont dus par l'acquéreur (débiteur de l'obligation), dont la situation sera examinée dans la seconde partie cet exposé. Pour autant, il peut arriver qu'un abandon de créance constitue le prix d'un achat soumis aux droits de mutation à titre onéreux chez le créancier de l'obligation (2°).

1^o/ L'abandon de créance comme renoncement au prix

D'un point de vue technique, l'abandon de tout ou partie d'une créance a pour effet de réduire, voire de supprimer au cas de renoncement total, l'assiette de la TVA. Or il se peut que la taxe ait déjà été versée au Trésor public par le titulaire de la créance abandonnée, conformément aux dispositions réglementant la date d'exigibilité de la TVA. C'est le cas en matière de livraisons de meubles corporels, pour lesquelles il est prévu que la dette fiscale naît et devient exigible au moment de la livraison du bien (CGI, art. 269, 2, a), alors même que le vendeur n'a pas encore été payé par l'acheteur. En revanche, ce n'est pas le cas en matière de prestations de services, puisque, si le fait générateur se situe au moment de l'exécution de la prestation de services (CGI, art. 269, 1, a), l'exigibilité n'a lieu que lors de l'encaissement des acomptes ou du prix, sauf option pour le régime des livraisons de biens (CGI, art. 269, 2, c).

D'une façon générale, si le contrat n'est pas honoré par le débiteur du prix, ou s'il est annulé ou résilié, alors que le créancier a déjà versé au Trésor public la taxe correspondante, ce dernier est en droit d'en demander la restitution (ou l'imputation sur une échéance future), sur le fondement de l'article 272 du Code général des impôts (CGI). Dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 1988, ce texte subordonnait seulement la récupération de la TVA indûment versée au Trésor au seul fait que la créance demeurait impayée, mais l'administration fiscale exigeait la démonstration du caractère irrécouvrable de la créance. Après que le Conseil d'État eut sanctionné cette doctrine, en jugeant que « *les ventes qui restent impayées* » doivent s'entendre de celles pour lesquelles l'assujetti a effectué sans succès des « *diligences normales* » en vue de leur recouvrement (3), le législateur (4) a rétabli l'exigence administrative de la façon suivante : « *La taxe sur la valeur ajoutée qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 lorsque ces ventes ou services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables* » (CGI, art. 272, 1, al. 1^{er}).

Bien que ce texte ne vise pas spécifiquement le cas des abandons de créances, il ne fait pas de doute que, en renonçant à sa créance, le créancier la rend définitivement irrécouvrable. C'est d'ailleurs ce que le Conseil d'État a incidemment mais explicitement affirmé en jugeant que, dès avant le prononcé de la liquidation judiciaire du débiteur, le créancier pouvait établir le caractère définitivement irrécouvrable de sa créance, « *notamment dans le cas où il ne l'aurait pas déclarée en temps utile, ou en aurait fait totalement ou partiellement abandon* » (5). Naturellement, le créancier devra avoir enregistré sa perte dans un compte de charges définitif (notamment, la seule passation d'une provision pour dépréciation de la créance ne marque pas un abandon d'une créance) et, conformément aux exigences légales, l'imputation - ou la restitution - est subordonnée à la rectification préalable de la facture initiale (CGI, art. 272, 1, al. 3). Elle informera également

le client qu'il doit reverser la TVA qu'il avait déduite (puisque la déductibilité de la taxe chez le débiteur est liée à son exigibilité chez le créancier).

2^o/ L'abandon de créance comme prix d'une acquisition

Le créancier de l'obligation peut fort bien avoir renoncé à son dû en « échange » d'autre chose. Autrement dit, l'abandon de créance constitue le prix d'une prestation différente de celle ayant généré la créance abandonnée. Ayant de la sorte revêtu la nature de « prix », l'effacement d'une dette est susceptible d'être soumis aux droits de mutation à titre onéreux (ou bien à la TVA), pour peu que les conditions d'application de cet impôt soient remplies.

C'est exactement ce que vient de juger la Chambre commerciale de la Cour de cassation dans une affaire où l'administration fiscale suspectait une cession cachée de clientèle lors d'une vente de titres (6) . En l'espèce, la société Forocean, qui exploitait un supermarché, possédait 20 % de la société Maugis exerçant la même activité sur le territoire de la même commune, avait encore acquis 79 % du capital de sa filiale pour « 1 franc symbolique ». Parallèlement à cette opération, la société Forocean avait consenti des abandons de créances à la société Maugis, laquelle avait cessé toute activité quelques mois plus tard. Compte tenu de ces éléments, l'administration fiscale avait estimé être en présence d'une vente du fonds de commerce de la société Maugis au profit de la société Forocean et elle avait notifié à cette dernière un redressement en droits de mutation calculé sur le montant des abandons de créances ainsi consentis.

L'arrêt a surtout été remarqué en ce qu'il donne raison à l'administration fiscale pour n'avoir pas mis en œuvre la procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales (LPF), alors qu'on lui reprochait d'avoir fait de « *l'abus de droit rampant* » (7) par dissimulation. La Haute juridiction souligne au contraire qu'il n'y avait en l'espèce aucune dissimulation d'un acte par un autre, mais simplement un ensemble de faits qui font apparaître une mutation de clientèle taxable. Ce faisant, elle consacre l'analyse administrative qu'elle avait autrefois rejetée s'agissant de concessions de licences d'exploitation ayant dissimulé la vente d'un fonds de commerce (8) .

Dans le cas « Forocean », les titres ne servaient pas de « paravent ». L'administration fiscale ne pouvait pas non plus rectifier leur prix de vente sur le fondement de l'article 726, II, du CGI, aux termes duquel les droits de mutation sont assis « *sur le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent ajouter au prix* », puisque seules les dettes personnelles du cédant peuvent, lorsqu'elles sont reprises par le cessionnaire, constituer une charge augmentative de prix (9) . À juste titre, la Cour de cassation a donc estimé être en présence d'une cession non révélée de fonds de commerce en considérant implicitement mais nécessairement que les abandons de créances consentis par le repreneur constituaient le prix de vente du fonds.

