

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-RCM-10-20-20-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

RPPM – Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés – Champ d'application – Revenus distribués et assimilés de source française – Distributions en cours de société sans modification du pacte social – Avances, prêts ou acomptes consentis aux associés

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier

Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés

Titre 1 : Champ d'application

Chapitre 2 : Revenus distribués et assimilés de source française

Section 2 : Distributions en cours de société sans modification du pacte social

Sous-section 2 : Avances, prêts ou acomptes consentis aux associés

Sommaire :

I. Champ d'application de la présomption de distribution

A. Personnes visées

1. Les associés et actionnaires

2. Les personnes et sociétés interposées

B. Forme des opérations visées

II. Preuve contraire susceptible de faire échec à la présomption de distribution

A. Existence d'un acte écrit

B. Avances consenties dans le cadre d'opérations commerciales normales

C. Avances faites dans l'intérêt de la société

D. Prêts ou avances consentis en vue de la construction d'une maison d'habitation à un associé en sa qualité de salarié

E. Avances non constatées dans un acte de prêt, mais remboursées antérieurement à la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été consenties

F. Avances non constatées dans un acte de prêt mais confirmées par les écritures comptables de la société

G. Avances accordées à des créanciers de la société

III. Modalités d'imposition des avances, des prêts ou des acomptes

IV. Remboursement des avances, prêts ou acomptes versés aux associés et restitutions consécutives à ces remboursements

- A. Champ d'application du droit à restitution
 - 1. Remboursements ouvrant droit à restitution
 - 2. Bénéficiaire du droit à restitution
- B. Calcul de l'impôt à restituer
 - 1. Règle générale de liquidation
 - 2. Impôts soumis à révision
- C. Modalités de la restitution
- D. Prescription

1

Le [a de l'article 111 du code général des impôts \(CGI\)](#) prévoit que, sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes sont considérées comme revenus distribués.

Lorsque ces sommes sont remboursées à la personne morale qui les avait versées, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leurs ayants cause dans les conditions et suivant les modalités fixées par les [articles 49 bis à 49 sexies de l'annexe III au CGI](#) (cf. ci-dessous [IV-§ 300 et s.](#)).

10

Le [a de l'article 111 du CGI](#) instaure une présomption de distribution. En effet, les avances, prêts ou acomptes consentis aux associés sont présumés celer une distribution de revenus, et c'est aux redevables qu'il appartient, le cas échéant, d'apporter la preuve contraire.

Lorsque les sommes ainsi soumises à l'impôt sont remboursées à la société, l'impôt perçu antérieurement devient restituable.

20

Il est précisé que lorsqu'un contribuable s'est fait ouvrir, dans plusieurs des sociétés dont il est l'associé, des comptes courants qui sont débiteurs à la clôture d'un exercice, sa situation doit tant pour l'établissement de l'imposition en vertu du [a de l'article 111 du CGI](#) que pour son éventuelle restitution, être examinée société par société (CE, arrêt du 8 octobre 1975 n° 90259).

Les conditions et les modalités d'application des dispositions du [a de l'article 111 du CGI](#) font l'objet des développements ci-après.

I. Champ d'application de la présomption de distribution

A. Personnes visées

1. Les associés et actionnaires

30

La présomption instituée par le [a de l'article 111 du CGI](#) s'applique à tous les associés des sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux, sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant qu'ils participent ou non à l'administration de la société. Mais elle ne vise pas les porteurs de parts bénéficiaires ou de parts de fondateurs lorsqu'ils ne possèdent pas, par ailleurs, la qualité d'associé.

40

À cet égard, il a été jugé qu'un contribuable qui possède la nue-propiété indivise de parts d'une société à responsabilité limitée doit être considéré comme un associé pour l'application du [2° de 1 de l'article 109](#) et du [a de l'article 111 du CGI](#), et les sommes mises par la société à sa disposition, à titre d'avances, de prêts ou

d'acomptes, doivent être regardées comme des revenus distribués alors même que ses droits ne lui donnent pas vocation aux bénéfices sociaux (CE, arrêt du 30 avril 1971 n° 79846).

2. Les personnes et sociétés interposées

50

La présomption du [a de l'article 111 du CGI](#) est applicable que les avances ou les prêts aient été consentis aux associés directement ou par personnes ou sociétés interposées.

