

**N° 362172 –
M. Jean-François A...**

**N° 362173
M. Julien A...**

**N° 362174
Société JFP Gestion**

**3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 5 mai 2014
Lecture du 28 mai 2014**

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

M. Jean-François A... est l'unique actionnaire de la société JFP Gestion, laquelle détenait une participation dans la société César Vuarchex. Au cours de l'année 2004, les actionnaires de cette dernière société, dont la société JFP Gestion, M. Jean-François A... et plusieurs membres de sa famille, ont cédé les participations qu'ils détenaient dans son capital. Pour procéder à cette opération de cession des actions de la société César Vuarchex, il a été recouru aux services d'un cabinet de conseil et d'un cabinet d'avocat. A la suite d'une vérification de comptabilité de la société JFP Gestion, l'administration fiscale a remis en cause la déduction des résultats de cette société d'une partie des commissions d'intermédiation et honoraires d'avocat qu'elle avait comptabilisés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2004. L'administration a considéré que la société avait pris à sa charge la part de ces frais qui aurait dû être supportée par M. Jean-François A... et plusieurs membres de sa famille. La prise en charge de ces frais par la société a été regardée comme une distribution pour ses bénéficiaires, sur le fondement de l'article 109, 1, 2^o du code général des impôts s'agissant de M. Jean-François A... et sur le fondement de l'article 111, c s'agissant de ses trois enfants mineurs ou rattachés à son foyer fiscal¹ ainsi que de son fils majeur et non rattaché à son foyer fiscal, M. Julien A....

Un supplément d'impôt sur les sociétés assorti d'intérêts de retard et de la majoration pour manquement délibéré a été mis à la charge de la société JFP Gestion. Pour MM. Jean-François A... et son fils Julien A..., il s'est agi de suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, également assortis d'intérêts de retard et de majorations pour manquement délibéré. Ces diverses sommes ont été contestées sans succès devant le tribunal administratif de Grenoble puis la cour administrative d'appel de Lyon – relevons toutefois que, devant la cour, l'administration a prononcé le dégrèvement des majorations pour manquement délibéré infligées à M. Julien A.... Les contribuables se pourvoient en cassation.

¹ Le dossier ne permet pas de dire lesquels sont mineurs et lesquels majeurs rattachés.

Leurs trois pourvois posant des questions pour parties communes, nous les examinons ensemble.

1. Commençons par le pourvoi de la société (n° 362174), qui ne devrait pas vous retenir.

La cour a jugé, par un considérant d'ailleurs identique dans les trois affaires, que la société JFP Gestion, qui ne détenait que 2 650 des 10 000 titres de la société César Vuarchex, avait entendu inclure dans ses charges déductibles les frais d'intermédiation et d'avocat se rapportant à la cession des 3 820 titres détenus, entre autres, par M. Jean-François A..., ses enfants mineurs ou rattachés à son foyer fiscal et son fils Julien A.... Elle a ajouté qu'en l'absence de toute contrepartie avérée pour la société, et à supposer même que les cabinets de conseil et d'avocat aient entendu faire, dans leur propre intérêt, un geste commercial en faveur de M. A... et sa famille, cette prise en charge par la société JFP Gestion constituait, pour cette dernière, un acte anormal de gestion, nonobstant la circonstance que le montant de ces commissions et honoraires ne serait pas excessif.

1.1. La société critique le premier de ces motifs par un moyen d'insuffisance de motivation. Mais la démonstration faite par l'administration devant les juges du fond était tout à fait convaincante. Aussi la motivation de l'arrêt, même si elle est lapidaire, c'est vrai, ne nous paraît pas insuffisante.

1.2. La société soutient ensuite que la cour a inversé la charge de la preuve et entaché son arrêt d'erreur de qualification juridique des faits en retenant l'existence d'un acte anormal de gestion. La cour a certes introduit le considérant dont nous avons cité la teneur par les mots « il résulte de l'instruction que... », ce qui est un peu malheureux puisque l'expression laisse entendre qu'elle a fait application d'un régime de preuve objective alors qu'il incombe en principe à l'administration d'apporter la preuve de l'existence d'un acte anormal de gestion – et c'était bien le cas en l'espèce puisqu'il est constant que les frais déduits par la société étaient appuyés par des factures dont la régularité en la forme n'a jamais été mise en cause (cf. CE 21 mai 2007, min. c/ société Sylvain Joyeux, n° 284719, au Recueil et à la RJF 8-9/2007 n° 953). Pour autant, nous n'avons aucun doute qu'il s'agit d'une simple maladresse qui ne révèle aucune erreur de droit – c'est une erreur de plume, en somme. Et des faits qu'elle a souverainement appréciés et qui ne sont d'ailleurs pas argués de dénaturation, la cour a pu déduire sans erreur la qualification d'acte anormal de gestion.