B - Les incidences en matière d'impôts directs

L'affaire ne se présente pas de la même façon selon qu'il s'agit d'un abandon de revenus privés (1°) ou de créances professionnelles (2°). Dans le premier cas, en effet, il s'agit de s'interroger sur la prise en compte dans le revenu imposable d'un revenu auquel le créancier a renoncé, alors que dans le second la question est celle de la déduction de la perte sur créance.

1°/ L'abandon de revenus privés

Les hypothèses ne sont pas si peu fréquentes en pratique. Il s'agira le plus souvent de loyers abandonnés par le bailleur au profit de son locataire (généralement un proche parent), ou de rémunérations (redevances, loyers, dividendes, salaires, etc.) auxquelles renonce le dirigeant associé d'une société en difficulté. Ces situations peuvent traduire un réel effacement de la dette ou bien un simple renoncement temporaire du créancier. Dans la première situation, il s'agit avant tout de s'interroger sur l'existence du revenu, alors que dans la seconde situation la question principale est celle de la disponibilité du revenu. À l'étude de la jurisprudence, néanmoins, on constate qu'elle leur applique la même « grille » de solutions : le revenu non perçu reste imposable, sauf si le créancier démontre qu'il a été contraint de l'abandonner.

Depuis longtemps, la jurisprudence considère qu'un abandon de loyers constitue par nature un acte de disposition qui n'efface pas le revenu foncier, sauf lorsque l'abandon de créance est justifié par des circonstances indépendantes de la volonté du créancier (10) . C'est également la position de l'administration fiscale (11) . En pratique, ce n'est que lorsque le créancier a été contraint d'abandonner sa créance qu'il échappera à l'impôt sur un revenu qu'il n'a pas perçu. Ceci fut notamment reconnu dans des affaires où le bailleur avait dû renoncer à poursuivre le locataire pour obtenir son départ des lieux plus rapidement (12) , ou au contraire pour éviter d'accroître les difficultés financières du preneur qui l'auraient conduit à résilier le bail et à supporter les charges inhérentes à son éviction (13) mais à condition bien sûr d'en justifier (14) .

Ces solutions s'appliquent à l'ensemble des revenus du capital ou du travail auxquels les contribuables ont renoncé. L'abandon de créance étant constitutif d'une perte en capital, il ne peut venir en déduction du revenu imposable (15) . Finalement, tout se passe comme si le créancier avait perçu le revenu en cause et l'avait reversé au débiteur afin de subvenir à ses besoins. La solution est sévère mais elle permet d'éviter qu'un contribuable échappe à l'impôt par le simple effet d'un arbitrage entre une remise de dette et une aide directe. C'est également ce qui explique que si le créancier a été contraint d'abandonner sa créance, un tel risque n'existe pas et le revenu non perçu n'est pas imposable. Même si l'imposition d'un revenu non perçu pouvait se heurter aux articles 12 et 156 du CGI qui posent en principe le caractère disponible du revenu (16)

, il est bien acquis aujourd'hui qu'il ne faut pas confondre le revenu perçu et le revenu disponible : ce n'est pas parce qu'un revenu n'est pas encaissé qu'il n'est pas disponible pour le contribuable dès lors qu'il ne tient qu'à lui de le percevoir (17) .

La problématique liée à la disponibilité du revenu devient centrale lorsque le créancier de l'obligation ne renonce pas définitivement à percevoir son dû mais s'abstient simplement et temporairement de l'encaisser. En comptabilité chez le débiteur de l'obligation, les sommes dues continuent de figurer dans un compte de dettes. Tout dépend alors du mode de comptabilisation de cette dette : en principe, seules sont imposables les sommes qui figurent sur un compte personnel ouvert au nom du créancier, à l'exclusion de celles qui sont portées sur un compte collectif de « charges à payer » (18) , mais la jurisprudence y porte exception lorsque l'inscription dans le compte de charges à payer dépend de la volonté du créancier (cas du dirigeant associé) (19) . S'agissant des salaires laissés en compte courant par le dirigeant social pour ne pas aggraver la situation de son entreprise, la jurisprudence considère qu'il s'agit d'un acte de disposition dès lors que l'intéressé n'établit pas que des circonstances indépendantes de sa volonté l'ont empêché d'effectuer des prélèvements (20) . Tel serait le cas si la trésorerie de l'entreprise ne lui permet pas d'honorer sa dette (21) . Ici encore il s'agit de s'assurer que la non-perception des sommes dues ne résulte pas de la seule volonté du créancier, ce qui induirait une forme d'arbitraire dans la détermination du revenu imposable.

2^o/ L'abandon de créances professionnelles

C'est généralement sous cet angle que le régime fiscal des abandons de créances est étudié tant ils concernent la gestion fiscale de l'entreprise (22) . En matière de bénéfices non commerciaux, conformément à l'article 93, 1, du CGI, selon lequel seules sont déductibles « *les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession* », la perte ne sera déductible que si elle se rattache à l'exercice normal de la profession (23) . Ceci explique que l'abandon de créance ne peut en principe être déduit, sauf si le créancier a agi dans un but professionnel (24) . En matière de bénéfices industriels et commerciaux, qui seuls vont nous retenir ici, par l'effet d'une interprétation de l'article 39 du CGI énumérant les charges déductibles du bénéfice commercial et les conditions de leur déduction, il est admis que seules peuvent être déduites les dépenses d'appauvrissement engagées dans l'intérêt de l'entreprise (25) . Si la jurisprudence estime classiquement qu'un abandon de créance (ou une subvention) peut être justifié par les relations commerciales ou financières liant le créancier et le débiteur (a), elle l'a aussi admis dans des situations où ils n'étaient pourtant liés ni commercialement ni financièrement (b).

a) Les abandons de créances à caractère commercial et financier

En pratique, il s'agit d'aides consenties à une entreprise en difficulté. Si l'administration fiscale doit en principe démontrer l'anormalité de l'acte, celle-ci découle naturellement de l'absence de contrepartie directe et c'est au contribuable de démontrer l'existence d'un intérêt propre (26) . Il pourra être trouvé dans les relations commerciales ou financières avec le débiteur.