60

C'est ainsi que les avances consenties par une société à l'épouse, même séparée de biens, de l'un des associés ont pu être considérées comme des sommes mises à la disposition de ce dernier par personne interposée, dès lors que la bénéficiaire vivait avec son mari et ne se trouvait pas, en conséquence, dans le cas d'être assujettie personnellement à l'impôt sur le revenu (CE, arrêts des 13 juillet 1962 n° 53164 et 13 juillet 1968 n° 73206).

Il a été jugé, par ailleurs, que devaient être considérées comme des revenus distribués au sens du [a de l'article 111 du CGI](#) les sommes portées au nom d'un contribuable à son compte courant dans les écritures d'une société à responsabilité limitée dans laquelle son épouse était la principale associée et la gérante (CE, arrêt du 20 mars 1968 n° 71963 ; CAA Paris, arrêt du 2 février 1993 n° 91368).

Enfin, dans un [arrêt du 9 juillet 1992 n° 90124](#), la Cour administrative d'appel de Nancy a jugé que les sommes portées au crédit du compte courant du dirigeant et actionnaire principal de la société B dans les écritures de cette société, constituent des revenus distribués au sens du [a de l'article 111 du CGI](#) en tant qu'avances de fonds consenties par une société A, dont il est le gérant associé, à la société B, personne interposée au sens du même [a de l'article 111 du CGI](#).

70

En revanche, le Conseil d'État n'a pas admis que les intérêts non réclamés à l'occasion d'avances consenties à l'épouse divorcée du fils de la gérante majoritaire d'une société soient considérées comme des sommes mises à la disposition d'un associé par personnes interposées (CE, arrêt du 8 novembre 1967 n° 71656, [Recueil Lebon, p. 417](#)).

En outre, il a été jugé que ne peut être regardée comme un bénéfice distribué la somme qu'une société en déficit a mise à la disposition d'une personne un mois avant qu'elle ne devienne actionnaire de la société et alors même que cette personne était déjà titulaire d'un compte courant ouvert à son nom dans les écritures sociales (CE, arrêt du 7 novembre 1975 n° 85284).

B. Forme des opérations visées

80

Les avances, les prêts et les acomptes entrant dans le champ d'application du [a de l'article 111 du CGI](#) peuvent revêtir les formes les plus diverses.

90

C'est ainsi qu'ont été notamment regardés comme correspondant à des revenus distribués :

- le billet à ordre au porteur, souscrit par un associé, auquel la société a apporté son aval et dont elle a réglé le montant au lieu et place du souscripteur, alors que ladite avance n'a pas été remboursée par le bénéficiaire au cours de l'exercice considéré (CE, arrêt du 2 juillet 1962 n° 50891) ;

- les sommes que les associés gérants d'une société à responsabilité limitée ont reçues d'un particulier en règlement du prix d'une habitation à édifier par la société et qu'ils n'ont pas reversées dans la caisse sociale (CE, arrêt du 24 novembre 1965 n° 60374, Lebon 1965, p. 630) ;

- les sommes qu'une société à responsabilité limitée a fait figurer dans sa comptabilité à un compte « travaux d'installation » devenu par la suite « immobilisations en cours » et qui correspondent au coût de construction d'une villa mise à la disposition exclusive de son associé-gérant, propriétaire du terrain sur lequel elle a été édifiée, dès lors que la société n'établit pas l'existence d'une convention passée entre elle-même et l'intéressé, de nature à combattre la présomption édictée par l'article 553 du code civil selon laquelle le propriétaire du terrain devient propriétaire des constructions par voie d'accession (CE, arrêt du 23 janvier 1967 n° 66393, Lebon 1967, p. 30) ;

- les avances consenties à un associé par l'intermédiaire d'une banque. L'associé qui s'était fait ouvrir un compte personnel dans la banque où la société, dont il était gérant majoritaire, avait déposé des fonds, avait tiré des chèques en vue de l'acquisition de biens personnels sans avoir approvisionné au préalable ledit compte et sans que, par la suite, aucun intérêt lui ait été réclamé, la banque ayant, d'autre part, dès le trimestre suivant, calculé les intérêts qu'elle versait à la société sur la différence entre les sommes qu'elle avait déposées et le montant des chèques tirés par le gérant (CE, arrêt du 29 mai 1970 n° 74785, 7e, 8e et 9e s.-s.).

