



Entreprise & expertise Dossier



Par Guillaume Rembry,
avocat associé,



Kevin Peau,
avocat,



et Pierre-Emmanuel Floc'h,
avocat,
Eight Advisory Avocats

L'indispensable appréhension des spécificités du régime fiscal des aides consenties dans un contexte de solidarité économique renforcée

Le régime fiscal des aides entre entreprises, pourtant susceptible d'être mobilisé dans le contexte de la crise sanitaire liée au Covid-19, n'a pas été assoupli par la loi de finances rectificative pour 2020. En dépit du motif de solidarité économique qui peut présider lors de l'octroi de telles aides, ce régime est complexe et peut aboutir à une situation de double imposition. Certains aménagements existent néanmoins lorsque la société aidée fait l'objet d'une procédure collective ou amiable.

Forts du constat que la crise sanitaire actuelle pourrait, «en l'absence de réaction (...) conduire à endommager durablement le tissu productif français¹», les pouvoirs publics ont, depuis la mi-mars, multiplié les annonces de mesures fiscales temporaires destinées à atténuer l'impact de la crise sur la trésorerie des entreprises :

- report de plein droit, pendant une durée de trois mois, des échéances de paiement en matière d'impôts directs dus au titre du mois de mars (en ce compris les acomptes) - IS, CFE, CVAE et taxe foncière - et de cotisations sociales, voire remise partielle ou intégrale du paiement de tout impôt direct sous réserve d'établir des difficultés caractérisées qu'un simple report de paiement ne suffirait pas à surmonter;
- remboursement anticipé des crédits d'impôts et de TVA;
- gel des contrôles fiscaux, etc.²

Si la loi de finances rectificative du 23 mars 2020, adoptée dans ce contexte de soutien³, comporte des mesures d'aide à destination des entreprises (e.g., octroi, sous certaines conditions, d'une garantie de l'Etat aux prêts consentis par les établissements de crédits), elle ne contient pour autant aucune mesure fiscale.

Le droit positif prévoit néanmoins déjà certains aménagements fiscaux, souvent méconnus, en cas d'aides consenties à des sociétés, notamment placées sous la protection des juges consulaires, lesquels

risquent probablement de trouver à s'appliquer, au vu des circonstances actuelles, dans les mois à venir.

De nombreux groupes pourraient en effet soulager la trésorerie de leurs filiales en leur accordant des délais de paiement, des crédits supplémentaires, voire en abandonnant certaines des créances détenues à leur encontre, quitte à se ménager la possibilité de recouvrer, dans le futur, les sommes abandonnées au moyen d'une clause de retour à meilleure fortune⁴. Toutefois, cet élan de solidarité économique peut conduire, dans le cas d'abandons de créance, à des situations de double imposition (non-déductibilité fiscale de la charge comptable constatée par l'entreprise aidante et imposition corrélative du produit correspondant au niveau de l'entreprise aidée).

Partant, un rappel des spécificités fiscales, applicables en présence de débiteurs objet d'une procédure collective (sauvegarde, redressement, liquidation judiciaire) ou amiable, s'impose. En effet, si l'aide consentie constitue, en principe, un produit imposable au niveau de la société qui en est la bénéficiaire⁵, la déductibilité fiscale de la perte supportée par la société qui l'octroie est encadrée de façon rigoureuse.

1. La nécessaire appréciation de la «normalité» de l'aide au niveau de l'entreprise qui la consent

Le premier terme de la réflexion repose sur le caractère «normal» de

l'aide accordée, laquelle doit être réalisée dans l'intérêt propre de la société qui l'octroie au regard, notamment, des contreparties qu'elle est susceptible d'en retirer. Si l'aide est jugée «anormale», cet élément justifie en principe à lui seul sa non-déductibilité au niveau de l'entreprise aidante. Ainsi, une aide sera considérée conforme à l'intérêt de la société aidante lorsque, par exemple, elle permet à la société aidante (i) de maintenir des débouchés commerciaux⁶ ou des sources d'approvisionnement, (ii) d'accroître son activité ou (iii) de préserver l'existence d'un élément d'actif dont dépend la pérennité de sa propre activité⁷. En revanche, l'entreprise qui consent l'aide ne peut en aucun cas se contenter d'invoquer, pour établir son caractère normal, les liens de droit qui l'unissent à celle qui en est bénéficiaire⁸ ou encore l'intérêt du groupe dans son ensemble⁹, l'entreprise aidante devant nécessairement justifier d'un intérêt qui lui est propre.

En pratique, les entreprises doivent se montrer particulièrement vigilantes aux fins de justifier, et documenter, l'aide octroyée, la charge de la preuve du caractère normal leur incombant¹⁰. En particulier, la simple référence au contexte de la crise sanitaire ne devrait pas suffire à justifier du caractère normal d'aides qui pourraient être consenties, même entre sociétés appartenant au même groupe.

2. La qualification de l'aide financière ou commerciale est subordonnée à une analyse factuelle

La déductibilité d'une aide «normale» n'est pour autant acquise que si elle revêt un caractère commercial : l'aide à caractère financier n'étant en principe pas déductible du résultat fiscal de la société aidante¹¹.

Sans revenir sur les critères jurisprudentiels de distinction entre ces deux formes d'aides, rappelons que cet exercice de qualification doit être réalisé selon une analyse multicritère (existence de relations clients-fournisseurs, appréciation de la nature de la créance abandonnée, existence de liens capitalistiques entre les sociétés, etc.), laquelle s'avère en pratique délicate à mettre en œuvre lorsque les entreprises concernées sont liées par des liens à la fois commerciaux et financiers. Ces situations font l'objet d'une jurisprudence abondante, l'administration ayant tendance à qualifier de financière une aide lorsque celle-ci est consentie entre sociétés présentant des liens capitalistiques.

