

**TOULOUSE
CAPITOLE**
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de
l'Université Toulouse 1 Capitole.

*PRÉSUMPTION D'APPROPRIATION DES SOMMES RÉPUTÉES DISTRIBUÉES LORSQUE
LA MAÎTRISE DE L'AFFAIRE EST EXERCÉE PAR PLUSIEURS CONTRIBUABLES : LE DOUTE
PROFITE À L'ACCUSÉ*

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : Droit fiscal n° 16, 20 Avril 2017, comm. 261

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

PRÉSUMPTION D'APPROPRIATION DES SOMMES RÉPUTÉES DISTRIBUÉES LORSQUE LA MAÎTRISE DE L'AFFAIRE EST EXERCÉE PAR PLUSIEURS CONTRIBUABLES : LE DOUTE PROFITE À L'ACCUSÉ

Le contribuable qui, disposant seul des pouvoirs les plus étendus au sein de la société, est en mesure d'user sans contrôle de ses biens comme de biens qui lui sont propres et doit ainsi être regardé comme le seul maître de l'affaire, est présumé avoir appréhendé les distributions effectuées par la société qu'il contrôle.

CE, plén. fisc., 22 févr. 2017, n° 388887, M. C, concl. V. Daumas, note A. de Bissy : JurisData n° 2017-003629

Publié au recueil Lebon

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'après avoir vérifié la comptabilité de la SARL Lucas, qui exploitait un restaurant-plage sous l'enseigne " La Voile bleue " à la Grande Motte (Hérault), l'administration fiscale a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. B. C, associé et gérant de droit de cette société, et a imposé entre ses mains, en application des dispositions du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, les sommes de 47 034 euros au titre de l'année 2005 et 86 234 euros au titre de l'année 2006. Elle a assorti les impositions résultant de cette rectification de la majoration de 40 % prévue à l'article 1729 du même code. M. C a demandé au tribunal administratif de Montpellier de prononcer la décharge de ces impositions, établies selon la procédure de rectification contradictoire. Par un jugement du 4 juin 2013, ce tribunal a rejeté sa demande. Faisant droit à l'appel formé par M. C contre ce jugement, la cour administrative d'appel de Marseille a, par un arrêt du 12 février 2015, déchargé M. C de ces impositions. Le ministre des finances et des comptes publics se pourvoit en cassation contre les articles 1er et 2 de cet arrêt.

2. Aux termes de l'article 109 du code général des impôts : " 1. Sont considérés comme revenus distribués : 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital (...). Aux termes de l'article 110 du même code : " Pour l'application du 1° du 1 de l'article 109, les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés ". En cas de refus des propositions de rectifications par le contribuable qu'elle entend imposer comme bénéficiaire de sommes regardées comme distribuées, il incombe à l'administration d'apporter la preuve que celui-ci en a effectivement disposé. Toutefois, le contribuable qui, disposant seul des pouvoirs les plus étendus au sein de la société, est en mesure d'user sans contrôle de ses biens comme de biens qui lui sont propres et doit ainsi être regardé comme le seul maître de l'affaire, est présumé avoir appréhendé les distributions effectuées par la société qu'il contrôle.

3. La cour administrative d'appel de Marseille a relevé que le frère de M. B. C, M. A. C, qui détenait 2 % des parts de la SARL Lucas et dont la compagne en détenait 49 %, avait signé de nombreux documents engageant cette société au cours de la période vérifiée et disposait, comme M. B. C, de la signature bancaire de cette société au cours de la période vérifiée. Elle a pu légalement déduire de cette appréciation souveraine des faits, exempte de dénaturation, que l'administration n'apportait pas d'éléments suffisants permettant de regarder M. B. C comme le seul maître de l'affaire. Il résulte de ce qui a été dit au point 2 que la cour n'a pas entaché son arrêt d'erreur de droit en jugeant que M. B. C ne pouvait être présumé avoir appréhendé les revenus distribués par la SARL Lucas.

