



L'acte anormal de gestion doit être prouvé

@Patrick Michaud, avocat

Avril 2011

Le principe est que l'entreprise est libre et responsable de sa gestion. Les dépenses qu'elle engage pour son fonctionnement constituent normalement des charges déductibles pour la détermination du résultat fiscal dès lors qu'elles satisfont aux conditions générales de déduction et ne sont pas exclues par une disposition particulière.

Pour être admises en déduction pour la détermination du résultat fiscal au titre des frais et charges les dépenses doivent, d'une manière générale, et **conformément à l'article 39 du CGI** satisfaire aux conditions suivantes :

- être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise **(4 C 11)** ;
- correspondre à une charge effective et être appuyés de justifications suffisantes **(4 C 12)** ;
- être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées **(4 C 13)** ;
- entraîner une diminution de l'actif net au sens de l'article 38-2 du CGI **(4 C 2)** ;
- ne pas être exclues par une disposition expresse de la loi **(4 C 31)**.

I La preuve doit être adaptée et individualisée	3
II Une présomption d'acte anormal de gestion	4
III Sur le paiement direct par le maître d'ouvrage à une entreprise sous-traitante	5
IV Dans le cadre de l'intégration fiscale,	5
V Sur le prix d'achat d'un immeuble	6

Liberté de gestion et financement de l'entreprise

O FOUQUET Evaluation des titres non cotés

La doctrine administrative sur l'acte anormal de gestion (DB 4c11)

le Conseil d'Etat français dans un arrêt de principe de 7 juillet 1958, à affirmé que
« **le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser** » CE de 7 juillet 1958, req. N°35977

Arrêts de principe

CE 7 juillet 1958, n° 35977

Société préférant recourir au financement par obligations dont les intérêts sont déductibles plutôt que par augmentation de capital

CE 20 décembre 1963, n°52.308,

Et ce même si les fonds propres de l'entreprise sont suffisants, elle peut choisir de recourir à l'emprunt et déduire les intérêts correspondants ;

L'Administration n'est donc pas autorisée à s'immiscer dans la gestion des entreprises, mais elle peut conformément à une jurisprudence constante du Conseil d'État, remettre en cause les dépenses qui ne se rattacherait pas une gestion normale ou n'auraient pas été exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

Cette remise en cause de la gestion tant au niveau des postes du bilan que des postes du compte de résultat est fondée notamment sur la preuve d'un acte anormal de gestion, notion différente de l'abus de droit et de l'acte illicite

Mais cette preuve, dont l'intensité peut varier suivant les époques, doit être apportée par l'administration et doit aussi être adaptée, personnalisée pour chaque rectification

Il n'existe pas de preuve standard et stéréotypée

En clair, une évaluation administrative doit être individualisée pour chaque contribuable

L'objectif des Hauts magistrats de la République est limpide : L'acte anormal de gestion étant une exception au principe de la liberté de gestion, ils doivent être en mesure de contrôler et doivent aussi contrôler si cette exception est justifiée

La doctrine administrative sur l'acte anormal de gestion (DB 4c11)

I La preuve doit être adaptée et individualisée

I-A [Conseil d'État, , 10/12/2010, 308050 Aff. Prunus](#)

« Si la valeur à laquelle les titres d'une société sont cédés peut valablement être rapprochée de la valeur de l'actif qu'elle détient pour en démontrer l'insuffisance, c'est à la condition que la méthode de valorisation d'une société par celle de son actif soit pertinente au regard des circonstances propres à l'espèce et qu'aucun élément du contexte de la transaction ne puisse influencer sur le prix »

I-B [Conseil d'État 17/02/2010, 311953](#) Bosc Services

Transfert par une entreprise de coiffure de son effectif salarié situé dans une région ainsi que du stock de produits détenus par ces salariés

Dès lors qu'elle exerçait son activité de façon autonome et à ses risques, par la mise en oeuvre de ses propres moyens de production, cette entreprise disposait d'une clientèle, alors même que les clients étaient mis en relation avec ses salariés par un dispositif de réservation centralisé géré par la société mère du groupe, propriétaire de la marque. Par suite, l'opération en cause doit être regardée comme une cession partielle de fonds de commerce. ,