Les abandons de créances à caractère commercial sont justifiés par les relations d'affaires entretenues par deux entreprises ; c'est notamment le cas du fournisseur qui abandonne sa créance contre un client en difficulté. Malgré l'absence de contrepartie directe, il ne s'agit pas d'un acte purement gratuit car, en aidant son client, le fournisseur préserve leur relation contractuelle. C'est la raison pour laquelle l'administration fiscale (27) comme la jurisprudence (28) considèrent qu'il ne s'agit pas d'un acte anormal de gestion. Le législateur lui-même a semblé consacrer cette jurisprudence en autorisant la déduction des « *abandons de créances à caractère commercial consentis ou supportés dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement* » (CGI, art. 39, 1, 8° ; L. n° 2007-1822, 24 déc. 2007, art. 182) (29) . Aux yeux d'une doctrine autorisée (30) , et dans le cadre ainsi défini, la déduction des remises de dettes serait « automatique » et non plus subordonnée à la condition que l'entreprise ait agi dans son propre intérêt. Particulièrement, cela permettrait aux créanciers minoritaires de déduire des remises de dettes qui leur ont été imposées par la majorité des membres du comité des créanciers. Pour être honnête, cette disposition nous semble au contraire tout à fait superfétatoire. Qui pourrait en effet dénier au créancier qui est obligé d'abandonner sa créance le droit de déduire cette perte (c'est d'ailleurs le sens de l'évolution de la jurisprudence, v. *infra*, b) ? En outre, la référence au caractère « commercial » de l'abandon de créance est particulièrement maladroite : elle est soit restrictive par rapport aux objectifs de la loi (elle renvoie à une notion strictement définie par la jurisprudence), soit superflue (tout abandon de créance consenti ou supporté dans les conditions légales est déductible).

Les abandons de créances à caractère financier sont ceux qui sont consentis par une société mère au profit de sa filiale. Possédant un intérêt financier à l'opération (sa participation dans le capital de sa filiale), la société mère peut déduire sa perte, mais uniquement pour la partie de l'aide qui n'a pas conduit à rendre positive la situation nette de la filiale (solution logique puisque la partie excédentaire de l'aide ne constitue pas une dépense d'appauvrissement) (31) . Lorsque l'abandon de créance est accordé à une sous-filiale, le régime des aides à caractère financier s'applique également, mais la situation nette du bénéficiaire s'apprécie par rapport à la participation de la société mère dans le capital de la filiale et non dans celui de la sous-filiale (32) . D'une façon générale, en revanche, la jurisprudence n'admet pas la déduction des aides accordées par les filiales aux sociétés mères (33) ni celle des aides entre sociétés sœurs (34) et, en dépit de l'insistance d'une partie de la doctrine (35) , et d'une fronde menée par la cour administrative d'appel de Paris (36) , le Conseil d'État refuse d'admettre que l'intérêt d'un groupe fiscalement intégré puisse se substituer à l'intérêt personnel

d'une société (37) . Dans d'autres situations, néanmoins, nous allons voir que la Haute juridiction administrative a été plus compréhensive.

b) Les avancées de la jurisprudence

Ces dernières années, le Conseil d'État a ouvert la porte à d'autres justifications que celles tirées classiquement des relations purement commerciales ou financières entre sociétés. C'est notamment le cas lorsque l'aide est consentie à une société qui appartient au même réseau commercial ou encore si elle répond à un objectif de développement de la société créancière.

Les dépenses pour appartenance à un réseau de distribution constituent en quelque sorte une situation intermédiaire entre les aides intragroupe et les aides à caractère commercial. Elles empruntent aux premières les règles de la solidarité « familiale » et aux secondes leur utilité « économique ». Dans une affaire où un centre Leclerc avait accordé des prêts sans intérêts et pour finir renoncé à percevoir le capital versé à deux autres centres en difficulté, le Conseil d'État a considéré que cela ne constituait pas un acte anormal de gestion (38) . Dans une autre décision, il a également repoussé cette qualification au sujet de cotisations versées par une entreprise membre d'un réseau de distribution à une association de ce réseau chargée d'assurer la formation des personnels du réseau (39) . Mais, alors que dans le premier arrêt il s'était fondé sur le caractère juridiquement obligatoire des dépenses de « parrainage » (du fait de l'adhésion à une association qui regroupe les sociétés d'exploitation des centres Leclerc), dans le second il se contente d'une obligation « non contractuelle » dès lors qu'elle résulte d'une pratique constante du groupe. En définitive, le caractère obligatoire de la dépense paraît secondaire alors que la défense de l'enseigne commune constitue une justification valable.

Plus récemment encore, le Conseil d'État a jugé qu'un abandon de créance consenti à une entreprise en difficulté pouvait donner lieu à une déduction du résultat imposable dès lors qu'il répond à un objectif de développement de la société créancière, et ce, indépendamment de l'existence ou non de relations commerciales entre les deux sociétés (40) . D'après le Conseil d'État, l'« objectif de développement » peut consister en une prise de participation dans le capital de la société débitrice (preuve non rapportée en l'espèce). En revanche, dans une autre décision du même jour, le Conseil d'État juge que le fait que la société bénéficiaire de l'aide soit appelée à devenir une filiale de la société mère de la société créancière ne suffit pas à considérer qu'elle contribuait à son développement et agissait dans son intérêt (41) . Ainsi, tout en maintenant son refus de prendre en compte l'intérêt du groupe, il réduit encore un peu plus le domaine de l'acte anormal de gestion en se fondant plus généralement sur des motifs économiques qui dépassent les habituelles justifications commerciales ou financières.

Il résulte de cette évolution jurisprudentielle que le critère économique de la déductibilité des aides entre sociétés tend à s'imposer progressivement. Pour autant, les modifications qui affectent les conditions de déduction des pertes chez le créancier de l'obligation abandonnée ne préjugent pas de leur traitement fiscal chez le débiteur, bénéficiaire de la remise de dettes.

