

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteure publique

1. Votre jurisprudence en matière de revenus distribués est déjà fort abondante. Cette affaire vous donnera l'occasion de l'enrichir et de rappeler les différentes règles régissant l'imposition, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, des sommes portées sur un compte courant d'associé selon que la situation de ce compte est créditrice ou débitrice.

2. Vous avez déjà eu à connaître de la situation de M. et Mme C. Compte tenu de votre décision de cassation partielle du 11 octobre 2017 (n° 399011, RJF 1/18 n° 35 avec concl. E. Cortot-Boucher), il ne reste plus en litige que deux chefs de redressement qui leur ont été notifiés à l'issue d'un examen de leur situation fiscale personnelle. Ils concernent les sommes portées aux comptes courants d'associé de M. C. dans deux sociétés au titre de l'exercice 2006 et qualifiées par l'administration de revenus distribués sur le fondement du 3° de l'article 120 et du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts. M. et Mme C. se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 8 mars 2018 par lequel la cour administrative d'appel de Paris, statuant sur votre renvoi, a confirmé le bien-fondé des impositions en résultant à l'instar des premiers juges (jugement du 27 janvier 2015 du tribunal administratif de Paris).

3. Le premier chef de redressement concerne la somme de 3 millions d'euros versée à M. C. par la SA Compagnie privée de l'étoile (CPE), société de droit luxembourgeois dont il détenait l'intégralité des actions.

Ces 3 millions d'euros correspondent à six sommes inscrites au débit du compte courant d'associé ouvert au nom de M. C. dans les livres de cette société au cours de l'année 2006. L'administration a estimé que ces prélèvements, dont le montant était inférieur au solde débiteur du compte courant au 31 décembre 2006, étaient imposables dans la catégorie des revenus distribués sur le fondement du 3° de l'article 120 du code général des impôts. Ces dispositions, insérées dans une rubrique dédiée aux revenus de capitaux mobiliers et plus spécialement « *aux revenus des valeurs mobilières émises hors de France et revenus assimilés* », permettent en effet de regarder comme des revenus « *les répartitions faites aux associés, aux actionnaires et aux porteurs de parts de fondateur des [sociétés industrielles, commerciales, civiles et généralement quelconques dont le siège social est situé à l'étranger quelle que soit l'époque de leur création], à un titre autre que celui de remboursement d'apports ou de primes d'émission (...)* ».

Par votre décision du 11 octobre 2017, vous avez validé le bien-fondé de cette base légale. Confirmant une ancienne jurisprudence (CE 21 février 1968, n° 73424, Dupont 1968, p. 231), vous avez jugé qu'il ne résulte pas de ces dispositions que le champ d'application du 3° de l'article 120 du code général des impôts est limité aux répartitions décidées par l'assemblée générale des associés ou actionnaires. Vous avez en revanche censuré l'arrêt pour avoir omis de répondre au moyen qui n'était pas inopérant, tiré de ce que les 3 millions d'euros versés en 2006 ne pouvaient pas être imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, dès lors que le solde débiteur du compte courant d'associé de M. Ghrenassia auprès de la société CPE avait connu une variation négative au cours de cette année-là.

Dans son nouvel arrêt, la cour a validé la qualification retenue par l'administration en relevant que « *la circonstance que l'intéressé ait fait apport d'une somme de 22 431 384 euros dont 21 839 473,01 ont été inscrits au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom, portant ainsi le solde débiteur de ce compte de 25 307 106 euros au 1^{er} janvier 2006 à 6 467 633,36 euros au 31 décembre 2006, n'est pas de nature à remettre en cause le bien-fondé des impositions en litige, qui procèdent de la seule taxation des prélèvements opérés par M. Ghrenassia sur son compte courant d'associé* ».