1.3. Enfin la société soulève plusieurs moyens d'erreur de droit, dont aucun ne nous paraît fondé. En réalité, par ces moyens, la société tente de remettre en cause l'appréciation souveraine que la cour a portée sur les faits en jugeant qu'elle avait pris en charge des frais incombant normalement à des tiers – ce qui est, relevons-le, une pure question de fait. D'une part, contrairement à ce que soutient le pourvoi, la cour n'a pas déduit de la seule circonstance qu'aucun frais n'avait été facturé aux membres de la famille de Jean-François A... que les frais qu'ils auraient dû supporter avaient été pris en charge par la société. D'autre part, la cour n'a pas commis d'erreur de droit dans l'appréciation d'éventuelles contreparties : à partir du moment où elle avait jugé que la société avait pris en charge, en lieu et place de M. A... et de sa famille, les frais leur incombant normalement, il lui appartenait bien de rechercher si cette prise en charge avait eu une contrepartie pour la société. Enfin, il n'y a pas plus d'erreur de droit à juger inopérante la circonstance que les cabinets qui sont intervenus dans l'opération de cession auraient entendu faire un geste commercial envers M. A... : dès lors que la cour

avait affirmé que les frais normalement dus par celui-ci et sa famille, quel que fût leur montant, avaient été supportés par la société, la messe était dite.

2. Les pourvois de MM. Jean-François A... et de son fils Julien A... sont plus intéressants.

Ils soutiennent tous deux que la cour a omis de rechercher, alors qu'elle y était invitée, si la société JFP Gestion avait eu l'intention d'octroyer et les membres de la famille A... de recevoir une libéralité. Cette argumentation n'était évidemment pas pertinente s'agissant des frais pris en charge par la société en lieu et place de M. Jean-François A..., pour les actions qu'il détenait en propre, puisque les suppléments d'impôts correspondants ont été établis, nous l'avons dit, sur le fondement de l'article 109, 1, 2° du CGI. En revanche, les autres suppléments d'impôts ont été établis sur le fondement de l'article 111, c du CGI – il s'agit, rappelons-le, de ceux établis au nom de M. Jean-François A... mais correspondant aux frais pris en charge par la société en lieu et place de ses enfants mineurs ou rattachés, d'autre part, de ceux établis au nom de M. Julien A.... Pour ces suppléments d'impôts, il nous semble que l'argumentation était tout à fait opérante et que la cour a bien commis une erreur de droit en s'abstenant de procéder à la recherche de l'intention libérale à laquelle les contribuables l'invitaient.

Rappelons que vous avez explicité ce critère de l'intention libérale dans une décision de section du 28 février 2001 (CE section, M. T..., n° 199295, au Recueil et à la RJF 5/2001 n° 620 avec chronique J. Maïa). Etait en cause une vente consentie par une société à un prix minoré. Vous avez jugé qu'une telle vente pouvait dissimuler un avantage occulte au sens de l'article 111, c du CGI, et donc une distribution de revenus, « lorsqu'est établie l'existence, d'une part, d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé, d'autre part, d'une intention, pour la société, d'octroyer, et, pour le cocontractant, de recevoir, une libéralité du fait des conditions de la cession ». Vous avez eu l'occasion, plus récemment, de préciser que l'absence de toute contrepartie à cet écart de prix ne suffisait pas à établir que le cocontractant avait eu l'intention de recevoir une libéralité (CE 19 juillet 2011, M. et Mme G..., n° 327762, aux tables du Recueil et à la RJF 11/2011 n° 1153). On comprend parfaitement cette exigence lorsqu'est en cause la démonstration de l'existence d'un avantage occulte dissimulé dans une vente à prix réduit ou dans un achat pour un prix excessif : faute de vérifier cette double intention libérale, il serait possible de voir une distribution occulte dans toute transaction par laquelle une société fait une mauvaise affaire...

Mais vous n'avez pas limité la recherche de l'intention d'octroyer et de recevoir une libéralité à cette hypothèse. Ainsi dans le cas de l'abandon par une société d'une créance détenue sur un tiers, vous avez jugé que la somme correspondante peut être imposée entre les mains du débiteur en tant que revenu distribué, sur le fondement de l'article 111, c du CGI, dès lors qu'il est établi, d'une part, que la créance a été abandonnée au profit du débiteur dans des conditions contraires à l'intérêt de la société qui la détenait, et d'autre part, qu'il existait une intention, pour le créancier, d'octroyer, et pour le débiteur, de recevoir, une libéralité (CE 7 septembre 2009, M. et Mme S...-B..., n° 309786, aux tables du Recueil et à la RJF 7-9/2009 n° 1090).

Dans notre affaire, c'est encore un avantage d'une autre nature qui est en cause : il ne s'agit ni d'une transaction à un prix s'écartant significativement de la valeur vénale, ni d'un abandon de créance mais de la prise en charge de frais incombant à un tiers. Toutefois, au vu de la solution adoptée dans votre décision du 7 septembre 2009, nous pensons que la

recherche de l'intention libérale est nécessaire pour caractériser l'existence d'un avantage occulte au sens de l'article 111, c du CGI, quelle que soit la forme que revêt cet avantage. L'imposition d'une somme en tant que revenu distribué sur le fondement de l'article 111, c du CGI supposerait donc toujours la réunion des deux éléments suivants, l'un matériel ou objectif, l'autre intentionnel ou subjectif : d'une part, un avantage conféré par la société à un tiers, sans contrepartie ; d'autre part, la conscience pour la société d'octroyer et pour le tiers de recevoir, ce faisant, une libéralité. Cette généralisation se comprend : la présence de cet élément intentionnel est nécessaire pour exclure la possibilité d'imposer comme revenu distribué le gain que réalise un contribuable, sans forcément s'en rendre compte, à la suite d'une négligence, d'une simple erreur ou d'un oubli de la société.