(...)

PRÉSUMPTION D'APPROPRIATION DES SOMMES RÉPUTÉES DISTRIBUÉES LORSQUE LA MAÎTRISE DE L'AFFAIRE EST EXERCÉE PAR PLUSIEURS CONTRIBUABLES : LE DOUTE PROFITE À L'ACCUSÉ

Conclusions

1 – Ce pourvoi du ministre de l'Économie et des Finances invite à se pencher sur la notion jurisprudentielle de maître de l'affaire.

2 – En matière fiscale, la notion de maître de l'affaire est utilisée, le plus souvent, pour administrer la preuve de l'identité du bénéficiaire de revenus sociaux distribués.

La question se pose, en général, après que l'administration fiscale a contrôlé les déclarations de résultat d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, et fait apparaître une minoration des bénéfices déclarés. En ce cas, des suppléments d'impôt sur les sociétés seront normalement mis à sa charge. Mais l'Administration s'intéressera aussi au devenir des bénéfices non déclarés : les dispositions de l'article 109, 1, 1^o, du CGI les réputent revenus distribués, donc matière imposable entre les mains des personnes qui en ont bénéficié – dès lors qu'ils correspondent bien à des sommes désinvesties, c'est-à-dire sorties du patrimoine de la personne morale. Il revient alors à l'Administration, pour parvenir à imposer effectivement ces sommes, d'identifier leurs bénéficiaires. Ce qui mène à une question d'administration de la preuve. Selon une règle générale bien établie dans votre jurisprudence, lorsque l'administration fiscale établit des impositions à la charge d'un contribuable selon la procédure contradictoire et que les rectifications envisagées ont été refusées par celui-ci, c'est à l'Administration qu'il incombe de justifier, en cas de litige, le bien-fondé de l'imposition. Dans une telle configuration, qui est la plus courante, il revient donc à l'administration fiscale d'apporter les éléments de preuve nécessaires pour établir que la personne imposée comme bénéficiaire des revenus distribués a effectivement appréhendé les sommes en question.

Pour rassembler ces éléments, l'administration peut demander à la personne morale de désigner les bénéficiaires de ses distributions non déclarées, sur le fondement de l'article 117 du CGI. Les renseignements obtenus pourront lui permettre d'utiliser efficacement ses pouvoirs de contrôle. Mais les déclarations de la société ne seront pas opposables à la personne désignée comme bénéficiaire – sauf une exception qui correspond à la situation dans laquelle le dirigeant de la société se désigne lui-même (*CE, sect., 8 nov. 1974, n° 83219, 83823 et 87994 : Dr. fisc. 1975, n° 44, comm. 1430, 1437 et 1438 ; RJF 1/1975, n° 17, chron. B. Martin Laprade, p. 9 – publié au Recueil*).

Que l'Administration utilise la procédure de l'article 117 ou qu'elle s'en abstienne, elle se retrouvera donc le plus souvent, devant le juge, avec un problème de preuve de l'appréhension, par la personne imposée, des revenus réputés distribués. Il se peut bien sûr qu'elle soit en mesure, en mettant en avant des éléments

circonstanciés, de démontrer que l'ensemble des sommes imposées ont été effectivement appréhendées. Elle peut aussi faire valoir que la personne imposée doit être regardée, à l'égard de la société distributrice, comme le maître de l'affaire. Si elle démontre cette qualité de maître de l'affaire, elle établit alors une présomption selon laquelle la personne en question a effectivement bénéficié des revenus distribués par la société (*V. par ex.*, *CE, 7e et 9e ss-sect., 29 avr. 1985, n° 60209, Indivision Ferdinand Stoeckel : JurisData n° 1985-600023 ; Dr. fisc. 1985, n° 45, comm. 1913, concl. Ph. Bissara ; RJF 6/1985, n° 872 – inédite au Recueil. – CE, 9e et 10e ss-sect., 31 déc. 2008, n° 296472, Multari : JurisData n° 2008-081454 ; Dr. fisc. 2009, n° 15, comm. 271, concl. C. Legras ; RJF 4/2009, n° 346 – publié aux tables du Recueil*). Soulignons que, la plupart du temps, cette présomption jurisprudentielle d'appréhension des revenus distribués vient s'ajouter à la présomption légale de distribution des bénéficiaires non déclarés par la société, pour aboutir à leur imposition, en tant que revenus de capitaux mobiliers, entre les mains du maître de l'affaire.