100

Par ailleurs, dans un arrêt du 13 octobre 1971 n° 80711, le Conseil d'État a jugé que les sommes inscrites, en N et N+1, par une société au débit du compte courant ouvert au nom de l'un de ses administrateurs doivent être regardées comme ayant été mises, à titre d'avances, à la disposition non de l'intéressé mais du président-directeur général de la société dès lors que ce dernier, ayant acquis en N la majeure partie des actions détenues par l'administrateur dont il s'agit, s'est engagé, aux termes des accords concernant le règlement de cette cession et avec le consentement de la société, à prendre en charge le débit du compte courant du cédant. Ces sommes doivent, dès lors et sans qu'il soit besoin de rechercher s'il y a eu, en l'espèce, novation au sens des articles 1271 et suiv. du code civil, être regardées comme des revenus distribués au profit du président-directeur général par application du a de l'article 111 du CGI .

110

Le Conseil d'État s'est également prononcé sur le cas d'un contribuable président-directeur général d'une société A dont il détenait la quasi-totalité du capital social. Il était également administrateur d'une société B. La société A avait exposé certaines dépenses intéressant la société B. C'est ainsi qu'elle avait :

- remboursé les intérêts des emprunts contractés par le contribuable à titre personnel en vue d'aider la société B ;

- consenti, pour le compte de son président-directeur général, des avances aux autres administrateurs de la société B ;

- pris en charge des obligations financières auxquelles il avait dû faire face après s'être porté caution de certains dirigeants de la société B ;

- réglé les honoraires d'avocats et d'avoués dus à l'occasion de litiges nés à la suite des opérations exposées à l'alinéa précédent.

Jugé que ces dépenses, qui sont sans rapport avec la gestion commerciale normale de la société A, doivent être regardées comme ayant été faites dans le seul intérêt du contribuable et, dès lors, présentent pour celui-ci le caractère de revenus distribués imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (CE, arrêt du 8 octobre 1975 n° 92090).

II. Preuve contraire susceptible de faire échec à la présomption de distribution

120

La présomption légale de distribution du [a de l'article 111 du CGI](#) n'est applicable que sous réserve de la preuve contraire qu'il appartient au contribuable d'apporter.

Cette preuve contraire résulte, dans chaque cas particulier, des circonstances propres à démontrer que l'opération effectuée ne revêt pas, dans les rapports de la société avec l'associé, le caractère d'une distribution exceptionnelle ou anticipée de produits sociaux et qu'elle est exclusive de toute faveur spéciale au profit du bénéficiaire.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, la preuve contraire peut être considérée comme rapportée dans les cas suivants.

A. Existence d'un acte écrit

130

Sous réserve de l'examen par l'Administration de l'ensemble des circonstances de fait, la preuve contraire peut être considérée comme rapportée si le prêt a été régulièrement inscrit dans les écritures sociales et se trouve constaté par un acte pouvant être tenu pour sincère, prévoyant le versement d'intérêts normaux et fixant les modalités de remboursement de la dette (RM à M. Jean-Paul David, député, JO 17 janvier 1958, déb. AN, p. 88).

Ce contrat de prêt doit être préalable ou concomitant à la remise des fonds.

140

C'est ainsi que le bénéficiaire de sommes mises à sa disposition, sans condition, par la société dont il était le principal membre, n'a pu être regardé comme ayant apporté les justifications de nature à détruire la présomption légale édictée par le [a de l'article 111 du CGI](#), bien que faisant état d'un contrat de prêt dûment enregistré mais conclu, à la suite d'ailleurs d'une vérification de comptabilité de la société, plusieurs années après l'octroi des sommes litigieuses (CE, arrêt du 5 novembre 1956 n° 33417, Lebon, p. 417).

