

L'acte anormal de gestion et l'intention libérale

Commentaire par **Thierry Pons** avocat

BIC-IS

[Accès au sommaire](#)

Il appartient, en règle générale, à l'Administration, qui n'a pas à se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par une entreprise, d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer le caractère anormal d'un acte de gestion.

Pour juger que l'Administration devait être regardée comme ayant établi que la vente en litige, qui portait sur un élément du stock de la société, était intervenue dans des conditions étrangères à une gestion commerciale normale, la cour administrative d'appel s'est fondée sur la seule circonstance que la société avait consenti un prix de vente significativement inférieur à la valeur vénale du bien immobilier en cause, sans qu'elle établisse avoir bénéficié en retour d'une contrepartie.

En jugeant ainsi, sans rechercher si la société, qui soutenait sans être contredite que ce prix de vente lui avait permis de réaliser à bref délai une marge commerciale de 20 %, s'était délibérément appauvrie à des fins étrangères à son intérêt en procédant à la vente, dans ces conditions, d'éléments de son actif circulant, la cour a commis une erreur de droit.

Note :

Ndlr : cette note a été publiée in *Dr. fisc. 2020, n° 6, 142.*

1 - La décision SARL Sté d'investissements maritimes et fonciers et les conclusions du rapporteur public sous cette affaire, Monsieur Romain Victor, apportent des précisions intéressantes sur la portée de la décision de plénière fiscale Croë Suisse ([CE, plén., 21 déc. 2018, n° 402006, Sté Croë Suisse : JurisData n° 2018-023298 ; Dr. fisc. 2019, n° 9, comm. 176, concl. A. Bretonneau, note F. Deboissy et G. Wicker ; RJF 3/2019, n° 246, chron. V. Villette, p. 303](#)). On rappelle que, dans cette dernière décision, le Conseil d'État avait confirmé de manière solennelle le principe de non-immixtion dans la gestion, ainsi que l'existence d'un critère subjectif, lié à la preuve d'une intention libérale, dans l'appréciation de l'existence d'un acte anormal de gestion.

2 - **Les faits.** - Comme dans l'affaire Croë Suisse, le litige portait sur la cession d'un bien immobilier, également situé sur la Côte d'Azur, mais la cession était effectuée par un marchand de biens et portait donc sur un élément de stock, non sur une immobilisation. La villa, achetée en août 2005 moyennant un prix de 2,5 millions d'euros fut revendue six mois plus tard, à une société anonyme de droit luxembourgeois, sans avoir réalisé de travaux, pour un prix de 3 millions d'euros, réalisant ainsi une plus-value de 500 000 euros. Aucun lien entre les deux parties ne semble invoqué dans l'affaire. Suite à une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a estimé, à partir de l'examen de quatre transactions réalisées entre février 2004 et septembre 2005 portant sur des biens comparables situés à Saint-Jean-Cap-Ferrat, que la valeur vénale de la villa à la date de la cession était de 4 millions d'euros. Le vérificateur a donc considéré que, le prix de vente ayant été minoré d'un million, la renonciation à recettes était constitutive d'un acte anormal de gestion. Le tribunal avait annulé le redressement en rejetant les éléments de valorisation retenus par l'Administration, mais la cour administrative d'appel de Marseille avait ensuite annulé cette décision et rétabli le redressement. Le Conseil d'État casse cette décision, pour erreur de droit, la cour n'ayant pas recherché l'intention des parties, ni tenu compte des explications fournies par l'entreprise à cet égard.

Cette décision est l'occasion, après (1) avoir rappelé les conditions relatives à la preuve de l'élément « objectif » de la preuve de l'existence d'un acte anormal, de discuter (2) la portée de la condition « subjective », d'intentionnalité, déjà consacrée par la décision Croë Suisse, afin de mesurer la portée de ces jurisprudences sur la charge de la preuve et, surtout, son objet.