3 – Cette configuration n'est toutefois pas la seule dans laquelle la jurisprudence fiscale manie la notion de maître de l'affaire.

Il en est une autre, un peu perdue de vue, que rappelait Émilie Bokdam-Tognetti dans le panorama très complet qu'elle a dressé de la notion de maître de l'affaire, à l'occasion de conclusions prononcées sur une affaire lue le 14 octobre 2015 (*CE, 9e et 10e ss-sect., 14 oct. 2015, n° 364797, Bogossian : JurisData n° 2015-023264 ; Dr. fisc. 2015, n° 48, comm. 700, concl. É. Bokdam-Tognetti ; RJF 1/2016, n° 29 – aux tables du Recueil*). C'est celle dans laquelle l'administration fiscale entreprend de reconstituer les bénéficiaires d'une société à partir de l'enrichissement inexpliqué de son dirigeant. Vous avez admis une entorse au principe de la séparation des patrimoines du dirigeant et de la société, en jugeant que l'enrichissement du premier peut révéler l'existence de recettes non déclarées de la seconde, mais à une double condition : d'une part, la comptabilité de la société doit être dépourvue de valeur probante et écartée comme telle, d'autre part, il doit exister une confusion des patrimoines du dirigeant et de la société (*CE, plén., 13 juill. 1979, n° 13374, SARL Société hôtelière Castel-Cap : JurisData n° 1979-600346 ; Lebon, p. 325 ; Dr. fisc. 1980, n° 4, comm. 191, concl. B. Martin Laprade ; JCP G 1980, 13267 ; RJF 9/1979, n° 500, chron. J.-F. Verny, p. 270 – publié au Recueil. – CE, 7e et 8e ss-sect., 26 mai 1982, n° 24672 : RJF 7/1982, n° 642 – inédite au Recueil. – CE, 7e et 9e ss-sect., 11 juin 1982, n° 20860 et n° 20861 : Dr. fisc. 1983, n° 7, comm. 252, concl. J.-F. Verny ; RJF 8-9/1982, n° 814 – publiés aux tables du Recueil*). Vous avez également mobilisé la notion de maître de l'affaire dans le cadre de cette veine jurisprudentielle et nous partageons l'analyse d'Émilie Bokdam-Tognetti selon laquelle, dans ce cadre, vous utilisez cette notion comme un mode de preuve de la confusion des patrimoines entre la société et son dirigeant.

4 – Ceci dit, quel que soit le contexte dans lequel vous employez la notion de maître de l'affaire, vous l'appréhendez de la même manière.

À cet égard, comme plusieurs de nos collègues l'ont signalé avant nous à ce pupitre, les éléments sur lesquels vous vous appuyez ont connu une évolution. Votre jurisprudence sur la notion de maître de l'affaire a depuis longtemps abandonné le critère de la détention majoritaire du capital social (la doctrine s'accorde pour reconnaître, comme fondatrices de cette inflexion jurisprudentielle, deux décisions du 6 février 1985, *V. CE, 7e et 9e ss-sect., 6 févr. 1985, n° 43328, 43329 et 43330, SARL Sté des Transports Georges Evenisse :JurisData n° 1985-600611 ; Dr. fisc. 1985, n° 19, comm. 969, concl. P.-F. Racine ; RJF 1985, n° 538 – aux tables du Recueil. – CE, 7e et 9e ss-sect., 6 févr. 1985, n° 43329, SARL Sté des Transports Georges Evenisse – inédite au Recueil*). D'une approche capitaliste, vous êtes passé à une approche privilégiant les conditions concrètes de gestion de la société : il s'agit de rechercher si une personne est à même de disposer sans contrôle des biens de la société, comme s'il s'agissait de ses biens propres. Pour reprendre la définition synthétique du maître de l'affaire que vous avez donnée à l'occasion de l'examen d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) dirigée contre les dispositions de l'article 109, 1, 1°, du CGI, interprétées compte tenu de votre jurisprudence, il s'agit d'« une personne qui exerce la responsabilité effective de l'ensemble de la gestion administrative, commerciale et financière de la société et dispose sans contrôle de ses fonds » (*CE, 8e et 3e ch., 14 sept. 2016, n° 400882, Cartier : Dr. fisc. 2016, n° 42-43, comm. 561, concl. R. Victor ; RJF 12/2016, n° 1113 – inédite au Recueil*).