Ne sauraient remplacer un acte écrit précisant dès l'origine la nature et l'objet du prêt et fixant les modalités de son remboursement :

- la simple allégation que les sommes litigieuses constituent un prêt (CE, arrêt du 6 février 1961 n° 45545) ;

- une simple lettre adressée à un associé dans laquelle la société se réfère à un précédent accord, alors qu'il était constant qu'à l'époque où l'associé avait bénéficié des sommes litigieuses, aucune convention écrite n'était intervenue entre la société et son associé (CE, arrêt du 21 juin 1961 n° 46886) ;

- une convention sous seing privé n'ayant pas date certaine et produite postérieurement à la notification des redressements litigieux (CE, arrêt du 13 juillet 1967 n°s 65561 et 67564) ;

- une délibération du conseil d'administration autorisant une société à accorder un prêt à son directeur général détenteur de la moitié des actions (CE, arrêt du 13 juillet 1962 n° 51461) ;

- la circonstance que les avances auraient donné lieu à une décision des associés (CE, arrêt du 20 mars 1968 n° 71963) ;

- le fait que les comptes sociaux et les rapports du commissaire aux comptes aient été approuvés par l'assemblée générale des actionnaires (CE, arrêt du 17 avril 1967 n° 67772).

150

Toutefois, les sociétés mères contrôlant un groupe de filiales peuvent être appelées à prélever les disponibilités des unes pour aider la trésorerie des autres, jouant ainsi le rôle d'un établissement financier en vue d'assurer au mieux l'utilisation des disponibilités du groupe.

En principe, l'Administration est fondée, en l'absence d'un acte de prêt régulier, à réclamer l'impôt sur le montant des avances consenties à la société mère. En fait, il est admis que le service doit se dispenser d'appliquer strictement le [a de l'article 111 du CGI](#) dans les cas de ce genre, sauf à exiger l'établissement d'une convention écrite donnant à la société mère le mandat général d'employer les fonds qu'elle est ainsi appelée à recevoir de ses filiales à l'octroi d'avances à celles dont la trésorerie a besoin d'être soutenue.

Bien entendu, l'application de cette mesure de tempérament devrait être refusée s'il apparaissait que, systématiquement ou, en tout état de cause, pendant un laps de temps assez long, la société mère détourne une partie relativement importante des fonds de la destination prévue. Dans cette hypothèse, il conviendrait d'appliquer le [a de l'article 111 du CGI](#) à l'intégralité des sommes mises à la disposition de la société mère par les sociétés filiales.

B. Avances consenties dans le cadre d'opérations commerciales normales

160

Lorsque les avances sont accordées dans le cadre d'opérations commerciales normales, exclusives de tout avantage consenti à un associé en cette qualité, la preuve contraire peut être considérée comme rapportée.

Il en est ainsi notamment :

- des acomptes versés par une société sur le prix de marchandises qui lui sont vendues par un associé ;

- des avances consenties par des sociétés de banques à ceux de leurs clients qui sont en même temps leurs actionnaires, dès lors que les avances sont faites à titre professionnel et suivant les conditions normales du commerce ;

- des comptes d'associés lorsque, exceptionnellement et de convention expresse entre ces derniers et la société, ils sont appelés à comporter des remises réciproques et indivisibles et présentant ainsi le caractère juridique de véritables comptes courants (RM, M. Cassagne, JO, déb. AN, 29 octobre 1957).

C. Avances faites dans l'intérêt de la société

170

La présomption de distribution est aussi écartée s'il est prouvé que les avances sont faites dans l'intérêt de la société et ne constituent pas un avantage pour l'associé.

Lorsque, en vue de remployer les disponibilités d'une société à responsabilité limitée, le gérant opère des prélèvements pour achat de titres, la preuve contraire peut être considérée comme apportée s'il est établi qu'au moment où les prélèvements avaient été opérés par le gérant, ceux-ci étaient bien affectés à des acquisitions de valeurs mobilières pour le compte de la société.

D. Prêts ou avances consentis en vue de la construction d'une maison d'habitation à un associé en sa qualité de salarié

180

Lorsqu'une société consent une avance sans intérêt à un employé actionnaire pour la construction d'une maison d'habitation, dans les mêmes conditions qu'à d'autres employés ou ouvriers, la présomption de distribution est écartée s'il est justifié que l'avance a été accordée à l'intéressé en sa qualité d'employé et non en sa qualité d'associé.

190

Avances non constatées par un prêt mais se trouvant remboursées au moment de la vérification.

Lorsque l'Administration découvre qu'une avance taxable a été intégralement remboursée, on peut admettre, à titre de règle pratique, qu'il n'y a pas eu de distribution de revenus s'il apparaît que le remboursement a été opéré à une date antérieure à celle de la réception, par la société, de l'avis de vérification ou, en cas de contrôle inopiné, antérieurement au passage du vérificateur.