Nous croyons, comme les requérants, qu'en statuant ainsi la cour a commis une erreur de droit. Conformément à une jurisprudence ancienne mais constante, vous raisonnez en effet, lorsque le compte courant d'associé est débiteur, non sur les prélèvements effectués mais sur le solde débiteur et, lorsque celui-ci perdure dans le temps, sur la seule variation positive de ce solde au cours de l'année civile. Il y a donc lieu de comparer les soldes débiteurs constatés au 31 décembre de l'année N et au 31 décembre de l'année N-1 pour déterminer s'il y a eu ou non un revenu distribué au profit de l'associé titulaire du compte courant (voyez en ce sens : CE 8 octobre 1975, n° 95509, aux Tables : RJF 11/75 n° 518 ; CE 24 juillet 1987, *Royère*, n° 64092, RJF 11/87 n° 1116, concl. Fouquet, Rev. Sociétés 1/88 p. 87 ; CE 27 janvier 1988, *Deffrenne*, n° 49753, RJF 3/88 n° 280, concl. O. Fouquet LPA 37/88 p. 7 ; CE 20 janvier 1992, *Sornet*, n° 66434, RJF 3/92 n° 347).

Nous n'avons pas trouvé d'illustration récente, à l'exception de votre décision *Seguin* du 24 novembre 2010 (CE 24 novembre 2010, n° 308646, aux Tables, RJF 2/11 n° 163, concl. L. Olléon BDCF 2/11 n° 20). Il faut admettre que la décision elle-même n'est guère explicite mais votre rapporteur public, comme le pied d'arrêt à la RJF, la situe dans la lignée de cette jurisprudence. Nous ne voyons guère de motifs de vous en éloigner. Il semble en effet logique d'avoir une approche globale des mouvements d'un compte courant débiteur, dès lors que l'associé ne peut être regardé comme n'appréhendant effectivement que les avances qu'il n'a pas remboursées sur la période concernée. La diminution du solde débiteur équivalant à un remboursement, seul l'accroissement de ce solde débiteur constitue un revenu distribué. En ne recherchant pas si tel était bien le cas, la cour a commis une erreur de droit.

4. Penchons-nous à présent sur le second chef de redressement relatif à l'inscription, toujours au titre de l'exercice clos en 2006, d'une somme d'un peu plus d'un million d'euros sur le compte courant d'associé ouvert au nom de M. Ghrenassia dans les

comptes de la SA Société privée de l'étoile (SPE), dont il détenait 35 % des actions et la société CPE les 65 % restant.

Ces sommes ont été imposées sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts qui, vous le savez, permet à l'administration de regarder comme des revenus distribués « *toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices* ». Vous jugez de longue date, pour l'application de ces dispositions, que les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé ont, sauf preuve contraire apportée par l'associé titulaire du compte, le caractère de revenus et ne sont alors imposables que dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (voyez entre autres : CE Sect. 30 avril 1971, n° 79846, au Recueil p. 321, Dupont 1971 p. 276 ; CE 3 juin 1983, n° 30968, RJF 8-9/83 n° 974 ; plus récemment CE 8 février 1999, *Bælcke*, n° 140062, RJF 4/99 n° 376 ; CE 25 avril 2003, *Min. c/ Debarle*, n° 236067, RJF 7/03 n° 904, concl. G. Bachelier BDCF 7/03 n° 100 ; CE 4 août 2006, *Caullery*, n° 276210, aux Tables, RJF 11/06 n° 1358, concl. F. Séners BDCF 11/06 n° 134).

En d'autres termes, dans cette hypothèse, l'administration, à qui incombe en principe la charge de la preuve, n'a pas à établir que le titulaire du compte courant a effectivement appréhendé les sommes en cause. 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. Il s'agit bien évidemment d'une présomption simple qui peut être combattue par la preuve contraire. Cette dernière peut être rapportée principalement dans deux hypothèses. Le titulaire du compte courant d'associé peut établir qu'il est dans l'impossibilité juridique ou financière de prélever les sommes mises à sa disposition, soit qu'une convention de compte s'y oppose, soit que la trésorerie de la société ne permette pas de les retirer en fait avant le 31 décembre de l'année d'imposition (voyez par exemple : CE 3 mai 1993, *Villemagne*, n° 81447, aux Tables, RJF 6/93 n° 823). Le titulaire du compte peut également démontrer l'existence d'une contrepartie pour la société, par exemple une avance de trésorerie ou un prêt consenti à la société (CE 5 janvier 2005, *Lefevre*, n° 254831, RJF 3/05 n° 234 ; CE 12 mars 2007, *Bernheim*, n° 281951, aux Tables sur un autre point, RJF 6/07 n° 691, concl. P. Collin BDCF 6/07 n° 68), ou encore la prise en charge d'une dette de cette dernière (CE 19 octobre 1992, *Gravière*, n° 99229, RJF 12/92 n° 1654). Le contribuable paraît le mieux à même à rapporter cette preuve contraire. Force est pourtant de constater que votre jurisprudence n'offre guère d'illustrations positives de cette faculté (voyez notamment : CE 28 juillet 2011, *SARL Imexrep*, n° 319029, RJF 11/11 n° 1183, la contrepartie identifiée étant des opérations de change effectuées par l'associé).