Pour retenir cette qualification, votre jurisprudence se montre pragmatique et procède par faisceau d'indices. La détention d'une part importante du capital social reste bien sûr un indice qui peut être pris en compte dans ce faisceau. Mais il ne s'agit pas d'une condition suffisante, ni même d'une condition nécessaire. Il vous est ainsi déjà arrivé de qualifier de maître de l'affaire un dirigeant ne détenant que 30 % du capital de la société distributrice (*CE, 3e et 8e ss-sect., 8 juin 2001 n° 219872, Maillard : JurisData n° 2001-062423 ; Dr. fisc. 2001, n° 44-45, comm. 1005, concl. F. Sénors ; RJF 10/2001, n° 1235 – aux tables du Recueil sur un autre point*), voire un dirigeant ne participant pas au capital (*CE, 9e et 8e ss-sect., 6 févr. 1995, n° 68383, M. Pellerin : RJF 5/1995, n° 606 – inédite au Recueil*). Parmi les autres indices pertinents, on peut citer la gérance de droit ou de fait de la société, la disposition de la signature sociale, celle d'une procuration sur les comptes bancaires de la société, l'absence d'implication du gérant de droit ou des autres porteurs de parts dans la gestion de l'affaire, ou encore le fait d'être le seul interlocuteur des tiers.

Terminons avec ce rappel de votre jurisprudence en soulignant que le constat de l'existence d'un maître de l'affaire est, en général, celui d'une anormalité. Hors le cas très particulier de la société unipersonnelle, le fonctionnement normal d'une société implique que ses dirigeants rendent compte de leur utilisation des fonds sociaux. Nul ne devrait donc en principe pouvoir se comporter comme le maître de l'affaire, c'est-à-dire en disposant des biens de la société comme de ses biens propres, sans contrôle, en méconnaissance de l'autonomie de la personne morale, et donc du contrat de société lui-même. Derrière la qualification fiscale de maître de l'affaire, on voit poindre l'incrimination pénale de l'abus de biens sociaux.

5 – Ce rappel effectué, nous pouvons en venir au pourvoi qui vous est soumis et à la question qu'il pose .

6 – Cette question, au risque de la simplifier à l'excès, est celle de savoir s'il n'y a nécessairement qu'un maître de l'affaire .

À l'origine du litige, une vérification de comptabilité de la SARL Lucas, qui exploite un restaurant situé sur une plage à la Grande-Motte (Hérault). Au terme du contrôle, l'administration fiscale estime qu'une partie des recettes de la société ont été dissimulées. Indépendamment des conséquences fiscales pour la société, elle entreprend de rectifier les déclarations souscrites au titre de l'impôt sur le revenu de M. B. C, associé et gérant de droit de cette société, ainsi que celles de son frère M. A. C, également associé de cette société. À l'issue des procédures de rectification, l'administration décide d'imposer entre les mains de chacun la moitié des recettes dissimulées de la société, en tant que revenus distribués, en se fondant sur les dispositions de l'article 109, 1, 1^o, du CGI. Les suppléments d'impôt sur le revenu, établis au titre des années 2005 et 2006, sont assortis de la majoration de 40 % pour manquement délibéré prévue à l'article 1729 du CGI. L'ensemble de ces sommes ont été contestées devant le juge de l'impôt et, en dernier lieu, devant la cour administrative d'appel de Marseille. Celle-ci a rejeté les prétentions de M. A. C, en relevant qu'il ne contestait pas avoir personnellement appréhendé la moitié des revenus réputés distribués par la société. Il ne s'est pas pourvu en cassation. En revanche, la cour administrative d'appel a fait droit aux prétentions de M. B. C en jugeant, alors que ce point était discuté, que l'administration n'apportait pas la preuve de l'appréhension par celui-ci de l'autre moitié des revenus réputés distribués par la société.

