

# Achat d'un navire et acte anormal de gestion au titre de l'impôt sur les sociétés

**Lire les conclusions de :**

**Pierre Monnier**

Conclusions du rapporteur public

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 09LY02913 – SARL HYL Distribution – 03 février 2011 –  
C [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

Impôt sur les sociétés, Retenue à la source, Charge de la preuve, Acte anormal de gestion,  
Prescription

### Rubriques

Fiscalité

## Résumé Conclusions du rapporteur public

## Résumé

- <sup>1</sup> L'administration fiscale doit apporter la preuve des faits sur lesquels elle se fonde pour estimer que les avantages octroyés par une entreprise à un tiers constituent un acte anormal de gestion. Par ailleurs, s'agissant de la retenue à la source, d'une part, la distribution litigieuse est imposable, non au titre de l'année au cours de laquelle la société requérante a procédé au versement de la somme en cause, mais au titre de l'année de clôture de l'exercice de réalisation des bénéfices, d'autre part, ces revenus donnent lieu à l'application d'une retenue à la source, au taux de 25 %, lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile réel en France.
- <sup>2</sup> La SARL X., après avoir versé une somme de 30 771 euros à une autre société domiciliée à l'étranger pour l'acquisition d'un navire, a inscrit cette somme en perte exceptionnelle, au titre de l'exercice clos en 2002, après le vol du navire. L'administration fiscale a remis en cause cette écriture puis réintégré ladite somme dans les résultats de la SARL X., au motif que le versement initial présentait un caractère anormal.
- <sup>3</sup> La Cour rappelle que s'il appartient à l'administration d'apporter la preuve des faits sur lesquels elle se fonde pour estimer que les avantages octroyés par une entreprise à un tiers constituent un acte anormal de gestion. L'administration faisait valoir que l'achat du navire par la société requérante n'avait aucun lien avec son activité et n'a engendré aucune activité réelle. La SARL X., par les pièces qu'elle a produites, n'est pas parvenue à justifier l'intérêt que présentait cette acquisition. Dès lors, l'administration doit être regardée comme établissant que le versement litigieux ne relevait pas d'une gestion commerciale normale et a pu remettre en cause la déductibilité de la somme litigieuse. S'agissant de la retenue à la source contestée par la société requérante, la Cour juge qu'elle est la conséquence de l'imposition de la société à l'impôt sur les sociétés, en raison de la réintégration dans ses bénéfices de la somme de 30 771 euros au titre de l'exercice 2002. La distribution litigieuse est donc imposable, non au titre de l'année au cours de laquelle ladite société a procédé au versement de la somme en cause, mais au titre de l'année de clôture de l'exercice de réalisation des bénéfices, soit l'exercice clos en 2002. Cet exercice n'était pas atteint par la prescription à la date de la proposition de rectification.

4

Enfin, la Cour juge que cette somme constitue un revenu distribué au sens des dispositions du 1° du 1 de l'article 109 et de l'article 110 du code général des impôts et qu'en application des dispositions combinées du 2°) de l'article 119 bis et du 1 de l'article 187 du même code, ces revenus donnent lieu à l'application d'une retenue à la source, au taux de 25 %, lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile réel en France, ce qui était le cas dans la présente affaire.

# Conclusions du rapporteur public

**Pierre Monnier**

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.5845](https://doi.org/10.35562/alyoda.5845)

<sup>1</sup> La SARL HYL DISTRIBUTION a pour activité principale le négoce de radiateurs, chaudières à condensation et planchers chauffants. En septembre 1998, elle a participé à l'achat d'un navire marchand vendu par la société TMC domiciliée à Saint-Vincent dans les Caraïbes, à hauteur de 30 771 euros. Cette opération s'est traduite par un versement au profit de la Caribbean Marine Service Ltd (CMS), société d'exploitation du navire. Cette somme a été comptabilisée en perte exceptionnelle au cours de l'exercice 2002, en raison du vol et de la revente du bateau par son capitaine qui a disparu avec le montant de la vente.

<sup>2</sup> Suite à une vérification de comptabilité qui a porté sur la période du 1er janvier 2000 au 31 décembre 2003, la SARL HYL DISTRIBUTION a reçu une proposition de rectification, datée du 8 novembre 2004 qui consistait, d'une part, en la réintégration au résultat de l'exercice clos en 2002 d'une perte d'un montant de 30 771 euros et, d'autre part, en l'application à cette somme, regardée comme un revenu distribué, d'une retenue à la source d'un montant de 10 225 euros. La SARL HYL DISTRIBUTION relève appel du jugement du 27 octobre 2009 par lequel le Tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande de décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés et de la retenue à la source résultant de cette proposition de rectification.