Dès lors, en procédant à la cession à l'EURL Bosc Services, de ce fonds de commerce sans contrepartie, l'EURL Bosc Développement Loire a commis un acte anormal de gestion ; que l'administration fiscale était dès lors fondée à réintégrer, dans les résultats imposables de la société de l'exercice clos en 1998, la valeur estimée du fonds cédé ;

I C [Conseil d'État,23/12/2010, 310946](#) SA Société de produits pharmaceutiques et d'hygiène

en se bornant à faire valoir que la rémunération des prestations en cause était environ trois fois supérieure aux charges supportées par les prestataires qui les assuraient, l'administration ne peut être regardée comme apportant la preuve de ce que cette rémunération serait excessive par rapport aux contreparties obtenues par la société ;

I D [Conseil d'État, 17/11/2010, 316587](#)

lorsqu'une résidence appartenant à une société est mise à la disposition d'un dirigeant puis vendue à ce dernier, les dépenses afférentes à ce bien relèvent d'une gestion normale et, par suite, ne peuvent être regardées comme une libéralité imposable entre les mains du dirigeant **si un loyer normal a été versé** à la société par celui-ci au titre de la jouissance de ce bien et si sa cession ultérieure a été effectuée à un prix normal ;

par suite, en jugeant que devait être regardé comme une libéralité, imposable entre

les mains de M. A dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, le montant des dépenses d'équipement mobilier engagées par la société Immobilière Parisienne GE à l'occasion de la rénovation de l'appartement en cause, au seul motif que celui-ci avait été acquis par la société pour l'usage personnel et exclusif de son gérant, sans rechercher si le loyer versé par celui-ci au titre de la jouissance de ce bien, puis le prix versé pour son acquisition ultérieure étaient susceptibles de constituer, pour la société, la contrepartie normale des dépenses litigieuses, la cour administrative d'appel de Versailles a commis une erreur de droit ; que par suite, M. A est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

II Une présomption d'acte anormal de gestion

II A [Conseil d'État, 17/12/2010, 307463](#) Sarl OLAM

Un abandon de créance est un acte anormal de gestion sauf si l'entreprise apporte la preuve de contrepartie

S'il appartient à l'administration d'apporter la preuve des faits sur lesquels elle se fonde pour estimer qu'un abandon de créances consenti par une entreprise à un tiers constitue un **acte anormal de gestion**, elle est réputée apporter cette preuve dès lors que cette entreprise n'est pas en mesure de justifier qu'elle a bénéficié en retour de contreparties ; la cour d'appel a relevé,

d'une part, que l'administration se fondait pour justifier le redressement, sur les liens de dépendance existant entre l'Etablissement A et la SOCIETE OLAM et sur le caractère occulte de la facturation du fait du défaut de comptabilisation des créances dans les écritures de la société et sur la renonciation de celle-ci à tout paiement et, **d'autre part**, que la SOCIETE OLAM n'apportait aucun élément de nature à contester le caractère de libéralités que revêtaient ces opérations ;

Ainsi la cour administrative d'appel n'a pas inversé la charge de la preuve

II B Une avance sans intérêt à une sous filiale est anormale sauf...

[Conseil d'État, 22/01/2010, 313868](#) société d'acquisitions immobilières

Le fait, pour une sous-filiale, de consentir une avance de trésorerie à la société mère en difficulté, qui contrôle la filiale, et avec laquelle elle n'entretient aucune relation commerciale, ne relève pas, en règle générale, d'une gestion commerciale normale, dès lors que cette avance, même assortie du versement d'intérêts, est d'un montant manifestement hors de proportion avec la solvabilité du bénéficiaire. **Il n'en va autrement que si la société établit qu'en consentant cette avance, elle a agi dans son propre intérêt.**

Lire aussi sur le caractère en principe anormal d'une aide consentie par une filiale à sa société mère, 19 décembre 1988, n° 55655, inédite au Recueil, RJF 2/89 n° 158. Comp., s'agissant d'une aide apportée par une société grand-mère à sa sous-filiale, 10 mars 2006, Société Sept, n° 263183, T. pp. 836-844.