1. L'élément « objectif » de la preuve du caractère anormal d'une transaction

3 - La charge de la preuve du caractère anormal d'une transaction incombe en principe à l'Administration. Ce principe résulte en premier lieu du principe *actori incumbit probatio*, selon lequel c'est au demandeur (donc l'Administration, qui effectue le redressement, même si c'est le contribuable qui, techniquement, introduit un contentieux) d'établir les faits sur lesquels il fonde sa demande. S'agissant de l'acte anormal de gestion et de [l'article 57 du CGI](#), ce principe d'attribution de la charge de la preuve à l'Administration a été affirmé avec constance par la jurisprudence et il est à nouveau rappelé dans la décision SARL Sté d'investissements maritimes et fonciers.

4 - Ce principe a pu faire l'objet de certaines réserves ou interrogations, notamment lorsque le principe de la déduction d'une charge est en cause, le Conseil d'État ayant pu laisser penser, dans une décision de plénière Sté Étis Lebreton que, compte tenu de la difficulté pour l'Administration de connaître l'objet et l'utilité d'une charge, la charge de la preuve devait être transférée à l'entreprise ([CE, sect., 20 juin 2003, n° 232832, Sté Étis Lebreton Comptoir général de peinture : JurisData n° 2003-080371](#) ; [Lebon, p. 273](#) ; [Dr. fisc. 2004, n° 5, comm. 200](#), concl. P. Collin ; [Procédures 2003, comm. 230](#), note J.-L. Pierre ; [RJF 10/2003, n° 1140](#) ; [BGFE 5/2003, p. 24, obs. N. Chahid-Nourai](#)), mais cette jurisprudence, qui pouvait laisser penser que les entreprises se retrouvaient seules face au juge, même quand elles avaient reçu un avis favorable de la commission départementale, avait ultérieurement été assouplie afin d'équilibrer le débat (sur ces questions, V. [Th. Pons, L'acte anormal de gestion dans la facturation des prestations composites : l'IS et la TVA : Dr. fisc. 2019, n° 9, étude 174](#)).

5 - S'agissant en revanche de la preuve du caractère anormal du prix d'une transaction, la jurisprudence est univoque : l'Administration supporte toujours la charge de la preuve du caractère anormal du prix d'une transaction, avant qu'un débat dialectique puisse avoir lieu devant le juge (V. not., [CE, 3e et 8e ss-sect., 16 mai 2008, n° 288101, SELAFA Geomat : JurisData n° 2008-081336](#) ; [Dr. fisc. 2008, n° 30, comm. 430](#), concl. F. Séners, note Ch. de la Martinière ; [RJF 8-9/2008, n° 1002](#). - [CE, 9e et 10e ss-sect., 23 janv. 2015, n° 369214, SAS Rottapharm](#), concl. M.-A Nicolazo de Barmon, note A. de Massiac et R. Bagdassarian : [JurisData n° 2015-005730](#). - Ou, [CE, 8e et 3e ss-sect., 25 juin 2018, n° 407232, Sté Property Investment Holding France : Dr. fisc. 2019, n° 9, comm. 180](#), concl. B. Bohnert).

Afin de démontrer l'insuffisance de prix, l'Administration peut se fonder « sur tous les éléments dont l'ensemble permet d'obtenir un chiffre aussi voisin que possible de celui résultant du jeu de l'offre et de la demande à la date à laquelle la cession est intervenue » ; notamment par la comparaison avec des opérations similaires, ou d'autres méthodes, par exemple la capitalisation des bénéfices, ou la combinaison de ces méthodes (V. en matière de cession de titres, [CE, 9e et 10e ss-sect., 20 déc. 2011, Sté Boulogne-Distribution, n° 313435 : Dr. fisc. 2012, n° 16, comm. 264](#) ; [RJF 3/2012, n° 212](#)).