Dès lors, lorsqu'une société entend déduire fiscalement une aide à caractère commercial, elle aura tout intérêt à établir une documentation contemporaine à l'octroi de l'aide justifiant des éléments de fait l'ayant conduit à retenir cette qualification.

Relevons que lorsqu'un abandon de créance est assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, le traitement fiscal applicable aux montants remboursés suit en principe celui appliqué aux sommes abandonnées¹² : les fonds reçus par le créancier en application d'une telle clause ne seront imposables que si la perte qu'il a constatée, lors de l'abandon, était déductible fiscalement.

3. Mesures d'assouplissement pour les aides consenties aux débiteurs faisant l'objet d'une procédure collective ou amiable

Le caractère strict des règles rappelées ci-avant souffre d'exceptions notables pour les aides consenties à des sociétés en difficulté. Plusieurs cas sont à distinguer :

– l'aide est commerciale mais qualifiée d'anormale : sa déductibilité fiscale est envisageable au niveau de l'entreprise aidante si la société bénéficiaire fait l'objet d'une procédure de sauvegarde ou de redres-

sement judiciaire¹³ ;

– l'aide est financière : elle pourra être totalement ou partiellement déduite du résultat fiscal de la société qui l'octroie si elle est consentie (i) en application d'un accord constaté ou homologué dans le cadre d'une procédure de conciliation, ou (ii) à un débiteur objet d'une procédure collective. A noter que la doctrine administrative étend le bénéfice de ce régime aux aides octroyées à une société résidente d'un Etat membre de l'UE lorsque celle-ci fait l'objet, dans son Etat, d'une procédure collective comparable à celles prévues en droit français¹⁴. L'aide est alors déductible à hauteur de la situation nette négative de la société débitrice et, pour le montant qui excède cette situation nette négative, à proportion des participations détenues par d'autres personnes que l'entreprise créancière¹⁵.

Du côté de l'entreprise débitrice en difficulté, si le principe de taxation est maintenu, l'imposition effective de l'aide est généralement atténuée. En effet, si le débiteur fait l'objet d'une procédure collective ou si l'aide lui est octroyée en application d'un accord constaté ou homologué dans le cadre d'une procédure de conciliation, le plafond d'imputation de ses déficits fiscaux est majoré du montant de l'abandon de créance¹⁶. Cette règle dérogatoire s'applique indépendamment de la qualification commerciale ou financière de l'aide.

Ces aménagements prévoient, en définitive, un traitement fiscal dérogatoire favorable aux créanciers participant au redressement de sociétés en difficulté tout en permettant à ces dernières, sous réserve de disposer d'un stock de déficits suffisant, de ne pas être effectivement imposées au titre de l'aide reçue. Ces règles dérogatoires ne sont pas réservées aux cas dans lesquels l'état de cessation de paiements du débiteur est avéré (redressement, liquidation) mais s'appliquent également à certaines procédures préventives (conciliation ou sauvegarde). Enfin, au-delà même de ces règles dérogatoires et des mesures conjoncturelles adoptées dans le contexte du Covid-19, une entreprise rencontrant des «difficultés passagères exceptionnelles et imprévisibles» peut bénéficier, sur demande et sous certaines conditions, d'un échelonnement du paiement de ses dettes fiscales par l'adoption d'un plan de règlement ne pouvant excéder deux ans¹⁷. Dans la situation actuelle, de nombreuses entreprises pourraient être éligibles à ce mécanisme. La question de l'opportunité d'y recourir se posera, notamment lorsque le report temporaire des échéances fiscales aura pris fin. ■

1. Rapport sur l'évolution de la situation économique et budgétaire préparé dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2020.

2. Df. <https://www.economie.gouv.fr/coronavirus-soutien-entreprises>.

3. Loi n° 2020-289 du 23 mars 2020 de finances rectificative pour 2020.

4. Clause ayant pour objet de permettre aux ex-créanciers de retrouver leur pouvoir de contrainte afin d'obliger leur ancien débiteur à honorer sa dette antérieure, dès lors que ce dernier retrouve des moyens financiers suffisants.

5. Sauf en cas d'augmentation de capital de la société débitrice au profit de la société mère créancière dans les deux ans qui suivent l'abandon pour un montant au moins égal à celui-ci (art. 216 A du CGI).

6. CAA Versailles, 4 nov. 2004, n° 14VE00032.

7. Dans le cas d'une marque, cf. CE, 10 fév. 2016, n° 371258.

8. BOI-BIC-BASE-50-10, n° 80.

9. CE, 26 juil. 1981, n° 2.533.

10. Voir par exemple, CE, 28 avr. 2017, n° 388540.

11. Art. 39, 13 du CGI.

12. BOI-BIC-BASE-50-20-10, n° 290.

13. Art. 39, 1. 8° du CGI – il s'agit des deux seules procédures visées. Ainsi, en cas d'aide commerciale consentie dans le cadre d'une conciliation par exemple, le créancier devra continuer à documenter le caractère normal de l'aide afin de préserver la déductibilité fiscale de celle-ci.

14. BOI-BIC-BASE-50-20-10, n° 63.

15. Art. 39, 13, al. 3 du CGI.

16. Art. 209, I al. 4 du CGI.

17. BOI-REC-PREA-20-10-10.