

**N° 396930**

**M. A...**

**3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 24 mai 2017**

**Lecture du 14 juin 2017**

## **CONCLUSIONS**

**Vincent DAUMAS, rapporteur public**

La présente affaire pose la question de savoir si l'associé d'une société peut utilement invoquer l'existence d'une erreur comptable involontaire commise par cette dernière en inscrivant, au crédit de son compte courant d'associé, une somme ensuite imposée comme un revenu distribué.

La question se situe au croisement de deux lignées jurisprudentielles.

La première est constituée par la théorie des erreurs et des décisions de gestion<sup>1</sup>. Il est possible de la résumer en trois propositions :

- les erreurs dites « comptables », c'est-à-dire les erreurs procédant de la méconnaissance involontaire d'une prescription fiscale obligatoire, peuvent être réparées à l'initiative tant du contribuable que de l'administration ;

- en revanche, lorsqu'il exerce un choix permis par la loi fiscale, le contribuable prend une « décision de gestion » qui est opposable à l'administration comme elle l'est à son propre égard ;

- enfin, à mi-chemin entre l'erreur et la décision de gestion, lorsque le contribuable applique sciemment de manière erronée la loi fiscale, on est en présence, selon les terminologies que vous avez successivement employées, d'une « décision de gestion irrégulière » ou d'une « erreur comptable délibérée » ; celle-ci est soumise à un régime asymétrique, puisqu'elle est rectifiable par l'administration alors que le contribuable n'est pas fondé à en demander la correction.

La seconde lignée est la jurisprudence, ancienne et constante, relative aux sommes inscrites au crédit des comptes courants détenus par les porteurs de parts d'une société au sein de celle-ci – les comptes courants d'associés. En vertu du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts (CGI), sont réputés revenus distribués « toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéficiaires ». Par application de ces dispositions, vous jugez avec la plus grande constance que les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé sont, sauf preuve contraire

---

<sup>1</sup> Pour une présentation à la fois approfondie et stimulante de cette théorie, voir G. Dedeurwaerder, « La distinction des erreurs et des décisions de gestion - Essai de présentation renouvelée d'une théorie générale », *in* Droit fiscal n° 28, 10 juillet 2014, étude 427.

apportée par l'associé titulaire du compte, regardées comme des revenus disponibles pour ce dernier, imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (par exemple CE 8 février 1999, Mme B..., n° 140062, inédite au Recueil, RJF 4/1999 n° 376 ; CE 25 avril 2003, Min. c/ M. D..., n° 236067, inédite au Recueil, RJF 7/2003 n° 904 ; CE 4 août 2006, M. et Mme C..., n° 276210, aux tables du Recueil, RJF 11/2006 n° 1358). Cette jurisprudence se fonde sur une caractéristique essentielle du compte courant d'associé, qui est de permettre à son titulaire de prélever les sommes qui y sont inscrites, à tout moment, sauf convention contraire. Les hypothèses dans lesquelles votre jurisprudence admet que la présomption de revenu distribué découlant de l'article 109, 1, 2° est renversée recouvrent deux principaux cas de figure :

- tout d'abord, lorsque le titulaire du compte démontre qu'il était, jusqu'au 31 décembre de l'année considérée, dans l'impossibilité de procéder, en droit ou en fait, au prélèvement de la somme créditée sur son compte – l'impossibilité en droit découlant généralement de conventions ayant pour effet de bloquer les prélèvements sur comptes courants d'associés, et l'impossibilité en fait d'une situation de trésorerie de la société excessivement dégradée ;

- ensuite – 2° type de cas de figure – lorsque le titulaire du compte démontre que le montant crédité sur son compte courant d'associé ne traduit pas la mise à sa disposition d'une somme susceptible d'être qualifiée de revenu mais constitue la transcription comptable d'une opération d'une autre nature impliquant une contrepartie pour la société – par exemple une avance faite par l'associé en sa faveur, ou encore la prise en charge par l'associé d'une dette de la société.