6 - Ce critère appelé « objectif » (à ne pas confondre avec la preuve objective, qui est un autre sujet) repose sur des éléments en fait très subjectifs, notamment dans le secteur immobilier, car la comparabilité de transactions portant sur des biens ayant chacun leurs caractéristiques propres, situés dans des communes, ou même des quartiers différents est la plupart du temps très relative, le prix de chaque transaction étant fortement influencée par les spécificités du bien et par des éléments de valorisation purement subjectifs, propres à chacune des parties. Ainsi qu'il ressort par exemple des conclusions de M. Romain Victor, dans l'espèce SARL Sté d'investissements maritimes et fonciers, certains acquéreurs pouvaient, comme le tribunal administratif de Nice, ne pas apprécier la forte déclivité du terrain sur lequel était édifée la villa en cause, ainsi que le caractère vétuste et architecturalement sans intérêt de cette villa, ou l'absence de dépendances, mais d'autres, comme la cour administrative d'appel de Marseille, pouvaient être plus sensibles à la vue sur mer du haut des falaises (voir également les écarts d'évaluation très significatifs, du simple au double, constatés entre le tribunal administratif de Montreuil et la cour administrative d'appel de Versailles dans l'affaire Croë Suisse, qui illustre parfaitement le caractère subjectif des méthodes par comparaison). La même subjectivité s'applique d'ailleurs aux opérations sur les biens en principe comparables que l'Administration utilise ensuite comme référence pour étayer sa démonstration du juste prix. L'évolution, d'une année sur l'autre, du marché local ou de la conjoncture économique, l'évolution des taux d'emprunt, ainsi que la situation financière ou les objectifs économiques des parties à la transaction, peuvent, comme de nombreux autres éléments de contexte, fortement influencer le prix final. Toutes les personnes qui ont effectué des cessions de biens immobiliers ont été confrontées à la difficulté de déterminer le prix adéquat, même en ayant consulté les agences locales pour s'informer des conditions de marché, soit qu'elles ne parviennent pas à vendre le bien au prix qui leur a été suggéré, soit qu'elles le vendent immédiatement et peuvent parfois regretter après coup de ne pas avoir tenté d'en demander plus.

Ces difficultés sont connues et sont soulignées par les rapporteurs publics, Mme Aurélie Bretonneau comme M. Romain Victor, dans ces deux affaires.

2. L'élément « subjectif » de la preuve du caractère anormal

7 - Outre les difficultés liées à la difficulté d'identifier la valeur « objective », normale, d'une transaction, évoquées ci avant, l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion suscitait également des questions d'opportunité, notamment lorsque l'Administration entendait l'appliquer à des situations dans lesquelles aucun lien entre les parties à une transaction n'était avéré. Dans cette hypothèse, la volonté d'effectuer une libéralité en faveur d'un tiers est en principe peu plausible. Le redressement de l'acte anormal de gestion en raison d'une simple insuffisance du prix peut aboutir, comme le souligne Romain Victor, à faire à l'entreprise le procès de n'avoir pas tiré le maximum de profit que les circonstances auraient pu lui permettre de réaliser, ce qui s'apparente à une immixtion dans la gestion de l'entreprise. L'abandon définitif de la théorie du risque excessif par le Conseil d'État dans sa décision solennelle Sté Monte Paschi Banque ([CE, sect., 13 juill. 2016, n° 375801, SA Monte Paschi Banque : !\[\]\(a870788d6ed9b8fd294b7654a8c8526b_img.jpg\) JurisData n° 2016-013627 ; Dr. fisc. 2016, n° 36, comm. 464](#), concl. É. Bokdam-Tognetti, note O. Fouquet ; [RJF 11/2016, n° 937, chron. N. Labrune, p. 1245](#)) aurait pu signifier l'impossibilité pour l'Administration d'invoquer l'existence d'un acte anormal de gestion dans le cas des opérations entre personnes non liées, en ne se basant que sur le seul critère objectif.

8 - Dans sa décision de plénière fiscale Croë Suisse et la décision SARL Sté d'investissements maritimes et fonciers, le Conseil d'État maintient la possibilité d'appliquer l'acte anormal de gestion entre parties non liées, mais dans des cas restreints. Après avoir rappelé solennellement le principe de non-immixtion, déjà souligné par la décision Monte Paschi précitée, le Conseil d'État avait exigé dans la décision Croë Suisse la preuve par l'Administration d'une intention libérale, en donnant une nouvelle définition de l'acte anormal : « Constitue un acte anormal de gestion l'acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt ». Si la preuve de cet élément intentionnel incombe en principe à l'Administration (**A**), la charge de cette preuve peut être renversée vers le contribuable lorsque les biens constituent des immobilisations et qu'il existe un écart significatif entre le prix de la transaction et la valeur du bien préalablement établie par l'Administration (**B**).

(...)