II - TRAITEMENT FISCAL DE L'EFFACEMENT DES DETTES CHEZ LE DÉBITEUR DE L'OBLIGATION

« Qui paye ses dettes s'enrichit », dit-on... surtout si on ne les paye pas (ou si on les paye pour vous), devrait-on ajouter. L'enrichissement est en outre très relatif car l'effacement des dettes d'un débiteur a plus souvent pour effet de le rendre moins pauvre. Le droit fiscal n'est certes pas hermétique à ces variations économiques sur le thème « plus riche ou moins pauvre », mais son caractère « réaliste » le conduit d'abord à s'interroger sur la nature imposable ou non d'un « produit » (en l'occurrence un abandon de créance), sans préjuger de l'imposition finale qui en résultera (le « produit » peut fort bien être absorbé par des pertes). À ce niveau, les solutions seront différentes selon le corps de règles applicable chez le bénéficiaire : celui de la fiscalité des particuliers (A) ou celui de la fiscalité des entreprises (B).

A - Le bénéficiaire de l'abandon de créance est un particulier

Un point n'est pas contestable : l'abandon d'une créance est un « gain » pour le bénéficiaire. En revanche, la qualification de ce gain est moins évidente. Il y a deux façons de voir les choses : soit l'on considère que l'abandon de créance génère un revenu, soit l'on estime qu'il s'agit d'une libéralité (1^o). Les incidences ne sont pas les mêmes dans l'un et l'autre cas (2^o).

1^o/ La nature de l'abandon de créance : revenu ou libéralité ?

A priori, ces qualifications sont très différentes ; alors que le revenu constitue le produit d'un capital (ou d'un travail), la libéralité est un gain en capital (à titre gratuit). En droit fiscal, néanmoins, l'opposition entre les gains en capital et les revenus n'est pas toujours claire dans la mesure où l'impôt sur le revenu s'applique aussi aux plus-values des particuliers (CGI, art. 150-0 A et s.). La nature particulière de l'abandon de créance nous conduit à revenir sur ces deux notions.

Paradoxalement, la notion de revenu n'est pas définie par le CGI (42) , ce qui est à l'origine d'une regrettable incertitude (43) . Trois conceptions ont été avancées en doctrine (44) : une conception étroite ou civiliste selon laquelle le revenu s'identifierait aux fruits civils ; une conception intermédiaire ou juridique selon laquelle le revenu serait exclusivement généré par une activité professionnelle ou quasi professionnelle ; et une conception large ou économique qui engloberait tout accroissement du capital. Si la conception économique du revenu a gagné du terrain ces dernières décennies (45) , ce qui est attesté par la généralisation de l'impôt sur les plus-values privées (46) , la jurisprudence ne l'a jamais pleinement consacrée. Au contraire, cherchant à faire la différence entre libéralités et « *autres profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus* » imposables comme bénéfices non commerciaux, au sujet de subsides versés à une personne (47) , et après avoir retenu comme critères des revenus l'importance et la régularité des versements (48) , le Conseil d'État a ensuite contourné l'obstacle en s'attachant d'abord à vérifier s'ils ne peuvent pas être qualifiés de « *pures libéralités* » (49) , même si cela a pour effet de soumettre à l'impôt sur le revenu des sommes qui n'ont pas pour contrepartie la fourniture d'une prestation ou l'accomplissement d'un acte professionnel (50) .

À notre connaissance, le Conseil d'État n'a pas eu l'occasion de se déterminer au sujet des abandons de créances. Il serait tout de même étonnant, pour ne pas dire contradictoire, qu'il les considère comme un revenu. D'une part, en effet, l'enrichissement procuré au débiteur par l'effacement de sa dette ne constitue pas la rémunération d'une activité ou d'un placement (mais nous avons vu que ce critère n'est pas déterminant aux yeux du juge administratif suprême). D'autre part, et surtout, le Conseil d'État considère que l'abandon de revenus privés par un créancier n'a pas pour effet d'effacer son revenu imposable mais constitue une perte en capital non déductible. Logiquement, cette dernière analyse devrait aussi entraîner chez le débiteur la reconnaissance d'un gain en capital équivalent. Comme il n'y a pas de contrepartie à l'avantage procuré par le créancier à son débiteur, il ne peut s'agir que d'une libéralité. Ceci suppose néanmoins que soit rapportée l'intention libérale du créancier et l'acceptation du débiteur, alors que, selon l'administration fiscale elle-même, si le mobile est intéressé, la remise de dette constitue une simple « quittance » assujettie au droit fixe des actes innommés (51) .

2^o/ Les incidences de la qualification

La conséquence directe du choix de la qualification de « libéralité » réside bien sûr dans l'application des droits de mutation à titre gratuit, dont le barème et les abattements éventuels sont fonction du lien de parenté entre le créancier et le débiteur de l'obligation abandonnée (CGI, art. 777 et s.). Or ces droits sont absolument indépendants de la situation financière du bénéficiaire (par hypothèse précaire), mais uniquement

proportionnés à la valeur de l'avantage reçu. De ce point de vue, la qualification de « revenu » serait plus avantageuse pour lui puisqu'il pourrait éventuellement se compenser avec ses pertes (CGI, art. 156), sans qu'il soit néanmoins possible de poser une règle générale dans la mesure où la pression fiscale dépendra à la fois du lien de parenté au cas d'application du barème des droits de mutation à titre gratuit, et du niveau des ressources du foyer fiscal si l'on applique l'impôt sur le revenu.

Au stade qui est le nôtre, le traitement fiscal de l'abandon de créance peut apparaître d'une particulière sévérité ; le créancier de l'obligation abandonnée est imposé sur un revenu qu'il n'a pas perçu et le débiteur sur un enrichissement indirect. La sévérité apparaît d'autant plus grande étant donné que le débiteur est par hypothèse en situation financière difficile. Elle l'est d'ailleurs à son summum si l'on observe que, selon l'administration fiscale (52), lorsque le bénéficiaire de la remise est une entreprise (c'est le cas, par exemple, d'un abandon de compte courant d'associé par un dirigeant social), celle-ci sera imposée aux droits de donation (au taux applicable entre non-parents), alors qu'elle est également prise en compte dans le bénéfice imposable ainsi que nous allons le voir en étudiant la situation de l'entreprise.

