

# Étude

NF1370-14

## La décision *Société ADG Immo* : un rappel opportun des conditions d'application du c de l'article 111 du CGI



Le compte-courant créateur de la société mère chez la filiale et débiteur de la filiale chez la société mère n'est pas un avantage occulte mais une avance, sauf preuve contraire d'une libéralité.

CE, 8 nov. 2024, n° 470887, B, Sté ADG Immo

### Rappel de la notion de revenus distribués

Les textes relatifs aux « *revenus distribués* » sont nombreux.

Les revenus distribués correspondent aux produits d'actions et de parts sociales émises par les sociétés. Ils comprennent les distributions faisant suite à une décision régulière des associés concernant les résultats de la société mais également toutes les distributions de la société qui peuvent être réalisées, qu'elles soient juridiques ou fiscales.

Les distributions juridiques sont celles qui résultent d'une délibération ou d'une décision officielle des organes compétents de la société. Les distributions fiscales, quant à elles, renvoient aux cas où la loi décide qu'il y a distribution imposable.

Selon l'article 109 du Code général des impôts (CGI), les revenus considérés comme distribués comprennent, d'une part, tous

les bénéfiques ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital<sup>(1)</sup> et, d'autre part, toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfiques<sup>(2)</sup>.

L'article 111 du Code général des impôts prévoit des cas de revenus distribués spécifiques.

Ainsi, selon cet article, sont « *notamment considérés comme revenus distribués* :

a. *Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.*

b. *Les sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur au titre de rachat de ces parts ;*

c. *Les rémunérations et avantages occultes ;*

(1) CGI, art. 109, 1-1°.

(2) CGI, art. 109, 1-2°.

d. La fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu du 1<sup>o</sup> du 1 de l'article 39;

e. Les dépenses et charges dont la déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est interdite en vertu des dispositions du premier alinéa et du 3<sup>o</sup> du 4 de l'article 39 ».

Lorsque les conditions d'application des autres textes ne sont pas applicables, l'administration fiscale peut être tentée d'utiliser les dispositions du c de l'article 111 du Code général des impôts, ce qu'elle fait d'ailleurs régulièrement.

En effet, comme mentionné ci-dessus, au titre du c de l'article 111 du CGI, « sont notamment considérés comme des revenus distribués (...) les rémunérations et avantages occultes ». Ces dispositions présentent l'avantage de pouvoir englober un bon nombre de situations puisqu'elles peuvent être mises en œuvre concernant les rémunérations ou les avantages occultes, lorsque les dispositions du 1<sup>o</sup> ou du 2<sup>o</sup> du 1 de l'article 109 du CGI ou que les cas précis visés par les autres paragraphes de l'article 111 du CGI ne trouvent pas à s'appliquer. Ainsi, les rémunérations et avantages occultes sont considérés comme des revenus distribués qu'ils soient ou non prélevés sur les bénéfices.

## Focus sur la notion de rémunérations et d'avantages occultes

Il faut distinguer les rémunérations occultes des avantages occultes.

Les premières sont celles qui figurent régulièrement dans les comptes, qui permettent de rémunérer un service ou une fonction par exemple, mais qui sont distribuées à une personne dont l'identité n'est pas révélée par la société.

Les seconds, aussi appelés les distributions occultes, renvoient à toutes les autres sommes qui ne rémunèrent pas un service et qui sont comptabilisées ou non. Ils résultent le plus souvent de dissimulations de recettes ou de la prise en charge par la société de dépenses qui ne lui incombent pas.

Les dispositions du c de l'article 111 du CGI offrent donc à l'administration fiscale de nombreuses hypothèses potentielles d'application.

Ainsi, lorsque celles-ci trouvent à s'appliquer, les avantages occultes sont alors considérés comme des revenus distribués. Dès lors, les sommes en litige ne sont pas déductibles du résultat taxable de la société qui les verse et sont considérées comme des revenus de capitaux mobiliers chez l'associé ou le tiers qui en bénéficie.

L'article 1759 du CGI prévoit une sanction très lourde dans les cas où la société qui verse les sommes ne révèle pas l'identité du bénéficiaire, puisque celles-ci sont alors soumises à une pénalité à hauteur de 100 % des sommes distribuées.

Les articles 117 et 240 du CGI prévoient toutefois deux procédures pour permettre à la société de révéler les

informations nécessaires et ainsi échapper à une telle majoration.

L'article 1759 du CGI ajoute que le taux de l'amende peut être ramené à 75 % si les sommes sont celles que l'entreprise a fait figurer dans sa déclaration de résultat de façon spontanée. La base de calcul de la pénalité est égale au montant des rémunérations ou distributions occultes versées.