La cour administrative d'appel a jugé que la circonstance que B. C, porteur de 49 % des parts de la société, en était le gérant de droit, ne suffisait pas à établir qu'il était le seul maître de l'affaire, alors que son frère A., qui détenait 2 % des parts et dont la compagne en détenait 49 %, avait suivi les opérations de vérification de comptabilité de la société et signé de nombreux documents engageant cette société au cours de la période vérifiée, A. C attestant en outre qu'il disposait, comme son frère, de la signature bancaire de cette société. La cour a relevé que l'Administration, pour regarder B. C comme « l'un des maîtres de l'affaire » (la cour emploie elle-même des guillemets), s'était bornée à invoquer ses pouvoirs statutaires de gérant de droit et le fait qu'il disposait de la signature bancaire de la société et qu'il avait donné mandat à son frère pour le représenter durant la vérification de comptabilité. La cour a déduit de ces éléments que l'administration n'apportait pas la preuve de l'appréhension par B. C des revenus réputés distribués.

Le ministre, dans son pourvoi, conteste ces motifs par des moyens d'erreur de droit et de dénaturation, qui ne sont pas argumentés de manière distincte. Il ne remet en cause aucun des éléments de fait relevés par la cour à l'appui de son raisonnement. Ce qu'il conteste, c'est la conclusion à laquelle la cour est parvenue en estimant que l'Administration n'apportait pas la preuve de l'appréhension des distributions, alors que selon lui, ces éléments de fait permettaient de conclure que M. B. C et son frère pouvaient tous deux être qualifiés de maître de l'affaire.

Les motifs critiqués font transparaître très nettement l'idée que l'Administration, pour bénéficier de la présomption d'appréhension des revenus sociaux distribués admise par votre jurisprudence, doit démontrer que la personne qu'elle regarde comme bénéficiaire de ces revenus a la qualité de seul maître de l'affaire. Si la cour a refusé de faire jouer cette présomption, c'est parce qu'elle a estimé que le contrôle des fonds sociaux était partagé en l'espèce avec une autre personne. Le moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre revient donc à poser la question de savoir si, pour l'application de la présomption, il peut y avoir plusieurs maîtres de l'affaire.

7 – On ne peut pas dire que cette question soit nettement tranchée par la jurisprudence .