En cas de remboursement, non pas de la totalité, mais d'une partie notable de l'avance, l'application de l'impôt peut sauf circonstances particulières, être limitée au montant des sommes dont l'associé reste redevable envers la société.

Il a été également admis que la preuve contraire exigée par le [a de l'article 111 du CGI](#) se trouvait rapportée dès l'instant où le prêt avait donné lieu au versement d'intérêts comptabilisés par la société avant la vérification (CE, arrêt du 20 décembre 1961 n° 50475).

200

Par contre, ne constitue pas la preuve contraire, la circonstance que les sommes prêtées ont été remboursées après que l'Administration eût procédé à une vérification de comptabilité sociale (CE, arrêt du 17 avril 1967 n° 67772).

La solution est la même en ce qui concerne la production d'un acte établi postérieurement à la vérification des comptes (CE, arrêt du 8 novembre 1961 n° 48234, Lebon 1961, p. 630, et arrêt du 5 novembre 1956 n° 33417, voir ci-dessus [II-A-§ 140](#)).

E. Avances non constatées dans un acte de prêt, mais remboursées antérieurement à la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été consenties

210

Lorsque les avances n'ont pas été constatées dans un acte de prêt, mais que le remboursement a été opéré à une date antérieure à la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été consenties, la preuve contraire peut être considérée comme rapportée.

220

Par contre, ne constitue pas la preuve contraire exigée par le [a de l'article 111 du CGI](#) la circonstance qu'une avance sans intérêts, consentie par convention verbale en N, a été remboursée de janvier à octobre N+1 (CE, arrêt du 20 mars 1957 n° 34700, RO, p. 311).

Ne constitue pas non plus la preuve contraire exigée par l'article 111 a la circonstance qu'une écriture de virement aurait fait disparaître, en fin d'exercice, le solde débiteur du compte courant du principal associé et gérant, alors que ladite écriture a été annulée le premier jour de l'exercice suivant (CE, arrêt du 26 octobre 1962 n° 53316, 9e s.-s., RO, p. 183).

Ne saurait être regardé comme ayant cessé, au 31 décembre d'une année considérée, de bénéficier de l'avance consentie par la société au 1^{er} janvier de la même année, le président-directeur général de la société qui prétend avoir remboursé la somme correspondante au moyen d'un chèque daté du 31 décembre alors que ladite société n'a ni utilisé, ni comptabilisé ce chèque et que, dès le 3 janvier suivant, elle lui a remis une somme d'égal montant (CE, arrêt du 7 avril 1970 n° 76815).

F. Avances non constatées dans un acte de prêt mais confirmées par les écritures comptables de la société

230

Lorsque les avances ne sont pas constatées par un acte de prêt, les bénéficiaires peuvent apporter des justifications diverses. Toutefois, ces justifications ne peuvent être prises en considération que dans la mesure où elles sont confirmées par les écritures comptables de la société.

240

C'est ainsi que ne constituent pas la preuve contraire exigée par le [a de l'article 111 du CGI](#) :

- l'assimilation de la somme inscrite au débit d'un compte-courant d'un associé à un complément de rémunération, dès lors que la comptabilité de la société ne présente pas ladite somme comme salaire (CE, arrêt du 13 juillet 1967 n° 67562) ;

- l'allégation selon laquelle les sommes mises à la disposition d'un associé-gérant proviendraient d'opérations effectuées pour le compte de la société, dès lors que lesdites opérations n'ont pas été reprises dans les écritures de la société et que certaines d'entre elles figuraient dans la comptabilité des tiers au nom de l'intéressé et non à celui de la société (CE, arrêt du 4 juin 1965 n° 62107).

G. Avances accordées à des créanciers de la société

250

Lorsqu'elles sont accordées à des associés qui sont, par ailleurs, créanciers de la société, les avances sont juridiquement inexistantes et ne sont pas susceptibles d'être soumises à l'impôt si et dans la mesure où l'associé peut exciper d'un cas de compensation légale opérant l'extinction des dettes réciproques.

Le service doit se montrer circonspect avant d'admettre une simple compensation de fait (par exemple entre le solde débiteur d'un compte et une créance à terme) et étayer sa conviction sur l'ensemble des circonstances de l'affaire. Il n'en demeure pas moins que, sur le plan de l'équité, une telle compensation peut rarement être écartée.