Toutefois, les conditions d'application du c de l'article 111 du CGI sont strictes, ce que rappelle opportunément l'arrêt *Société ADG Immo* du Conseil d'État du 8 novembre dernier dans le contexte d'une avance de trésorerie effectuée par une société mère au profit de sa filiale, sans convention de trésorerie.

## Les faits de l'arrêt *Société ADG Immo*

À l'occasion d'une vérification de comptabilité de la société AD Services, l'administration fiscale avait constaté que des sommes avaient été portées au débit du compte-courant ouvert dans ses écritures au nom de sa filiale, la société ADG Immo, au titre des exercices 2013 et 2014.

Par une proposition de rectification en date du 4 août 2016 adressée à la société ADG Immo, l'administration fiscale avait regardé ces sommes comme des avantages occultes octroyés par la société AD Services à la société ADG Immo, constitutifs de revenus distribués imposables sur le fondement du c de l'article 111 du CGI. Ainsi, la société ADG Immo avait été assujettie à des rappels d'impôt sur les sociétés au titre des exercices 2013 et 2014 assortis de pénalités.

Le tribunal administratif et la cour administrative d'appel avaient tous les deux rejeté la demande de la société ADG Immo tendant à la décharge des cotisations supplémentaires et des pénalités correspondantes.

Le Conseil d'État a rejeté l'analyse des juges du fond en rappelant les conditions d'application strictes du c de l'article 111 du CGI, et en précisant la notion d'avance de trésorerie d'une société mère à sa filiale.

## L'analyse de l'arrêt *Société ADG Immo*

Le c de l'article 111 du CGI permet d'imposer une somme dont la société s'est dessaisie au profit d'un tiers, c'est-à-dire une personne autre que les associés. Pour pouvoir l'appliquer en présence d'une comptabilité régulière, l'administration fiscale doit démontrer l'intention libérale de l'opération mise en cause.

Le juge de cassation rappelle sa jurisprudence bien établie en matière d'avantages occultes : sauf à ce que la comptabilité de la société ne révèle par elle-même un avantage,

celui-ci ne peut se caractériser que par une libéralité que l'administration fiscale a la charge de démontrer.

À cet égard, le Conseil d'État a jugé dans l'arrêt *Théron* du 28 février 2001<sup>(3)</sup> que même si la comptabilisation de l'opération est régulière et assortie de toutes les justifications nécessaires concernant son objet et l'identité du co-contractant, l'opération peut tout de même être qualifiée d'avantage occulte en présence d'une libéralité. Dans cette hypothèse, c'est à l'Administration d'apporter la preuve que l'opération en cause constitue une libéralité.

Un arrêt du Conseil d'État du 6 mars 2023<sup>(4)</sup> a rappelé les critères nécessaires à la qualification de libéralité. Ainsi, l'administration fiscale doit apporter la preuve que cette opération « ne comportait pas de contrepartie pour la société, et d'autre part, qu'il existait une intention, pour celle-ci, d'octroyer, et pour le tiers, de recevoir, une libéralité ». Dans cette affaire, le juge avait conclu à une libéralité en se basant sur les conditions dans lesquelles l'opération avait été réalisée. Ainsi, il avait relevé que celle-ci n'était pas suffisamment encadrée puisque la convention de placement n'avait pas de date, le montant des sommes n'apparaissait pas et aucun mécanisme de garantie n'avait été mis en place.

C'est ce même raisonnement que les juges du fond ont appliqué dans l'affaire *Société ADG Immo* pour qualifier l'opération de libéralité. Ainsi, ils ont estimé que l'inscription des sommes en litige dans les bilans respectifs des deux sociétés ne permettait pas, en raison de l'imprécision des écritures comptables et en l'absence de convention de trésorerie, d'établir que les sommes dont la société ADG Immo avait été bénéficiaire étaient constitutives d'avances de trésorerie. Ils en concluaient donc qu'il s'agissait d'un avantage occulte taxable au titre du c de l'article 111 du CGI.

Le Conseil d'État rejette cette analyse. Selon lui, les écritures comptables des deux sociétés n'étaient pas imprécises. Les sommes en litige avaient bien été inscrites au débit du compte courant ouvert au nom de la société ADG Immo dans les écritures de la société AD services et avaient été réciproquement inscrites au crédit du compte courant d'associés ouvert au nom de la société AD services dans les écritures de la société ADG Immo. Dès lors, il appartenait à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'une libéralité.