On trouve, dans votre jurisprudence, une décision relativement ancienne par laquelle vous paraissez admettre l'opérance d'une argumentation tirée de ce que l'inscription d'une somme au crédit d'un compte courant d'associé résulte d'une erreur comptable (CE 26 janvier 1977, Sieur L..., n° 99770, inédite au Recueil, RJF 3/1977 n° 121<sup>2</sup>). Mais cette jurisprudence est, depuis lors, nettement orientée en sens inverse : s'y retrouve régulièrement l'idée que le contribuable ne peut utilement combattre la présomption de revenu découlant de l'inscription d'une somme au crédit de son compte courant d'associé en se bornant à soutenir que cette inscription procède d'une erreur comptable : voyez CE 6 février 1981, M. R..., n° 12580, inédite au Recueil, RJF 4/1981 n° 335 ; CE 12 mars 1982, M. X..., n° 26197, au Recueil, RJF 5/1982 n° 481 ; CE 8 juin 1990, Mme H..., n° 52745, inédite au Recueil, RJF 8-9/1990 n° 1032 ; et surtout CE 13 juillet 2011, M. L..., n° 313541, inédite au Recueil, RJF 12/2011 n° 1295. Par cette dernière décision, vous avez jugé qu'« à supposer que l'inscription d'une somme au crédit du compte courant d'un associé dans les écritures de la société procède d'une erreur comptable, cette somme, si elle figure sur ce compte au 31 décembre, doit, sauf preuve contraire apportée par l'associé, être regardée comme mise à la disposition du titulaire du compte au titre de l'année en cause ». C'est dire clairement, nous semble-t-il, que l'invocation d'une erreur comptable vous laisse absolument indifférent puisqu'à la supposer établie, vous appliquez le mécanisme de

---

<sup>2</sup> Solution retenue, au demeurant, dans une hypothèse un peu particulière où le litige portait sur des sommes regardées comme rémunérant la concession de licences d'exploitation de brevets par le président-directeur général d'une société à cette dernière – sommes que l'administration avait d'ailleurs imposées, en conséquence, dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux.

présomption de revenu exactement de la même manière que si l'inscription de la somme au crédit du compte ne procédait pas d'une telle erreur.

M. A... a été le dirigeant et actionnaire à hauteur de 80 % de la société MJM Promotions, qui exerce l'activité de marchand de biens. A la suite d'un contrôle, l'administration a constaté que son compte courant d'associé avait été crédité d'une somme de 100 000 euros le 1<sup>er</sup> janvier 2007. La somme a été imposée à l'impôt sur le revenu, au titre de cette même année, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement des dispositions de l'article 109, 1, 2<sup>o</sup> du CGI. En janvier 2011, estimant que l'inscription de 100 000 euros au compte courant d'associé de M. A... résultait d'une erreur, la société MJM Promotions a déposé une déclaration de résultat rectificative au titre de l'année 2007. Fort de ce qu'il présentait comme une rectification des écritures comptables de la société, M. A... a introduit des réclamations pour obtenir la décharge de l'imposition supplémentaire établie à son nom au titre de l'année 2007, en vain. La cour administrative d'appel de Bordeaux, en dernier lieu, a confirmé le rejet de cette réclamation.

La cour a jugé, dans l'arrêt attaqué, qu'« à supposer exacts les faits invoqués par le requérant, celui-ci, en sa qualité de gérant, était présumé, sauf preuve contraire qu'il n'apporte pas, connaître la situation comptable de la société, en sorte que la somme inscrite à son compte courant doit être regardée comme ayant été mise à sa disposition dès cette inscription quand bien même celle-ci procéderait de l'erreur alléguée ». La cour, ce jugeant, s'est clairement inscrite dans le cadre de votre jurisprudence établie.

Dans son pourvoi dont la simplicité et la brièveté sont presque confondantes, M. A... soulève à l'encontre de ces motifs un unique moyen d'erreur de droit. Si ce moyen nous a paru justifier l'inscription de l'affaire au rôle de votre formation de jugement, c'est qu'elle pose la question des raisons pour lesquelles vous réduisez à l'inopérance, dans le cas particulier de l'inscription d'une somme au crédit d'un compte courant d'associé, l'argumentation selon laquelle une telle inscription procéderait d'une erreur.

Cette inopérance ne s'explique pas, à notre sens, par une question de champ d'application de la théorie des erreurs et des décisions de gestion. Comme la doctrine l'a montré<sup>3</sup>, ce champ s'étend au-delà de celui de la théorie du bilan, propre aux bénéficiaires industriels et commerciaux. Nous n'avons aucune réticence à envisager la mise en œuvre de la théorie des erreurs et des décisions de gestion dans une hypothèse d'imposition de revenus de capitaux mobiliers.