Nous vous proposons donc, en vous inspirant du considérant de principe adopté dans votre décision du 7 septembre 2009, de juger que lorsqu'une société a pris en charge une dépense incombant normalement à un tiers sans que la comptabilisation de cette opération ne révèle, par elle-même, l'octroi d'un avantage, il appartient à l'administration, si elle entend faire application des dispositions du c de l'article 111 du CGI pour imposer cette somme dans les mains du tiers, d'établir, d'une part, que la prise en charge de la dépense 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.

Si vous nous suivez, vous constaterez que les motifs des arrêts attaqués ne font ressortir à aucun moment que la cour aurait recherché l'intention pour la société JFP Gestion d'octroyer et pour les membres de la famille A... de recevoir une libéralité. Accueillant le moyen d'erreur de droit des pourvois, vous censurerez en conséquence les arrêts attaqués.

Vous ferez droit entièrement au pourvoi de M. Julien A... : celui-ci vous demande l'annulation de la totalité de l'arrêt qu'il attaque mais il ne vise en réalité que son article 2 par lequel la cour a rejeté le surplus de ses conclusions, après avoir constaté un non-lieu à statuer partiel dans son article 1^{er} (ce non-lieu correspond au dégrèvement des majorations pour manquement délibéré dont nous avons fait état tout à l'heure). Vous ne ferez que partiellement droit, en revanche, au pourvoi de M. Jean-François A... : vous annulerez l'arrêt en tant qu'il s'est prononcé sur les suppléments d'impôts correspondant à la prise en charge par la société des frais incombant normalement aux enfants mineurs ou rattachés de M. A... ; vous l'annulerez également en tant qu'il s'est prononcé sur l'ensemble des majorations pour manquement délibéré, cette partie de l'arrêt étant indivisible de la précédente puisqu'il ressort des pièces du dossier que l'administration, pour appliquer ces majorations, a porté une appréciation d'ensemble sur les rectifications notifiées à M. Jean-François A... (cf. CE 16 juin 2010, M. et Mme P..., n° 310668, aux tables du Recueil et à la RJF 10/2010 n° 960) ; en revanche, vous maintiendrez la partie de l'arrêt statuant sur les suppléments d'impôts correspondant à la prise en charge par la société des frais incombant normalement à M. Jean-François A..., à titre personnel – les autres moyens du pourvoi dirigés contre cette partie de l'arrêt, qui sont identiques à ceux présentés à l'appui du pourvoi de la société JFP Gestion, s'écartent en effet pour les mêmes raisons que nous avons déjà dites.

Dans les deux cas, vous pourrez renvoyer les affaires, dans la mesure de la cassation prononcée, à la cour administrative d'appel de Lyon. Et vous pourrez également faire droit aux conclusions présentées par les contribuables au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative : compte tenu de l'étendue de la cassation prononcée dans l'affaire concernant M. Jean-François A..., nous pensons que l'Etat doit être regardé, pour l'essentiel,

comme la partie perdante – vous pourrez toutefois, pour tenir compte du succès seulement partiel du pourvoi, limiter à 1 500 euros la somme mise à la charge de l’Etat à ce titre.

Indiquons, avant de conclure, que la démonstration de l’intention libérale ne devrait pas poser trop de difficulté puisque vous admettez que l’existence de liens familiaux entre les associés de la société et les bénéficiaires de l’avantage qu’elle concède permet de présumer cette intention libérale (CE 23 juillet 2010, société indivision Lucie Marmajou, n° 308021, inédite au Recueil, à la RJF 11/2010 n° 1024). Or, nous le disions, M. Jean-François A... était associé à 100 % de la société JFP Gestion.

Par ces motifs nous concluons :

- dans le n° 362174, au rejet du pourvoi de la société JFP Gestion ;
- dans le n° 362173, à l’annulation de l’article 2 de l’arrêt, au renvoi de l’affaire à la cour administrative d’appel de Lyon dans la mesure de la cassation prononcée et à ce qu’une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l’Etat au titre de l’article L. 761-1 du CJA ;
- dans le n° 362172, à l’annulation de l’arrêt de la cour en tant qu’il s’est prononcé, d’une part, sur les impositions correspondant à la prise en charge par la société JFP Gestion des frais incombant aux enfants mineurs ou rattachés au foyer fiscal de M. Jean-François A..., d’autre part, sur les majorations pour manquement délibéré, au renvoi à la cour dans la mesure de la cassation prononcée, à ce qu’une somme de 1 500 euros soit mise à la charge de l’Etat au titre de l’article L. 761-1 et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.