Dans une réponse ministérielle faite à M. Valbrun (JO AN du 6 novembre 1976 n° 31351, p. 7679), l'administration a précisé qu'elle tire les conséquences de la compensation si les conditions fixées par les [articles 1289 et suiv. du code civil](#) sont réunies.

III. Modalités d'imposition des avances, des prêts ou des acomptes

260

Les distributions visées au [a de l'article 111 du CGI](#) sont soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon qu'elles sont encaissées par des personnes physiques ou des personnes morales passibles dudit impôt.

Les sommes en cause ne donnent jamais lieu à la retenue à la source, alors même que le bénéficiaire aurait son domicile ou son siège social à l'étranger ([CGI, 2 de l'art. 119 bis](#)).

260

S'agissant d'avances en compte courant consenties à un associé au cours d'un exercice de vingt-et-un mois, le Conseil d'État, dans un [arrêt du 24 juillet 1987 n° 64092](#), a jugé que celles-ci ne pouvaient légalement être déterminées dans leur montant et imposées au nom du bénéficiaire qu'au titre de l'année de leur mise à la disposition effective de celui-ci et non de celle correspondant à la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été globalement constatées, dès lors que l'intéressé rapporte la preuve de la date de leur appréhension.

270

Cette décision, qui fait application de la jurisprudence issue notamment d'un [arrêt du Conseil d'État, assemblé plénière, du 26 avril 1985 n° 40799](#), infirme la doctrine administrative précédemment exprimée. Selon cette doctrine, l'imposition des avances inscrites au compte courant des associés devait être établie en fonction de la situation dudit compte à la clôture de l'exercice considéré.

Le solde débiteur du compte à cette date devait être comparé au solde débiteur du même compte à la clôture de l'exercice précédent et l'impôt frappait l'excédent représentant les nouvelles avances consenties depuis lors à l'associé.

Il n'y avait pas à rechercher si le compte était devenu débiteur à plusieurs reprises au cours de l'exercice ou s'il était arrêté, entre les parties, à une date autre que celle de la clôture de l'exercice.

280

Désormais, lorsque la date d'octroi des avances est connue, ce qui est généralement le cas dégagé par l'[arrêt du Conseil d'État du 24 juillet 1987 n° 64092](#), l'impôt doit être établi au titre de la période d'imposition à l'impôt sur le revenu du bénéficiaire englobant cette date.

Il est à noter que le service, conformément à la jurisprudence issue de l'[arrêt du Conseil d'État du 26 avril 1985 n° 40799](#), conserve, cependant, la possibilité de taxer, à la date de clôture de l'exercice, la distribution correspondant aux avances

consenties, dans la mesure où il ne dispose pas d'éléments suffisants de nature à lui permettre d'apprécier la date réelle d'appréhension de la distribution.

Cette faculté demeure une exception. Il lui appartient donc préalablement à l'établissement d'impositions dans ces conditions, de rechercher tout indice propre à déterminer la date réelle d'appréhension, afin d'obvier le risque de voir de telles impositions annulées ultérieurement au motif d'une erreur de millésime. Il est précisé, à cet égard, que la mise en œuvre des dispositions de l'article L. 170 du livre des procédures fiscales (LPF) serait, en pareille hypothèse, inopérante.

La solution jurisprudentielle résultant de l'arrêt du Conseil d'État du 24 juillet 1987 n° 64092 peut être étendue au cas où le bénéficiaire est imposable à l'impôt sur les sociétés.

290

Remarque : Préalablement à toute imposition, le service doit apporter la preuve que les avances, les prêts ou les acomptes ont été réellement mis à la disposition des associés et établir leur montant exact. Les écritures comptables, si elles sont réputées exactes et probantes, constituent à cet égard un commencement de preuve (CE, arrêt du 30 octobre 1964 n° 60889, Lebon 1964, p. 503).

IV. Remboursement des avances, prêts ou acomptes versés aux associés et restitutions consécutives à ces remboursements

300

Le [a de l'article 111 du CGI](#) dispose en son deuxième alinéa que lorsque les avances, prêts ou acomptes sont remboursés à la personne morale qui les avait versés, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est nonobstant toutes dispositions contraires, restituée au bénéficiaire ou à leurs ayants cause dans des conditions et suivant des modalités fixées par les [articles 49 bis à 49 sexies de l'annexe III au CGI](#).

