Impôt sur les sociétés et remboursement après abandon de créance d'un associé : l'obligation naturelle exclut la libéralité

Kouroch Bellis

▶ **To cite this version:**

Kouroch Bellis. Impôt sur les sociétés et remboursement après abandon de créance d'un associé : l'obligation naturelle exclut la libéralité. Bulletin Joly Sociétés, 2019, 2019 (12), pp.62-64. halshs-03125200

HAL Id: halshs-03125200
https://shs.hal.science/halshs-03125200

Submitted on 30 Jan 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Impôt sur les sociétés et remboursement après abandon de créance d'un associé : l'obligation naturelle exclut la libéralité

Kouroch Bellis

Docteur en droit, Université Panthéon-Assas (Paris II)

Bulletin Joly Sociétés, déc. 2019, pages 62-64.

Lorsqu'un associé abandonne sa créance envers la société dont il est associé en raison des difficultés financières que celle-ci connaît, puis que la société connaît un retour à meilleure fortune et le rembourse, cette dernière opération doit, malgré la tendance jurisprudentielle contraire, être analysée comme le paiement d'une obligation naturelle objectivement appréciable en argent et être inscrite en tant que paiement d'une dette sur le bilan de la société, eu égard à l'impôt sur les sociétés.

1. L'obligation naturelle est un concept juridique fondamental en droit des obligations[1] qui, en tant que tel, a des applications dans bien des domaines, et notamment en droit de la fiscalité[2]. L'obligation (purement) naturelle est une obligation de droit naturel qui n'est pas reconnue par la société de manière absolue comme pour les obligations (naturelles et) civiles en général[3] mais dont la société délègue à son éventuel débiteur naturel la reconnaissance, qu'il est censé faire après un jugement de conscience[4]. De tels mots semblent à première vue assez éloignés du monde des affaires et de la fiscalité, et pourtant le cas discuté ici du remboursement de l'abandon de créance par un associé fait bien intervenir l'obligation naturelle.

2. Le cas typique est le suivant. Un associé consent à un abandon de créance ou de compte courant en faveur de la société dont il est associé en raison des difficultés financières que celle-ci connaît. La société connaît un retour à meilleure fortune et rembourse l'associé. Cela doit-il être inscrit dans le bilan de la société en tant que libéralité ou en tant que paiement d'une dette ?

3. La réponse technique est assez facile, tant nous sommes typiquement dans un cas d'obligation naturelle. En effet, l'associé a bien abandonné son droit civil à remboursement de sa créance et toute démarche future ne pouvait être que volontaire de la part de la société. Néanmoins, le transfert d'argent de la part de la société est manifestement le paiement d'une dette naturelle, de conscience et d'honneur, et ne ressort pas de la charité, de l'altruisme ou de la bienfaisance, qui sont l'apanage de la libéralité[5]. Dans

---

[1] V. Bellis K., *Système de l'obligation naturelle*, thèse, Leveneur L. (dir.), 2018. V. aussi le résumé à paraître dans la revue *Droits*, n° 69.

[2] V. la section dédiée à la fiscalité de l'obligation naturelle dans la troisième partie de la thèse précitée note 1.

[3] V. not. l'article 1100-1 de synthèse de notre système de l'obligation naturelle.

[4] V. not. l'article 1100-2 de synthèse de notre système de l'obligation naturelle.

[5] Il s'agit ici d'une distinction classique entre bienfaisance et justice même non civile, au sujet de laquelle nous donnons dans notre ouvrage quelques références littéraires (notamment Dostoïevski) ou juridiques (notamment Pothier). Un juge qualifiait de « monstrueuse » l'argumentation de l'administration fiscale qualifiant

ces situations, les associés n'ont pas un mouvement de cœur envers l'un des leurs, qui serait par exemple dans une situation précaire et aurait besoin d'argent ; ils ne l'aident pas. Ils payent ce qu'ils jugent devoir à l'associé ayant abandonné civilement sa créance, et il s'agit typiquement d'un cas de paiement d'obligation naturelle, qui – dans la mesure où elle est objectivement appréciable en argent[6] et sous réserve du respect de l'esprit des lois fiscales[7] – est soumise au droit et à la fiscalité des obligations.