B - Le bénéficiaire de l'abandon de créance est une entreprise

La situation de l'entreprise bénéficiaire d'un abandon de créance est très différente de celle d'un particulier. En principe, d'une part, l'entreprise tient une comptabilité commerciale qui enregistre les produits et non pas les revenus ; en ce qui la concerne, la disparition d'une dette au passif de son bilan génère une « variation positive d'actif net » qui est prise en compte pour le calcul du résultat comptable (et imposable) sous forme de « produit exceptionnel ». Généralement, d'autre part, l'entreprise est assujettie à la TVA ; dans son cas, la réduction (ou la disparition) de l'assiette taxable d'une prestation n'empêchera pas l'administration fiscale de vérifier si le même avantage ne rémunère pas une autre prestation taxable. Ces considérations nous amènent à envisager successivement l'abandon de créance comme un produit soumis à l'impôt sur les bénéfices (1^o) et comme un élément du prix soumis à TVA (2^o).

1^o/ L'abandon de créance analysé comme un produit soumis à l'impôt sur les bénéfices

Au plan comptable, la disparition d'une dette marque un enrichissement de l'entreprise qui apparaît à la fois dans son bilan (par la disparition d'un élément de passif) et dans son compte de résultat (par la comptabilisation d'un « produit exceptionnel »). Ce n'est que si l'abandon de créance est consenti après que le commerçant a cessé son activité que l'enrichissement n'apparaîtra pas dans ses comptes ; dans ce cas en,

effet, la remise ne porte pas sur une dette professionnelle mais personnelle (53) . Si la nature professionnelle de la dette est reconnue, sa remise aura pour conséquence de générer un profit imposable de même montant chez le débiteur (a), mais s'il s'agit d'une aide à caractère « financier », l'imposition de l'abandon de créance chez la filiale bénéficiaire dépendra de sa déduction chez la société mère (b).

a) Le traitement fiscal dans le cas général

L'effacement d'une dette constitue chez le bénéficiaire un profit imposable au taux plein. La fiscalité est, comme la comptabilité, assez insensible à la qualification juridique du profit ; « revenu » ou « gain en capital », c'est un produit et c'est cela qui compte. Certes, la nature du produit peut avoir une incidence sur le régime fiscal dans la mesure où les gains en capital peuvent suivre un régime dérogatoire (imposition des plus-values à long terme au taux réduit, étalement des plus-values à court terme, etc.), mais il s'agit de cessions d'éléments d'actif (CGI, art. 38, 1), et non de la disparition d'éléments de passif. En fait, les difficultés concernent surtout la détermination de l'exercice de rattachement de l'abandon de créance, particulièrement lorsqu'il a fait l'objet d'une clause de « retour à meilleure fortune ».

Par principe, la consistance du patrimoine s'apprécie à la clôture de l'exercice comptable dont on calcule le résultat ; c'est donc à ce moment-là que l'on doit apprécier l'existence d'une dette ou d'une créance. En pratique, la question peut se poser pour des abandons de créances consentis avant la clôture de l'exercice, mais dont le débiteur n'a eu connaissance qu'après. En principe, seule compte la situation juridique (c'est ce qui explique que les passifs doivent constater une « obligation » envers les tiers) (54) . Il s'ensuit, par exemple, que les provisions doivent être rattachées à l'exercice au cours duquel s'est produit l'événement qui les fonde ; il importe peu que celui-ci ne soit connu qu'après la clôture de l'exercice (55) . Reste que l'abandon de créance constitue une libéralité, ce qui suppose son acceptation (donc sa connaissance) par le débiteur. L'administration fiscale avait fait prévaloir cette analyse contractuelle de la remise de dette dans une affaire où elle avait refusé la comptabilisation d'un abandon de créance chez le créancier au titre de l'exercice de délibération du conseil d'administration, au motif que le débiteur n'en avait été informé que postérieurement à la clôture de l'exercice, mais elle a été déboutée par le Conseil d'État qui n'a pas retenu cet aspect « formel » de l'abandon de créance (56) . La solution peut se comprendre, mais du coup elle pourrait entraîner un traitement dissymétrique chez le débiteur qui ne comptabilisera la remise de dette qu'une fois informé.

Quant aux abandons de créances assortis d'une clause de « retour à meilleure fortune », ils s'analysent habituellement en une convention qui entraîne l'extinction d'une obligation de l'entreprise débitrice et la naissance d'une obligation nouvelle à son profit assortie d'une condition suspensive (le « retour à meilleure fortune ») (57) . Selon l'administration fiscale (58) : « Lorsque la clause 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 n'est imposable que dans le rapport du montant de la déduction initialement pratiquée au montant de la créance abandonnée ». Chez le débiteur, le remboursement des créances initialement abandonnées constitue des charges déductibles (59), et ce dans les mêmes proportions. Reste à identifier l'exercice auquel la nouvelle obligation doit être rattachée. Logiquement, il devrait s'agir de l'exercice qui constate le rétablissement du débiteur, mais, analysant les stipulations d'une convention qui prévoit un remboursement étalé (afin que la renaissance de la dette n'obère pas le redressement du débiteur), le Conseil d'État a estimé que l'imposition chez le créancier devait se faire au rythme des remboursements (60).

b) Le régime des sociétés mères et filiales

S'agissant des abandons de créances à caractère financier, nous savons que la société mère ne peut déduire que la partie de l'aide qui ne lui permet pas de valoriser sa participation (61). Initialement, la filiale était traitée de façon indépendante, de telle sorte qu'elle était imposée sur l'intégralité du profit, alors même que la société mère n'avait pu en déduire qu'une partie. Cette situation, tout à fait explicable au plan comptable et fiscal, mais finalement assez injuste, a amené le législateur à prévoir que la partie de l'aide non déductible chez la société mère cesse également d'être imposable chez la filiale, mais à une condition : qu'elle prenne l'engagement d'augmenter son capital au profit de la société mère pour un montant équivalent à l'aide consentie, et ce avant la clôture du second exercice suivant (CGI, art. 216 A) (62).