Or, au cas particulier, cette libéralité n'est pas établie. Pour conclure à cette absence de libéralité, le Conseil d'État se base sur deux aspects :

- l'opération consiste en une avance de trésorerie identifiée en comptabilité dans le cadre d'un compte-

courant entre ADG Immo et AD Services remboursable à tout moment ;

- l'absence de convention de trésorerie n'est pas suffisante pour écarter la qualification de l'opération en avance de trésorerie.

## L'opération constitue une avance de trésorerie remboursable à tout moment

Le compte courant d'associé a un fonctionnement bien particulier... Et l'arrêt *Société ADG Immo* du 8 novembre 2024 est l'occasion pour le Conseil d'État de le rappeler puisqu'il va écarter la qualification de libéralité en se fondant sur la caractéristique « essentielle » que ces sommes inscrites en compte-courant sont remboursables à tout moment. C'est un principe bien ancré dans la jurisprudence et rappelé à plusieurs reprises par la Cour de cassation<sup>(5)</sup>.

Ce raisonnement permet alors d'écarter la qualification de libéralité et la présomption de distribution concernant ces sommes par la même occasion.

La présomption de distribution est visée par le a de l'article 111 du CGI. Celui-ci qualifie de distribution les sommes versées aux associés en tant qu'avances, prêts ou acomptes. La présomption a vocation à jouer dans le cas où le solde du compte courant d'associé est débiteur. Selon Émilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique, cette présomption s'applique lorsque le compte courant fonctionne « à rebours de sa finalité » : dans le cas où le compte courant d'une société au nom de ses associés est débiteur, ces sommes sont présumées être distribuées aux associés, sauf si la preuve contraire est apportée, ce qu'a pu juger le Conseil d'État dans un arrêt du 27 décembre 2019<sup>(6)</sup>.

Dans la présente affaire, il s'agit de la situation inverse puisque le compte courant ouvert au nom de la mère chez la filiale était créateur. Celui-ci fonctionnait donc de manière normale et constitue donc, selon le Conseil d'État, une avance de trésorerie et non un avantage occulte. La présomption de distribution des sommes est par conséquent écartée.

## Le rôle des conventions

Il est intéressant de noter que l'absence de convention de trésorerie conclue entre les deux sociétés n'a pas été déterminante pour le Conseil d'État dans la mesure où, comme l'a précisé celui-ci, les écritures comptables des deux sociétés n'étaient pas imprécises. Toutefois, cette absence de convention avait été relevée par l'administration fiscale et les juges du fond.

(3) CE, 28 févr. 2001, n° 199295, A, Théron.

(4) CE, 6 mars 2023, n° 458553, C.

(5) Cass. com., 24 juin 1997, n° 95-20.056, B ; Cass. com., 20 oct. 2021, n° 20-15.736.

(6) CE, 27 déc. 2019, n° 420478, B.

En principe, la qualification d'avantage occulte ne repose pas sur l'existence d'une convention conclue en rapport avec l'opération ou non. Cela ne constitue pas une condition d'application du c de l'article 111 du CGI.

Toutefois, l'existence d'une convention de trésorerie peut constituer un élément de preuve solide de l'absence d'intention libérale sous réserve qu'elle soit correctement rédigée. Ainsi, dans l'affaire de 2023 précédemment citée<sup>(7)</sup>, la présence d'une convention de placement n'avait pas permis d'écarter la présomption de libéralité dans la mesure où celle-ci ne prévoyait pas un encadrement suffisant de l'opération. Ainsi, celle-ci était « *dépourvue de date certaine, ne précisait pas le nom de ses signataires, ne mentionnait ni le montant des sommes confiées, ni les pla-*

*cements envisagés et qu'elle n'organisait aucun mécanisme de garantie* ».

Dans la présente affaire, les juges du fond ont relevé que l'absence de convention de trésorerie passée entre les sociétés traduisait l'existence d'une libéralité. Le Conseil d'État a rejeté cette analyse en considérant que l'absence de convention ne permettait pas à elle seule de conclure à un avantage occulte. Ainsi, l'absence de convention de trésorerie n'est pas un élément déterminant pour qualifier l'opération d'avantage occulte. Cependant, si convention il y a entre les parties, elle se doit d'être précise au risque de fragiliser l'opération.

Dès lors, on ne saurait trop rappeler aux sociétés de se doter d'une comptabilité traduisant de manière indiscutable la nature des opérations qu'elles réalisent mais aussi d'une documentation juridique claire et précise établissant la nature de ces relations. ■

(7) CE, 6 mars 2023, n° 458553, C.