4. Dans cette perspective, la présence d'une clause de retour à meilleure fortune n'a aucun effet fiscal. Quoi qu'il en soit, il y a une « obligation naturelle potentielle », c'est-à-dire existante sous réserve de reconnaissance par l'éventuel débiteur, de rembourser une dette abandonnée sans contrepartie (ou sans obligation naturelle immanente[8]). L'effet juridique d'une telle clause[9] est plutôt du ressort du droit des obligations. En effet, sans elle, l'obligation purement naturelle reste potentielle quoi qu'il en soit. Au contraire, en cas de clause, le fait objectif du retour à meilleure fortune, s'il est défini de manière précise[10], peut être constaté extérieurement et donc rend la dette civile existante par simple constat objectif. Si la clause

---

de donation ce qui n'était, selon lui, que l'acquit d'une dette naturelle reconnue en conscience. TI La Réole, 4 mars 1846, Lavaissière c/ la régie : D. 1846, 3, 60.

[6] L'obligation naturelle non objectivement appréciable en argent est soumise, en ce qui concerne les effets du transfert de valeur, au droit des libéralités. V. not. les articles 1100-4 et 1100-5 de synthèse du système de l'obligation naturelle. L'obligation naturelle de rembourser un associé ayant abandonné sa créance pour que la société puisse retourner à meilleure fortune est objectivement appréciable en argent car la dette naturelle sera du montant global de la dette initiale civilement abandonnée, objectivement constatable. Les cas d'absence d'appréciabilité objective renvoient par exemple à la reconnaissance après service non chiffrable ou à la partie qui dépasse le montant objectivement chiffrable.

[7] Nous pensons par exemple aux lois fiscales relatives à la fiscalité des transferts de valeurs entre parents et enfants, que l'on ne peut évidemment éluder de manière générale par le biais de l'obligation naturelle dans la mesure où l'esprit de la loi n'est pas dans une telle élusion.

[8] Notamment entre parents ou enfants.

[9] Outre son effet psychologique.

[10] CAA Douai, 6 août 2010, n° 09DA01342, rapp. Baes Honoré : la convention définissait le retour à meilleure fortune comme la réalisation d'un résultat positif.

est précise et prend la forme d'une condition résolutoire[11], le concept d'obligation naturelle peut expliquer le fond de l'opération mais son utilisation explicite n'est plus nécessaire.

5. Le mécanisme de l'obligation naturelle dans le cas qui nous occupe se fonde sur la reconnaissance des associés alors que la dette est celle de la société. Cela ne pose pas de problème car, en matière d'obligations naturelles, la société ne fait pas écran aux associés. Le droit naturel est en effet le droit qui s'occupe du réel, de la réalité concrète, et donc les obligations de droit naturel ne sont pas soumises aux artifices du langage juridique créé par les hommes. Le fait que l'analyse naturelle des opérations soit ensuite traduite sur le plan civil, et donc qu'une société se retrouve débitrice d'une dette naturelle, ne pose pas de problème[12]. À travers la société, c'est la collectivité des associés dont il est question : il s'agit de deux langages pour désigner la même réalité.

6. Les juridictions administratives ont tendance à rejeter à tort la qualification de paiement d'obligation naturelle. Cela a pu être en raison de l'absence de preuve d'une clause de retour à meilleure fortune[13] alors que l'obligation naturelle ne nécessite pas de telle clause pour que son existence persiste malgré l'abandon de créance. Une cour a aussi expliqué que le créancier ne « pouvait obtenir reconnaissance par voie de droit » de sa créance[14], ce qui est confondre existence et exigibilité. Dans une autre affaire[15], l'administration se plaignait de ce que « l'abandon de créances aurait été effectué de manière tout à fait anormale, hors comptabilité », mais si, à l'origine, il y a quelque chose d'anormal, alors c'est cela qu'il faut redresser ; s'il est trop tard du fait d'une prescription, il est, cette fois-ci, tout à fait anormal juridiquement de distordre l'analyse juridique des faits

[11] Par ex. CAA Paris, 31 juill. 2015, n° 14PA05378, conf., rapp. Pages.

[12] Par ex., admettant la possibilité d'obligation naturelle : CA Rennes, 26 mars 2014, n° 12/02679, prés. Laurent (banque) ; CA Chambéry, 22 avr. 2014, n° 09/01779, rapp. Morel (commune).

[13] Par ex. CAA Nantes, 17 mars 2011, n° 10NT00185, rapp. Christien.

[14] CAA Paris, 6 juill. 1993, n° 91PA00997, rapp. Duhant.

[15] CAA Paris, 31 juill. 2015, n° 14PA05378, conf., rapp. Pages.

ultérieurs pour se rattraper. Il y a donc une tendance jurisprudentielle de faveur à l'administration en matière fiscale, que l'on remarque d'ailleurs aussi en matière d'impôt sur le revenu[16], alors que l'administration, elle, n'hésite pas à invoquer utilement l'obligation naturelle en cette matière lorsque c'est en sa faveur, notamment pour refuser de restituer des droits de succession payés alors qu'ils étaient prescrits[17].