Qu'en est-il en l'espèce ?

Les requérants ont indiqué devant la cour que la somme portée au crédit du compte courant d'associé ouvert au nom de M. C. dans les livres de la société SPE avait pour origine la répartition d'une plus-value latente constatée à l'occasion de la réévaluation libre d'un immeuble appartenant à la SCI Franphi, dont il détenait 99 % du capital et la société SPE les 1 % restant. La réalité de cette réévaluation n'est plus mise en cause à la suite de votre première cassation. La plus-value a été inscrite au passif du bilan de la SCI au compte « écart de réévaluation » le 22 décembre 2006 puis immédiatement portée au crédit des comptes courants de ses deux associés, à

concurrency de leur participation dans la société. Le 31 décembre 2006, le solde créditeur du compte courant de M. *Cheonassia* dans la SCI Franphi, incluant le million d'euros provenant de la répartition de la plus-value, a été débité pour être porté au crédit du compte courant d'associé de la société SPE ouvert dans les livres de la SCI. Le même jour, la somme correspondante a été créditée sur le compte courant d'associé de M. *Cheonassia* dans la société SPE. Les requérants ont déduit de cet ensemble d'opérations que la somme litigieuse avait pour contrepartie la créance que M. *Cheonassia* avait transférée à la société SPE et qu'elle ne pouvait dès lors être regardée comme un revenu distribué.

Pour confirmer le bien-fondé de l'imposition de cette somme dans la catégorie des revenus distribués, la cour n'a toutefois pas répondu à cette argumentation. Elle s'est bornée, après avoir rappelé l'enchaînement de ces opérations et la teneur des explications fournies, à relever que « *les suppléments d'impôts mis à la charge des contribuables procèdent de l'imposition de la somme de 1 054 526, 22 euros figurant au crédit du compte courant ouvert au nom de M. *Cheonassia* dans les livres de la société SPE, soumise à l'impôt sur les sociétés* » et à en déduire que « *cette somme constitue ainsi un revenu distribué* ». Cette motivation nous paraît insuffisante au vu de l'argumentation des requérants.

5. Si vous nous suivez, vous annulerez l'arrêt attaqué, sans qu'il y ait lieu d'examiner les autres moyens du pourvoi relatifs à ces deux chefs de redressement. S'agissant d'une deuxième cassation, il vous faudra régler l'affaire au fond.

S'agissant du premier chef de redressement, vous ferez droit à l'appel des requérants. En effet, il n'est pas contesté que le solde du compte courant de M. *Cheonassia* ouvert dans les livres de la société CPE présentait un solde débiteur de 25 307 106, 37 euros le 1^{er} janvier 2006 (ce qui laisse supposer qu'il était de même montant au 31 décembre 2005) et que ce solde débiteur est passé à 6 467 633,36 euros, du fait d'un versement conséquent effectué le 31 décembre 2006. Il a donc connu une variation négative au cours de l'année 2006 qui faisait obstacle, compte tenu de ce que nous avons dit au stade de la cassation, à ce que l'administration impose les six retraits effectués au cours de cette année. Vous annulerez en conséquence le jugement attaqué dans cette mesure et prononcerez la décharge des impositions litigieuses correspondantes.

Il nous semble en revanche qu'il y a lieu de confirmer le bien-fondé du second chef de redressement.