Lorsque l'avantage est accordé à une société de personnes fiscalement semi-transparente, la société mère est imposée sur une quote-part de l'enrichissement de sa filiale, à proportion de ses droits dans le capital (63). Comme l'article 216 A du CGI précité ne s'applique pas lorsque la filiale n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés, il s'ensuit une double imposition partielle de l'abandon de créance consenti (64). La double imposition peut même être plus encore caractérisée lorsque l'abandon de créance à une société semi-transparente a été réintégré entièrement chez la société qui l'a accordé (cas d'un acte anormal de gestion), mais la jurisprudence la dispense de réintégration si tous les associés ont consenti un avantage en proportion de leurs droits (65).

2^o/ L'abandon de créance analysé comme un élément du prix soumis à TVA

La position du débiteur de l'obligation abandonnée sera, en matière de TVA, radicalement différente selon que la remise de tout ou partie de sa dette constitue la cause de l'opération ou bien si elle n'est que le moyen utilisé par le créancier pour rémunérer une autre prestation dont il a bénéficié. Dans la première situation, la remise de dette entraîne classiquement une baisse de l'assiette imposable qui joue au profit du débiteur. Dans la seconde situation, au contraire, elle constitue un élément du prix d'une prestation ou d'une livraison qui supportera la TVA, et ce au détriment du débiteur qui doit la reverser au Trésor public.

La première hypothèse n'appelle pas de longs développements étant donné que la situation du débiteur est liée à celle du créancier, laquelle a déjà été examinée dans la première partie de cet exposé. Simplement, il faut se souvenir que, puisque la réduction du prix modifie *a posteriori* l'assiette de la TVA, le débiteur qui aura déjà déduit la taxe sans l'avoir payée (c'est le cas en matière de livraisons de biens meubles corporels pour lesquelles la date d'exigibilité, et donc de déductibilité, se situe au moment de la livraison), devra la régulariser une fois qu'il aura reçu la facture rectificative de son fournisseur l'informant de la remise accordée.

La réduction de la base imposable dont il vient d'être question ne peut avoir lieu si la remise de la dette rémunère une autre prestation. Dans ce cas, en effet, l'abandon de créance constitue un complément de prix soumis à la taxe. Cette seconde hypothèse mérite davantage d'explications. Elle est à rattacher à une problématique plus large, celle du régime des aides et des subventions. En principe, il s'agit d'actes à titre gratuit qui n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe (CGI, art. 256, I). Toutefois, elles y seront soumises s'il peut être rapporté qu'elles constituent la rémunération d'une prestation de nature différente, ce qui suppose la démonstration d'un lien direct entre l'avantage reçu et la contrepartie versée (66) .

L'administration fiscale considère que doivent être soumis à TVA deux types d'aides : les subventions qui constituent la contrepartie d'une obligation rendue à celui qui les verse et les subventions « compléments de prix » qui permettent à des tiers de bénéficier indirectement de l'aide en payant moins cher des produits ou des services proposés par le bénéficiaire direct (67) .

Dans le premier cas, ainsi que le mentionne la doctrine administrative elle-même, le terme de « subvention » est impropre ; il s'agit en réalité du prix payé pour un service rendu ou une vente. L'aide est alors taxable (le bénéficiaire doit reverser la taxe qu'il est censé avoir reçue), sauf si l'opération peut bénéficier d'une exonération particulière. En pratique, néanmoins, si l'on peut imaginer une entreprise qui a bénéficié d'un abandon de créance en « échange » d'un service quelconque, la situation la plus fréquente est celle d'une aide accordée par une société mère à sa filiale sans aucune contrepartie directe, donc non assujettie à la TVA.

Dans le second cas, la subvention est également à inclure dans l'assiette de la TVA, comme « recette complémentaire » en quelque sorte. Pour autant, ici encore, rares seront les hypothèses dans lesquelles les remises de dettes pourront être assimilées à des compléments de prix pour les bénéficiaires. Même si un

créancier renonce à sa créance, elle ne sera pas analysée en un complément de prix pour le bénéficiaire tant il sera difficile de démontrer qu'elle a eu un effet direct et mesurable sur le prix des prestations proposées au public (68) .

CONCLUSION

Les règles applicables en matière de TVA nous montrent qu'il y a en définitive deux façons d'appréhender l'abandon de créance au point de vue fiscal : l'une, mineure, qui fait de lui le prix d'une prestation susceptible de se voir appliquer les droits indirects (TVA ou droits de mutation), l'autre, majeure, qui traduit la modification de l'obligation initiale à l'avantage du débiteur. Cette seconde hypothèse nous a retenus plus longuement ; les implications fiscales liées à l'enrichissement du débiteur et à l'appauvrissement du créancier sont plus nombreuses mais aussi, parfois, plus incertaines. À cet égard, la fiscalité des entreprises est bien plus précise et rigoureuse que la fiscalité des particuliers. Les règles des bénéfices industriels et commerciaux reposent en effet sur une assise solide : la comptabilité commerciale. Tout au contraire, lorsque l'on aborde les revenus civils, on est surpris de constater à quel point la législation fiscale est déficiente. Notamment, craignant sans doute de s'enfermer dans un cadre trop restrictif, le législateur fiscal n'a jamais donné une définition précise de la notion de revenu. Elle aurait pourtant été bien utile au moment de préciser le régime fiscal de l'abandon de créance... De la jurisprudence, on croit pouvoir déduire que la qualification de « perte en capital » ou de « gain en capital » s'impose à celle de « frais » ou de « revenu ». La solution possède sa cohérence. Reste que le législateur qui sait si bien prévoir des régimes différents pour les plus-values et les revenus serait bien inspiré de définir les notions qu'il emploie. C'est à n'en pas douter l'un des axes de la réforme du CGI.

(1)

Cass. com., 12 oct. 2004, n° 02-13.230, RTD civ. 2005, p. 131, n° 14, obs. J. Mestre et B. Fages. Pour une analyse différente de la clause de « retour à meilleure fortune », v. infra notes 57 et 58.

(2)

En revanche, c'est bien d'un effacement des dettes dont il s'agit au cas de clôture de la liquidation pour insuffisance d'actif dans la procédure de rétablissement personnel (C. consom., art. L. 332-9).

(3)

CE, 4 nov. 1988, n° 86.100, Société Timex Corporation, RJF 12/88, n° 1318, p. 725, concl. B. Martin-Laprade.