<sup>3</sup> L'administration a remis en cause la déduction de la somme versée pour l'achat du navire en considérant que ce versement n'avait aucun lien avec l'activité de la SARL HYL DISTRIBUTION et qu'aucune activité réelle n'était née de cette acquisition.

<sup>4</sup> Elle se place donc sur le terrain général de l'acte anormal de gestion et invoque, plus particulièrement, les dispositions de l'article 238 A du code général des impôts.

<sup>5</sup> Le tribunal administratif de Lyon a validé cette interprétation, il a jugé notamment, que la société requérante ne démontrant pas la nécessité du versement litigieux pour l'exploitation de son activité, la perte correspondante, constatée dans les comptes de l'exercice clos en 2002, devait, par voie de conséquence, être réintégrée au résultat social de ce même exercice.

<sup>6</sup> En appel, le ministre justifie sa position en arguant d'un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 6 avril 1993 (n° 092PA00054, M, RJF 7/93, n° 0963, *JCP* 1993, éd. E, pan. 790, La Semaine

Juridique Entreprise et Affaires n° 025, 24 Juin 1993, act. 790) dont le pourvoi en cassation n'a pas été admis (CE CAPC, 8 juin 1994, n° 0148570 ; RJF 9/94, n° 0887)

7 Mais à la fin de sa requête, la SOCIETE HYL DISTRIBUTION attire votre attention sur le fait que cette jurisprudence en vertu de laquelle « lorsqu'il est constitutif d'un acte de gestion anormal, un abandon de créance doit être réintégré dans les résultats de l'exercice au cours duquel il a été constaté en comptabilité et non dans celui au titre duquel la créance est née » ne lui est pas applicable dès lors qu'à aucun moment de la procédure précontentieuse ou contentieuse, le service a démontré dans quelle mesure l'abandon de créance en question doit être qualifié d'acte anormal de gestion. En effet, souligne encore la société requérante, le service n'a qualifié d'acte anormal de gestion que l'investissement réalisé par la société mais à aucun moment l'abandon de créances en lui-même. Ainsi, conclut la société, le service ne saurait fonder son argumentation sur une jurisprudence administrative applicable à des cas bien particuliers sans démontrer au préalable que les faits de l'espèce pouvaient être qualifiés d'acte anormal de gestion.

8 Ce moyen nous semble devoir être accueilli.

9 Vous noterez d'abord qu'il est fondé en fait.

10 En effet, l'administration a remis en cause l'inscription en perte exceptionnelle sur l'exercice clos en 2002 de la somme de 30 771 euros, correspondant à l'abandon d'une avance consentie, non pas pour un motif contestant l'abandon de créance en tant que tel - par exemple parce que la créance ne serait pas irrécouvrable - mais au motif que l'avance elle-même était, dès l'origine, contraire à l'intérêt de l'entreprise.

11 Autrement dit, l'administration ne conteste ni que l'avance en compte courant avait pour objet l'achat d'un navire par la société CMS dont la SARL HYL Distribution était actionnaire, ni que l'abandon de créance est justifié par le fait que le dirigeant de ladite société CMS a vendu le bateau illégalement et a disparu en conservant le produit de la vente - c'est-à-dire le motif pour lequel il y a lieu, pour la société, de passer l'avance en compte courant en perte - mais soutient que la société n'a pas « démontré que l'acquisition du navire » avait été effectué dans son intérêt, notamment pour « distribuer de nouveaux produits, dès lors qu'elle n'avait apporté aucun élément attestant de la réalisation d'opérations commerciales s'inscrivant dans son prétendu nouveau secteur d'activité ».

12 Un tel raisonnement est-il possible ? Peut-on, comme l'a fait le tribunal administratif de Lyon, adopter un raisonnement « par voie de conséquence », en remettant en cause un abandon de créance au motif que la créance elle-même, à son origine, n'était pas justifiée par

l'intérêt de l'exploitation ? Ou aurait-il fallu que l'administration remette en cause l'avance elle-même et, bien sûr, au titre de l'année où elle a été constituée ?

13 Nous pensons que l'arrêt M invoqué par l'administration se retourne en fait contre elle. Vous noterez que dans son arrêt, la Cour administrative d'appel de Paris a jugé, d'une part, que l'octroi d'un prêt sans intérêt constituait un acte anormal de gestion et que, d'autre part, le renoncement à recouvrer ce prêt devait être regardé comme un acte anormal de gestion. Si la cour administrative d'appel de Paris avait estimé que l'anormalité du prêt entraînait par voie de conséquence la remise en cause de l'abandon de créance, elle n'aurait pas tenu le même raisonnement.