7. Dans une espèce bien jugée[18], la société qui bénéficiait de l'abandon de créance faisait l'objet d'une fusion-absorption et c'est la nouvelle société qui payait puis déduisait la somme de ses bénéfices. L'administration fiscale estima que cela devait s'imputer sur l'ancienne société, et le tribunal administratif dit qu'effectivement la dette est ancienne. En appel, cependant, la Cour fit remarquer que les créances « ne sont devenues certaines, dans leur principe et dans leur montant, qu'à la date du retour à meilleure fortune de la société requérante ; que, contrairement à ce qu'ont estimé les premiers juges, ces créances n'étaient pas normalement prévisibles antérieurement à l'opération de fusion-absorption » et que le fait générateur de la charge de remboursement était le retour à meilleure fortune. La cour donne donc raison à la société absorbante.

8. Si l'on accepte la qualification d'obligation naturelle, il y a la question de l'exercice dans lequel l'obligation reconnue doit être inscrite. Dans une espèce[19], une convention de remise de dette au profit d'une société stipulait, de manière techniquement juste, que « l'obligation naturelle restant à la charge de la [société bénéficiaire] après la remise de dette consentie se convertira en obligation civile dans le cas où la société reviendrait à meilleure fortune, le retour à meilleure fortune étant défini par la réalisation au cours […] d'un résultat positif » au cours des prochains

---

[16] Notamment en ce qui concerne l'article 156, II, 2 °, du Code général des impôts. V. notre article à paraître sur la question.

[17] CA Paris, 26 juin 2012, n° 11/02098, rapp. Beaudonnet ; CA Versailles, 17 juin 2014, (cassé sur un autre fondement par Cass. com., 14 mars 2006, n° 04-18519, prés. Tricot, rapp. Gueguen).

[18] CAA Paris, 15 juin 2005, n° 00PA01225, rapp. Alfonsi.

[19] CAA Douai, 6 août 2010, n° 09DA01342, rapp. Baes Honoré.

exercices, ceci étant reportable chaque année. Conformément à cet accord, la société bénéficiaire, puis celle qui l'absorbe payent petit à petit, en fonction des résultats de chaque exercice. Mais l'administration fiscale voulait imposer la somme finalement entièrement remboursée, comme ayant valeur civile en son entier dès le premier paiement partiel, et le premier juge estima en effet que « l'abandon de créance en cause était entièrement résolu dès le premier remboursement ». La cour d'appel estima cependant à raison « qu'il résulte au contraire des stipulations précitées, que le fait générateur de la clause résolutoire ne s'appliquait, à chaque exercice social, qu'à une fraction de la somme abandonnée, définie par la limite énoncée au dernier alinéa de l'article 2 de la convention, relative au résultat dégagé ; qu'ainsi, la créance en cause n'est devenue certaine, dans son principe et dans son montant, qu'à la date de la réalisation de la condition liée au résultat positif et dans la limite du résultat dégagé par la société débitrice ; que le ministre ne pouvait utilement se prévaloir de ce que le commissaire aux apports a affirmé que l'obligation de payer du fait d'un retour à meilleure fortune s'est transformée en obligation civile sans condition suspensive ». Elle donna finalement raison à l'administration, mais sur un autre fondement.

9. Bien entendu, tant qu'une obligation est à l'état purement naturel, elle ne peut entrer dans le passif de la société. Ainsi, une société avait inscrit une dette prescrite dans son passif dans sa déclaration fiscale, en faisant remarquer que la prescription n'éteignait pas la dette, et qu'elle avait toujours une obligation naturelle de payer. L'administration soulignait notamment qu'aucune reconnaissance de dette n'avait été faite. L'arrêt confirmatif statua à raison en sa faveur[20]. De même, une société voulait mettre une créance qui avait fait l'objet d'une remise concordataire dans son passif en raison de la survivance d'une obligation naturelle, mais ce fut à juste titre refusé[21]. L'esprit du droit fiscal n'est pas de permettre l'inscription au passif d'une dette éventuelle qu'on ne pourra jamais forcer

[20] CAA Nancy, 27 mars 2014, n° 12NC01019, conf., prés. Stefanski, rapp. Guidi.
[21] CAA Marseille, 22 mars 1999, n° 96MA01683, conf., rapp. Guerrive.

la société à payer. Seulement, si la société paye, le paiement sera bien considéré comme tel et non comme une libéralité.