Jusqu'à la réforme entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2016, les cessions de créance étaient soumises au formalisme résultant de l'article 1690 du code civil, c'est-à-dire soit la signification au débiteur, soit l'acceptation de la cession par le débiteur dans un acte authentique. En l'absence d'accomplissement de ces formalités de publicité, vous jugiez de manière constante que le contribuable n'établissait pas l'existence d'une substitution de créance et que l'opération devait être regardée comme un abandon de créance (voyez entre autres : CE Plén. 7 mars 1979, n° 3035, au Recueil, RJF 4/79 n° 247 ; CE 20 mars 1989, *Alaux*, n° 63562,63563, RJF 5/89 n° 569). Vous avez assoupli votre jurisprudence avec votre décision *SA Sabe* du 28 février 1997, admettant que la preuve de la réalité du transfert de créance puisse être rapportée par tout moyen (n° 127890, RJF 4/97 n° 309, concl. J. Arrighi de Casanova BDCF 2/97 n° 33 ; confirmée notamment par CE 11 juin 2014, *SCI Imotel*, n° 347006, RJF 10/14 n° 882). Votre

jurisprudence est néanmoins restée rigoureuse. A titre d'illustration, la seule symétrie des écritures comptables ne suffit pas à attester de la réalité d'un transfert de créance (CE 25 octobre 2002, *Société Audit Conseil International*, n° 223292, RJF 1/03 n° 11 ; CE 2 juin 2010, *Guillois*, n° 307505, aux Tables sur un autre point, RJF 8-9/10 n° 823 ; CE 9 novembre 2011, *SARL Arches*, n° 319717, aux Tables, RJF 2/12 n° 97).

Dans la lignée de ce dernier courant jurisprudentiel, vous ne pourrez pas vous satisfaire des explications fournies par les requérants. Comme le soutient le ministre en défense, ils n'ont jamais justifié du principe comme des modalités de la cession de créance détenue par M. *C. B.* sur la SCI Franphi à la société SPE. Ils ne contestent pas ne pas avoir respecté les formalités alors prescrites par l'article 1690 du code civil. Par ailleurs, ils se prévalent uniquement du caractère symétrique et concomitant des écritures comptables passées dans les sociétés Franphi et SPE, ce qui est insuffisant pour rapporter la preuve qui leur incombe de la réalité du transfert de créance allégué. En l'absence de contrepartie identifiée, la somme mise à disposition de M. *C. B.* sur son compte courant d'associé dans la société SPE doit donc être regardée comme un revenu distribué en application des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, conformément à la jurisprudence que nous avons rappelée.

Vous n'aurez dans ces conditions pas à vous prononcer sur la substitution de motifs demandée à titre subsidiaire par le ministre et sur l'applicabilité au cas d'espèce de votre jurisprudence *Cofathim* du 12 juillet 2013 (n° 338278, RJF 11/13 n° 1048, concl. B. Bohnert BDCF 11/13 n° 117), selon laquelle le transfert d'une partie des sommes inscrites à un compte « écart de réévaluation » sur des comptes courants d'associés, alors que les immobilisations correspondantes n'ont pas été cédées, revêt le caractère d'une répartition entre les associés des sommes concernées, prohibée par les dispositions de l'article L. 232-11 du code de commerce, et a pour effet, dans la mesure de ce transfert, de faire perdre à la plus-value correspondant à l'écart de réévaluation son caractère latent et à rendre celle-ci immédiatement imposable.

Les requérants se sauraient enfin se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de la réponse ministérielle du 8 avril 1996 faite à M. Dubernard, député (n° 33299), selon laquelle « *la réévaluation des actifs immobiliers [d'une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés] est sans conséquence sur le revenu foncier (...). Cette réévaluation ne permet pas de constater la réalisation d'une plus-value imposable au nom des associés, dès lors qu'elle ne s'analyse pas en une cession à titre onéreux du droit de propriété afférent à ces actifs immobiliers* ». Le litige ne porte pas en effet sur l'imposition de la part revenant à M. *C. B.* de la plus-value constatée à l'occasion de la réévaluation libre de l'immeuble dont la société Franphi était propriétaire.

Si vous nous suivez, les requérants ne sont pas fondés à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté leur demande tendant à la décharge des suppléments d'impôts sur le revenu et de contributions sociales correspondants.

PCMNC :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;

- à l'annulation du jugement attaqué en tant qu'il s'est prononcé sur les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles M. et Mme C. ont été assujettis au titre de l'année 2006 à raison de la somme de 3 millions d'euros mise à leur disposition par la société CPE et à la décharge des impositions correspondantes ;
- à ce que l'Etat verse aux requérants la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- au rejet du surplus des conclusions de la requête d'appel.