Nous ne voyons pas non plus de raison de refuser l'application de cette théorie au motif que l'erreur invoquée par le contribuable serait celle d'un tiers. Vous ne semblez pas exclure par principe la possibilité, pour l'associé, de se prévaloir d'une erreur commise par la société pour contester les impositions auxquelles il a été personnellement assujéti (voyez par exemple CE 6 juin 1984, M. C... et ministre chargé du budget, n° 35329 et 36734, inédite au Recueil, RJF 8-9/1984 n° 977).

---

<sup>3</sup> Voir notamment l'étude de G. Dedeurwaerder, précitée note 1.

L'explication doit être recherchée, à notre sens, du côté de la définition même de ce qu'est une erreur au sens de la théorie des erreurs et des décisions de gestion. A cet égard, la terminologie « d'erreur comptable » ou « d'erreur comptable involontaire » employée par vos décisions est trompeuse. Car la seule question qui se pose en réalité est celle de savoir si une erreur a été commise au regard du droit fiscal – lequel inclut une partie, mais pas la totalité, des règles comptables. Or force est de constater qu'aucune règle fiscale n'encadre l'inscription de sommes au crédit d'un compte courant d'associé – à la différence de la plupart des autres postes de la comptabilité. Les dispositions de l'article 109, 1, 2° du CGI s'appliquent bien sûr, mais elles ne sont pas prescriptives, en ce sens qu'elles ne dictent pas quelles sommes doivent être inscrites au crédit du compte courant d'associé et quelles sommes ne le doivent pas. Elles se bornent à tirer les conséquences d'une éventuelle inscription.

Nous rejoignons ainsi très largement le point de vue exprimé par Julien Boucher dans ses conclusions sur votre décision précitée du 13 juillet 2011 : il se disait tenté d'affirmer que la notion d'« erreur comptable », au sens strict, n'a guère de place dans le cas particulier des écritures retraçant les mouvements d'un compte d'associé. Il faisait valoir qu'alors même que l'inscription d'une somme au crédit du compte procéderait d'une simple erreur matérielle, elle n'en restait pas moins un acte de mise à la disposition du titulaire du compte. Et il ajoutait que l'écriture comptable, dans cette hypothèse, n'a pas seulement une valeur descriptive, mais aussi une fonction performative, compte tenu de la faculté de prélèvement de la somme en cause. Au regard de ce qui précède, nous nous risquons même à être un peu plus affirmatif : il nous semble que l'invocation d'une erreur, au sens de la théorie des erreurs et des décisions de gestion, n'a aucune place à propos de l'inscription d'une somme au crédit d'un compte courant d'associé<sup>4</sup>.

Dans ces conditions, nous vous invitons à juger expressément qu'un contribuable ne peut se prévaloir utilement de ce que l'inscription d'une somme au crédit de son compte courant d'associé procéderait d'une erreur – il lui incombe seulement, conformément à votre jurisprudence constante, de démontrer qu'il n'a pas pu, en droit ou en fait, prélever cette somme, ou que la somme ainsi mise à sa disposition ne présentait pas, en réalité, le caractère de revenu.

Ajoutons, avant de conclure, que si votre jurisprudence peut, avec raison, être perçue comme particulièrement stricte à l'égard des titulaires de comptes courants d'associés, cette rigueur se justifie par la nature même de ces comptes. S'agissant de points de rencontre et de perméabilité entre le patrimoine de la société et ceux des associés, la vigilance dont font preuve l'administration fiscale et le juge de l'impôt à leur égard est justifiée. Ce qui requiert la plus grande rigueur de la part des sociétés et de leurs associés dans l'utilisation de ces comptes, ainsi que le plus grand soin dans la manière de retranscrire, dans la comptabilité de la société, les opérations qui leur sont liées.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.

---

<sup>4</sup> Mais rien n'empêche, en revanche, de plaider l'erreur s'agissant d'autres écritures comptables qui seraient liées à cette inscription, par exemple pour tenter d'établir l'existence d'éventuelles contreparties consenties par l'associé à la société.