14 Vous noterez que le CE reconduit le même raisonnement dans son arrêt D, associé de M. M, dont le recours en cassation, qui a pu, contrairement à son associé, passer le filtre de l'admission, a fait l'objet d'un arrêt (6 mai 1996, n° 148572), publié à la RJF 1996 (n° 06, n° 0711) et à Droit fiscal 1996 (n° 41, comm. 1210), permettant au CE de se montrer encore plus explicite à l'occasion des trois considérants suivants :

15 Considérant, en premier lieu, qu'après avoir relevé, par une appréciation souveraine des faits, que la SNC M-D avait contracté un emprunt auprès de sociétés monégasques à seule fin d'en prêter le produit sans intérêts à la Société Pierre et Loisirs, et qu'elle ne justifiait pas, par des éléments précis, de la situation difficile dans laquelle se serait trouvée sa filiale, la Cour a pu exactement en déduire qu'en prenant à sa charge l'indexation et les intérêts de l'emprunt qu'elle avait souscrit, la SNC s'était livrée à un acte anormal de gestion.

16 Considérant, en second lieu, qu'après avoir souverainement estimé que la SNC M-D ne justifiait pas davantage, faute de données précises, de l'existence de contreparties à l'abandon de créance qu'elle avait consenti à la société Pierre et Loisirs, la Cour a pu exactement en déduire que cet abandon était, lui aussi, constitutif d'un acte anormal de gestion ; (...)

17 Considérant, en troisième lieu, que la cour, en jugeant que la perte produite par l'abandon de créance devait être réintégrée dans le résultat de l'exercice clos en 1982 au cours duquel l'abandon avait été constaté en comptabilité, et non dans celui de l'exercice clos en 1979 au cours duquel le prêt avait été consenti, a fait une exacte application du principe de l'annualité de l'impôt.

18 Il ne s'agit pas de faire dire aux arrêts de la Cour administrative d'appel de Paris et du Conseil d'Etat plus qu'ils ne disent. On peut toutefois noter que la société requérante souligne à juste titre que ces arrêts ne sauraient faire jurisprudence la concernant.

19

Nous pensons que si son moyen est fondé en droit, c'est essentiellement pour des considérations de logique. Ainsi que le remarque les auteurs des Grands arrêts de la jurisprudence fiscale dans leur chapitre consacré à l'acte anormal de gestion (chapitre 31, p.606, 5ème édition, Dalloz, 2009) au niveau de l'entreprise, les conséquences de l'anormalité d'un acte sont que la dépense « anormale » sera réintégrée dans les bénéfices imposables. Donc, en conséquence de l'acte anormal de gestion, l'administration aurait dû réintégrer la somme dépensée pour le bateau au titre de l'année 1998. Cette réintégration aurait eu pour effet d'augmenter le résultat de la société requérante jusqu'en 2002, ce qui aurait permis au vérificateur de redresser les bénéfices des exercices 2000 et 2001 d'un montant de 30 711 euros. Naturellement, la remise en cause de la créance aurait eu pour conséquence, la remise en cause de l'abandon de cette créance en 2002 : on ne saurait abandonner ce qui n'existe plus. Mais cette remise en cause serait restée sans effet sur le résultat de l'année 2002 dès lors qu'elle n'aurait fait que remettre les compteurs à zéro. Autrement dit, on ne peut, comme l'a fait le tribunal, remettre en cause l'abandon de créance en conséquence du fait que cette créance résultait d'un acte anormal de gestion sans tirer également ab initio les conséquences comptables du caractère anormal de cette créance. Faute de le faire, l'approche de l'administration et du tribunal nous semble manquer de cohérence.

20

Si vous nous suiviez dans notre raisonnement, vous accueillerez également le moyen du requérant tiré de ce qu'il n'y a pas eu de revenus distribués au titre de l'année 2002. En effet, s'il y a eu des revenus distribués en raison de l'acte anormal de gestion commis en septembre 1998, ce ne peut être qu'au cours de l'année 1998.

21

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Lyon, à la décharge, en droits et pénalités, des impositions mises à la charge de la SARL HYL DISTRIBUTION et à la condamnation de l'Etat à lui verser une somme de 1 500 euros du code de justice administrative.

22

*Voir aussi* Conclusions et commentaire de Pierre Monnier : Droit fiscal n° 18, 5 Mai 2011, comm. 342 « et La Semaine Juridique Entreprise et Affaires n° 19, 12 Mai 2011, 1381 "Un abandon de créance constitue-t-il un acte anormal de gestion du seul fait que la créance n'était pas à l'origine justifiée par l'intérêt de l'exploitation ?