III Sur le paiement direct par le maître d'ouvrage à une entreprise sous-traitante

III A [Conseil d'État, 15/12/2010, 320693 Mme Colette A](#)

Le paiement direct par le maître d'ouvrage à une entreprise sous-traitante alors que les conditions prévues par ces dispositions ne sont pas satisfaites ne révèle pas en lui-même l'existence d'un acte anormal de gestion ;

en jugeant que l'administration établissait que le paiement direct par la société CPG de la facture de 104 160 F HT (15 879,09 euros), établie au nom de l'association Ades par l'entreprise Bordillon , revêtait ce caractère au **seul motif** que, si la société soutenait qu'elle avait pris en charge cette facture en raison de l'action directe du sous-traitant à son encontre due à la défaillance de l'association, elle ne justifiait pas, en l'absence de preuve que les sous-traitants avaient été formellement acceptés ou tolérés par le maître d'ouvrage, que celui-ci était tenu de procéder à ce paiement,

la cour a commis une erreur de droit dès lors qu'elle a omis de rechercher si, compte tenu des difficultés financières de l'entrepreneur principal, ce paiement ne correspondait pas à l'intérêt de la société CPG de permettre l'achèvement du programme immobilier ;

par ailleurs en jugeant que l'administration établissait que le paiement direct, par la société CPG , de la facture de 8 995,92 F HT (1 371,42 euros), établie à son ordre par la société MPC , constituait un acte anormal de gestion au motif qu'à la date de cette facture, il incombait à l'entrepreneur principal, qui était censé avoir passé la commande des travaux et qui n'était pas en liquidation à cette date, d'en assurer le paiement, sans procéder à la recherche mentionnée ci-dessus, **la cour a également commis une erreur de droit ;**

IV Dans le cadre de l'intégration fiscale,

La modalité de répartitions des économies d'impôt n'est pas un acte anormal de gestion

IV A [Conseil d'État, 12/03/2010, 328424 société Wolseley Centers France,](#)

Aucune disposition ne détermine les conditions de répartition de la charge de l'impôt entre les sociétés d'un groupe fiscalement intégré constitué en application de l'article 223 A du code général des impôts (CGI). Les dispositions relatives au régime d'intégration fiscale n'impliquent pas davantage, dans le silence de la loi, que l'économie d'impôt résultant, le cas échéant, de leur application ne bénéficie qu'à la seule société mère. Par suite, les sociétés membres d'un groupe intégré sont libres de prévoir par une convention d'intégration les modalités de répartition entre ces sociétés de la charge de l'impôt ou le cas échéant de l'économie d'impôt résultant du régime d'intégration.

Dès lors que les stipulations de cette convention procèdent à une répartition tenant compte des résultats propres de chaque société du groupe dans des conditions telles que cette répartition ne porte atteinte ni à l'intérêt social propre de chaque

société ni aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires et ne constitue pas, par suite, un acte anormal de gestion, les modalités de cette répartition ne peuvent être regardées comme traduisant le versement d'une somme ayant le caractère d'une subvention indirecte consentie entre des sociétés du groupe au sens de l'article 223 B du même code.

IV B Conseil d'État, 24/11/2010, 334032, SA OCE NV

les sociétés membres d'un groupe intégré sont libres de prévoir par une convention d'intégration les modalités de répartition entre ces sociétés de la charge de l'impôt ou le cas échéant de l'économie d'impôt résultant du régime d'intégration ; que, dès lors que les stipulations de cette convention procèdent à une répartition tenant compte des résultats propres de chaque société du groupe dans des conditions telles que cette répartition ne porte atteinte ni à l'intérêt social propre de chaque société ni aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires et ne constitue pas, par suite, un acte anormal de gestion, les modalités de cette répartition ne peuvent être regardées comme traduisant le versement d'une somme ayant le caractère d'une subvention indirecte consentie entre des sociétés du groupe au sens de l'article 223 B du même code

V Sur le prix d'achat d'un immeuble

Conseil d'État, 05/05/2010, 308430, SCI Agora Location

Par suite, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve, qui lui incombe, que l'acquisition par la SCI Agora Location de l'immeuble en cause dans le litige constituait un acte anormal de gestion ;