A. Champ d'application du droit à restitution

310

L'[article 49 bis de l'annexe III au CGI](#) délimite le champ d'application du droit à restitution quant aux remboursements y ouvrant droit et quant aux contribuables pouvant en bénéficier.

Le [deuxième alinéa de l'article 49 bis de l'annexe III au CGI](#) fixe les règles à suivre pour l'imputation des remboursements en cas de pluralité d'avances, prêts ou acomptes.

1. Remboursements ouvrant droit à restitution

320

Les remboursements ouvrant droit à restitution s'entendent de ceux qui remplissent simultanément les conditions suivantes :

- le remboursement doit porter sur des sommes qui, lors de leur versement par une personne morale visée à [l'article 108 du CGI](#), ont été considérées comme des revenus distribués en application du [a de l'article 111 du CGI](#) ;
- les sommes remboursées doivent avoir été effectivement imposées lors de leur versement.

Aucun droit à restitution n'est donc ouvert à l'associé lorsqu'il opère le remboursement de sommes qui, antérieurement mises à sa disposition à titre d'avances, avaient été affranchies de l'impôt pour un motif quelconque ;

- il faut que le remboursement soit libératoire pour l'emprunteur.

Lorsque la créance contre l'emprunteur est éteinte par le remboursement, le droit à restitution est ouvert alors même que le créancier aurait perdu la qualité de personne morale visée à [l'article 108 du CGI](#).

330

Dans un [arrêt du 8 octobre 1975 n° 90259](#), le Conseil d'État a jugé que la preuve du remboursement et, par suite, la date à laquelle il a été effectué ne peut résulter que des écritures de clôture d'un exercice ultérieur ou de la décision, en cours d'exercice, d'arrêter définitivement et de solder les comptes courants ouverts dans plusieurs sociétés par un contribuable et débiteurs à la fin de l'exercice.

2. Bénéficiaire du droit à restitution

340

La restitution est opérée au profit du bénéficiaire des avances, prêts ou acomptes, ou de ses ayants cause : ces derniers s'entendent selon le cas :

- soit des héritiers ou légataires d'une personne physique décédée ;
- soit, pour les personnes morales dissoutes, des sociétés absorbantes, ou des associés s'il y a eu partage.

350

Imputation des remboursements en cas de pluralité d'avances, prêts ou acomptes.

Le [deuxième alinéa de l'article 49 bis de l'annexe III au CGI](#) prévoit qu'en cas de pluralité d'avances, de prêts ou d'acomptes consentis à un même bénéficiaire, les remboursements partiels s'imputent conformément aux dispositions [l'article 1253 du code civil](#) à [l'article 1256 du code civil](#). Bien entendu, ce mode d'imputation s'applique seulement dans les rapports de la société avec un seul et même emprunteur.

Dans le cas de pluralité d'emprunteurs, les remboursements s'imputent sur les avances versées à l'associé qui opère le remboursement et en observant, s'il y a lieu, à son égard, les règles tracées de [l'article 1253 du code civil](#) à [l'article 1256 du code civil](#).

B. Calcul de l'impôt à restituer

1. Règle générale de liquidation

360

[L'article 49 ter de l'annexe III au CGI](#) établit une règle générale pour la liquidation de la somme à restituer.

En ce qui concerne chacune des impositions sur lesquelles porte la révision, le calcul de la somme à restituer résulte de la comparaison entre :

- d'une part, le montant de l'impôt régulièrement liquidé et effectivement acquitté pour l'année ou l'exercice au titre duquel l'acompte, le prêt ou l'avance a été pris en compte pour la détermination de la base d'imposition ;
- d'autre part, le même impôt à nouveau liquidé en faisant abstraction de la fraction de l'acompte, du prêt ou de l'avance qui a fait l'objet du remboursement.

La somme à restituer est égale à l'excédent de la première somme sur la seconde.

370

Pour la détermination du premier terme de la comparaison, le montant de l'impôt à prendre en considération est celui qui répond aux conditions suivantes :

- avoir été régulièrement liquidé ;
- avoir été effectivement acquitté ;

- ne comporter que le principal des droits, à l'exclusion de tous intérêts de retard, majorations, droits en sus et autres pénalités (CE, arrêt du 7 avril 1970 n° 76815).