(4)

L. n° 88-1193, 29 déc. 1988, JO 30 déc., art. 16.

(5)

CE, 1er juin 2005, n° 260401, Société des Brasseries de Kronenbourg, RJF 8-9/05, n° 848.

(6)

Cass. com., 16 déc. 2008, n° 08-11.419, Société Forocean, Dr. fisc. 2009, n° 6, comm. 1162, note H.

Hovasse.

(7)

Selon l'expression désormais consacrée empruntée à J. Turot, in *Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'Administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant)*, RJF 89, p. 458.

(8)

Cass. com., 9 juin 2004, n° 01-11.964, SA Prominox, Dr. fisc. 2004, n° 37, comm. 682.

(9)

Même les pertes d'une société de personnes transférées au cessionnaire ne constituent pas une charge augmentative de prix, Cass. com., 13 nov. 2003, nos 01-14.062 et 01-14.063, Société Parfum Fabergé, Bull. Joly Sociétés 2004, p. 110, obs. J.-Cl. Parot.

(10)

CE, 20 déc. 1943, n° 71042, RO, p. 398 ; CE, 28 nov. 1977, n° 98227, RJF 1/78, n° 15.

(11)

Instr. 23 mars 2007, 5 D-2-07, fiche 6, n° 10.

(12)

CE, 1er juin 1990, n° 68.313, Coutaz Repland, RJF 8-9/90, n° 1030.

(13)

CE, 29 mai 1991 (2 arrêts), n° 75.021, Winter et n° 75.022, Kauffmann, RJF 7/91, n° 956.

(14)

CE, 8 mars 2002, n° 229899, Gugole, RJF 11/02, n° 1250.

(15)

C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5e éd., 2009, thème n° 15, « Non-déductibilité des pertes en capital », p. 325 et s.

(16)

CGI, art. 12 : « L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année » ; CGI, art. 156, al. 1er : « L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal ».

(17)

Doc. adm. 5 B-214, n° 5, 1er sept. 1999.

(18)

Ainsi, les dividendes inscrits au compte courant personnel de l'associé sont imposables, mais pas s'ils figurent sur un compte collectif de « dividendes à payer », CE, 8 nov. 1978, n° 4233, RJF 12/78, n° 521. La même solution prévaut s'agissant des intérêts de comptes courants d'associés portés sur un compte collectif d'"intérêts à payer », CAA Nantes, 2 mars 2009, n° 08NT00869, Dr. fisc. 2009, n° 16, comm. 281.

(19)

CE, 6 juil. 1983, n° 37122, RJF 10/83, n° 1084 ; CE, 20 mars 1996, n° 139844, RJF 5/96, n° 587.

(20)

CE, 28 mai 1984, n° 40168, RJF 7/84, n° 832 ; CE, 4 févr. 1987, n° 61875, RJF 4/87, n° 371.

(21)

CE, 3 mai 1993, n° 81447, RJF 6/93, n° 823 ; CAA Paris, 29 mars 1994, n° 93-191, RJF 7/94, n° 762.

(22)

Sur les abandons de créances, de façon spécifique, v. M. Cozian, Les abandons de créances, Dr. fisc. 1995, n° 47, p. 1534 ; J. Maïa, Quelles incidences fiscales pour un abandon de créance ?, RJF 10/01, p. 799 et s.

(23)

Doc. adm. 5 G-2311, n° 5, 15 sept. 2000.

(24)

CE, 1er juill. 1987, n° 65423, RJF 10/87, n° 990. L'abandon d'une avance faite par un masseur-kinésithérapeute à une clinique dans laquelle il travaille est déductible de ses résultats, car il permet à la clinique de poursuivre son activité et au praticien de conserver une partie de sa clientèle, et il n'est pas hors de proportion avec les revenus qu'il retirait et pouvait espérer retirer de la poursuite de sa profession au sein de la clinique.

(25)

Sur l'acte anormal de gestion, v. P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, Dalloz, coll. « Précis », 7e éd., 2008, n° 34, p. 37 et s. ; O. Debat, Droit fiscal des affaires, Montchrestien, coll. « Cours », 1re éd., 2008, n° 286, p. 134 et s.

(26)

CE, 6 mai 1996, n° 148572, RJF 6/96, n° 711.

(27)

Doc. adm. 4 A-2162, n° 13, 19 mars 2001.

(28)

CE, 27 avr. 1964, n° 55733, Dupont 1964, p. 565 ; CE, 1er mars 2004, n° 237013, RJF 5/04, n° 459.

(29)

Ph. Pétel, Le nouveau droit des entreprises en difficulté, JCP E 2005, 1509, p. 1730, spécialement nos 73 et s.

(30)

Doc. Pratique F. Lefebvre, BIC IX, 52700.

(31)

CE, plén. 30 avr. 1980, n° 16253, Dr. fisc. 1980, n° 30, comm. 1642.

(32)

CE, 10 mars 2006, n° 263183, Société Sept, Dr. fisc. 2006, nos 21-22, comm. 414, obs. J.-L. Pierre. En l'espèce, la situation nette de la sous-filiale était restée négative, ce qui n'autorisait pas pour autant la société mère à déduire son abandon de créance car, « sauf preuve contraire, l'aide est réputée augmenter la valeur de la participation détenue dans le capital de la filiale qui contrôle la sous-filiale ». En effet, la filiale, qui était en situation positive, aura repris la provision pour dépréciation de sa participation.

(33)

CE, 19 déc. 1988, n° 55655, RJF 2/89, n° 158.

(34)

CE, 21 juin 1995, n° 132531, Dr. fisc. 1995, n° 41, comm. 1902.

(35)

A. Legendre, Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société, Dr. fisc. 2006, n° 11, p. 606.

(36)

CAA Paris, 10 déc. 2004, n° 00PA00036, SEEE, RJF 4/05, n° 312 ; CAA Paris, 21 janv. 2005, n° 01PA00873, Société Sias France, RJF 05/05, n° 433 ; CAA Paris, 13 mai 2005, Société CSN, Dr. sociétés oct. 2005, n° 188, obs. J.-L. Pierre.