380

Bien entendu, le second terme de comparaison doit être calculé sur la base du tarif qui était applicable pour l'année ou l'exercice au titre duquel l'imposition à réviser a été établie.

L'exclusion des pénalités vaut également pour le calcul de ce second terme.

2. Impôts soumis à révision

390

L'article 49 quater de l'annexe III au CGI énumère les impositions qui font l'objet de la révision prévue à l'article 49 ter de cette même annexe III. Il s'agit de l'impôt sur le revenu lorsque le bénéficiaire a été assujéti à cet impôt ou de l'impôt sur les sociétés lorsque le bénéficiaire est une entreprise soumise à cet impôt.

400

Conformément au III de l'article 49 quater de l'annexe III au CGI, lorsque la révision des bases d'imposition à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés fait apparaître un déficit pour l'année ou la période d'imposition en cause, ce déficit peut être reporté, s'il y a lieu, sur les revenus ou bénéfices ultérieurs de l'intéressé, selon les règles en vigueur à l'époque pour laquelle le report est sollicité.

C. Modalités de la restitution

410

Les modalités de la restitution sont précisées à l'article 49 quinquies de l'annexe III au CGI.

La décision de restitution est prise par le directeur départemental des finances publiques du département dans lequel le contribuable intéressé avait son domicile ou son principal établissement au 1^{er} janvier de l'année de la réclamation.

420

Pour faire valoir leurs droits, l'associé ou ses ayants cause sont tenus de présenter au directeur une demande de restitution sur papier libre au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le remboursement a été opéré.

Il résulte d'une réponse ministérielle faite à M. Poudonson, sénateur (RM n° 31108, JO Sénat du 29 novembre 1979, p. 4633) que, la circonstance qu'une transaction devenue définitive, portant atténuation des pénalités afférentes aux impositions correspondant aux sommes qui avaient été mises à sa disposition, ait été accordée n'est pas de nature à priver l'intéressé du bénéfice des dispositions du deuxième alinéa du a de l'article 111 du CGI. La demande de restitution doit, conformément au II de l'article 49 quinquies de l'annexe III au CGI être présentée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le remboursement a été opéré.

430

Dans leur demande, les requérants doivent mentionner :

- d'une part, des renseignements généraux, tels que la dénomination et le siège de la société à laquelle l'avance a été remboursée, ainsi que le montant et la date du remboursement ;

- d'autre part, des renseignements particuliers selon les impositions auxquelles le versement de l'avance avait donné lieu, notamment :

Pour l'impôt sur le revenu :

- l'année d'imposition ;
- le montant de l'avance, du prêt ou de l'acompte inclus dans le revenu imposable de ladite année ;
- l'indication de l'article du rôle sous lequel l'imposition a été établie et la date à laquelle le rôle a été mis en recouvrement.

Pour l'impôt sur les sociétés :

- la période d'imposition ;
- le montant de l'avance, du prêt ou de l'acompte inclus dans le bénéfice net imposable de ladite période ;
- l'indication de l'article du rôle sous lequel l'imposition a été établie et la date à laquelle le rôle a été mis en recouvrement.

440

En outre, les requérants doivent produire une attestation régulière du percepteur justifiant du paiement des impôts susvisés.

D. Prescription

450

Les règles applicables, en ce qui concerne le délai de répétition, sont les règles de droit commun.

Bien entendu, dans le cas où la preuve contraire a été admise et où il intervient postérieurement des modifications importantes dans les rapports de la société et de l'associé bénéficiaire de l'avance (non-application des stipulations du contrat de prêt, remise de dettes, etc.), l'administration est en droit de soutenir que ces modifications ont transformé le caractère de l'avance initiale et sont susceptibles d'être considérées, soit comme une distribution pure et simple (remise de dette), soit comme une nouvelle avance entrant, à son tour, dans le champ d'application du [a de l'article 111 du CGI](#).

En pareil cas, le véritable fait générateur de l'impôt se produit à la date de la situation nouvelle créée par la transformation du caractère de l'avance initiale et autorise la réclamation des impôts frappant les revenus distribués sans que les parties soient en droit de se prévaloir, éventuellement, de la prescription.