(37)

CE, 10 mars 2006, n° 263183, précité ; CE, 28 avr. 2006, Société SEEE, RJF 7/06, n° 836 ; CE, 28 avr. 2006, n° 278738, Société Atys, venant aux droits de la société Sias, RJF 7/06, n° 837 ; CE, 28 mars 2008, SA Clément, BF Lefebvre n° 6/2008, 522 ; Y. Benard, Groupes de sociétés : la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice, RJF 6/06, p. 499.

(38)

CE, 26 sept. 2001, n° 219825, SA Rocardis, Dr. fisc. 2002, n° 24, comm. 490 ; M. Cozian, Le devoir d'entraide des centres Leclerc : est-ce un acte anormal de gestion ?, BF Lefebvre n° 7/2002, 523.

(39)

CE, 6 mars 2006, n° 281034, Société Disvalor, Dr. fisc. 2007, n° 19, comm. 490, obs. J.-L. Rossignol.

(40)

CE, 30 mai 2007, n° 285575, SA Peronnet, RJF 10/07, n° 1012, 1re espèce.

(41)

CE, 30 mai 2007, n° 285573, SARL Peronnet, RJF 10/07, n° 1012, 2e espèce.

(42)

Les articles 12 et suivants du CGI se situent sous le titre « Définition générale du revenu imposable », mais il s'agit des qualités requises pour l'imposition du revenu et non pour la nature de revenu.

(43)

P.-F. Racine, Réflexion sur la notion de revenu, BF Lefebvre n° 2/1984, 67 et s.

(44)

C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, précité, thème n° 12, « La distinction des gains imposables ou non », p. 274 et s.

(45)

B. Plagnet, La consécration par le droit fiscal de la notion économique du revenu ?, in Histoire des finances publiques, Economica, vol. 2, 1987, p. 189 et s.

(46)

L. n° 76-660, 19 juill. 1976, « portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité », JO 20 juill. Le titre initial était plus évocateur encore : « Projet de loi portant imposition des ressources provenant de plus-values assimilables à des revenus ».

(47)

C. Louit, La notion de libéralités dans la jurisprudence du Conseil d'État, JCP E 1984, II, 14372, p. 653 et s.

(48)

CE, 14 mai 1975, n° 93255, Dr. fisc. 1975, n° 25, comm. 866 ; CE, 9 juill. 1975, n° 95592, Dr. fisc. 1975, n° 43, comm. 1389 ; CE, 23 janv. 1980, n° 5608, Dr. fisc. 1980, n° 15, comm. 843.

(49)

CE, plén., 25 nov. 1981, n° 15495, Dr. fisc. 1982, n° 14, comm. 761, concl. J.-F. Verny ; CE, plén. 29 juill. 1983, n° 34233, Dr. fisc. 1983, n° 49, comm. 2255, concl. J.-F. Verny.

(50)

CE, 30 oct. 2001, n° 221004, camus, dr. fisc. 2002, n° 5, comm. 69, concl. f. séners. en l'espèce, sont qualifiées de bénéfiques non commerciaux les bourses d'aide à la création littéraire versées par le centre national du livre (CNL).

(51)

Doc. adm. 7 G-311, n° 12, 20 déc. 1996.

(52)

Rép. min. à QE n° 7015, Pernin, JOAN Q. 24 mars 1979, p. 1885 ; Rép. min. à QE n° 20906, Longuet, JOAN Q. 18 nov. 1979, p. 10342.

(53)

CE, 19 mars 2001, n° 198543, JCP E 2001, p. 1922, note D. F. Lorsque, comme au cas d'espèce, le créancier est une société soumise à l'impôt sur les sociétés, l'avantage sera imposable en tant que revenu distribué (CGI, art. 109, 1).

(54)

Plan comptable général, art. 212-1, 1 : « Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe ».

(55)

C. com., art. L. 123-20 : « Il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes ». Une règle analogue figure à l'article 313-5 du plan comptable général.

(56)

CE, 13 juill. 2006, SA Polyclinique de Kerauden, RJF 12/06, n° 1511.

(57)

Doc. Pratique F. Lefebvre, BIC, IX, 53820 et s.

(58)

Doc. adm. 4 A 2163, nos 59 et 60, 9 mars 2001.

(59)

CAA Paris, 15 juin 2005, n° 00PA01225, Société Alphacan, Dr. fisc. 2006, nos 21-22, comm. 413, note M. Sieraczeck-Abitan.

(60)

CE, 11 oct. 2004, n° 250153, Société Usine Claas France, JCP E 2005, II, 361, note A.-F. Gagneur.

(61)

CE, 30 avr. 1980, précité.

(62)

L. n° 82-1126, 29 déc. 1982, JO 30 déc., art. 15, II.

(63)

Rép. min. à QE n° 39243, de Villiers, JOAN Q. 3 avr. 2000, p. 2155.

(64)

On se reportera à la démonstration de J.-L. Pierre sous Rép. min. à QE n° 39243, précité, Dr. fisc. 2001, n° 15, comm. 341.

(65)

CAA Paris, 29 mars 2006, n° 01PA03876, Société Soderec, RJF 8-9/06, n° 991 (caution gratuite) ; CAA Douai, 12 déc. 2006, n° 00DA00583, SA Slevmi, RJF 4/07, n° 393 (avances sans intérêt).

(66)

CJCE, 8 mars 1988, aff. 102/86, RJF 8-9/88, n° 970 ; CE, 9 mai 1990, n° 82.611, Dr. fisc. 1990, n° 41, comm. 1845.

(67)

Doc. adm. 3 B-111, nos 38 et s., 18 sept. 2000.

(68)

Dans sa dernière doctrine, issue de l'instruction du 16 juin 2006 (BOI 3 A-7-06), l'administration fiscale estime que trois conditions doivent être réunies pour qu'une subvention soit qualifiée de « subvention directement liée au prix » : 1/ La subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la livraison ou la prestation ; 2/ Elle constitue la contrepartie totale ou partielle d'une livraison ou d'une prestation ; 3/ Elle permet au client de payer un prix inférieur au prix du marché, ou, à défaut, au prix de revient. Par application de cette doctrine, la plupart des subventions échappent à la TVA (subventions d'équipement, de fonctionnement ou d'équilibre).