Relevons tout d'abord qu'elle fait débat au sein des juridictions soumises à votre contrôle. On trouve un arrêt relativement ancien par lequel la cour administrative d'appel de Nancy avait admis que l'administration apporte la preuve qui lui incombe lorsqu'elle établit que les deux associés-gérants de sociétés civiles immobilières, détenteurs à eux deux de la totalité du capital, sont les seuls maîtres des affaires de ces sociétés et, à ce titre, doivent être regardés comme ayant effectivement appréhendé chacun la moitié des bénéfices distribués réintégré dans leurs bases d'imposition (*CAA Nancy, 2e ch., 20 déc. 2001, n° 97NC02665, Ulliac : JurisData n° 2001-177729 ; Dr. fisc. 2002, n° 28, comm. 584 ; RJF 5/2002, n° 514 – fiché en C+*). Plus récemment, deux autres cours administratives d'appel, Paris et Versailles, ont retenu la position inverse, en refusant de faire jouer la présomption d'appréhension des revenus distribués dans des hypothèses dans lesquelles l'Administration défendait l'existence de plusieurs maîtres de l'affaire – sans que leurs arrêts fassent l'objet de pourvois (*CAA Paris, 9e ch., 19 déc. 2014, n° 14PA03186, Ribeiro : JurisData n° 2014-035168 ; Dr. fisc. 2015, n° 15, comm. 254, note Ch. Oriol ; RJF 4/2015, n° 317 – arrêt rendu aux conclusions contraires du rapporteur public Christelle Oriol. – CAA Versailles, 1re ch., 23 juin 2015, n° 13VE02189, min. c/ M. F : RJF 11/2015, n° 912 – fiché en C+*). La cour administrative d'appel de Lyon est allée plus récemment encore dans le même sens, dans deux arrêts du 1er mars 2016, dont l'un a été publié (*CAA Lyon, 2e ch., 1er mars 2016, n° 14LY02593, M. S : JurisData n° 2016-014914 ; RJF 6/2016, n° 527, C 527, concl. P. Besse – fiché en C+*). Le ministre s'est pourvu en cassation contre ces deux derniers arrêts.

En ce qui concerne votre jurisprudence, nous croyons pouvoir affirmer qu'elle n'a pas pris formellement position sur la question . On trouve certes quelques décisions de la fin des années 1970 et des années 1980 qui paraissent admettre une pluralité de maîtres de l'affaire : dans le cas de deux frères détenant ensemble, chacun pour moitié, la quasi-totalité des actions d'une société (*CE, 7e et 8e ss-sect., 11 mai 1979, n° 12714 et n° 12127, min. budget : JurisData n° 1979-600318 ; RJF 7-8/1979, n° 425 – inédite au Recueil*) – mais il faut relever que la répartition entre les deux frères des revenus distribués n'était pas contestée ; pour le président-directeur général d'une société et son adjoint, par ailleurs frères et détenteurs à eux deux de la quasi-totalité du capital (*CE, 7e et 8e ss-sect., 8 févr. 1980, n° 99992 : Dr. fisc. 1980, n° 20, comm. 1100 ; RJF 3/1980, n° 220 – aux tables du Recueil sur d'autres points*) – mais la décision n'est pas très nette, puisqu'elle relève qu'ils ont chacun « effectivement » perçu la moitié des revenus distribués ; pour des époux détenteurs de plus de 99 % des parts d'une société dont ils assuraient ensemble

la direction (*CE, 7e et 9e ss-sect., 27 mars 1981, n° 19080 : Dr. fisc. 1981, n° 26, comm. 1367 ; RJF 6/1981, n° 584 – inédite au Recueil*) – mais les motifs de la décision font apparaître que les époux étaient soumis à imposition commune ; ou encore pour deux frères associés à parts égales et détenant, avec un troisième, la quasi-totalité du capital, qui exerçaient la responsabilité effective de la gestion sociale (*CE, 7e et 8e ss-sect., 1er juill. 1985, n° 46123, SA Super Ménager : Dr. fisc. 1985, n° 47-48, comm. 2077 ; RJF 10/1985, n° 1282 – inédite au Recueil*) – mais il s'agit d'une hypothèse de reconstitution des résultats de la société à partir de l'enrichissement inexplicé de ses dirigeants. Aucune de ces décisions n'est mentionnée sur le point qui nous intéresse au Recueil et aucune de vos décisions récentes n'aborde expressément la question. En revanche, on peut relever que certaines de vos décisions dans lesquelles était débattue la qualité de maître de l'affaire emploient l'expression de « seul maître de l'affaire » ou insistent sur l'exclusivité du pouvoir de gestion de l'entreprise qu'implique la reconnaissance de cette qualité (voyez en particulier, tout récemment, une décision de votre 8e chambre : pour refuser de renvoyer une QPC portant sur la présomption d'appréhension par le maître de l'affaire des distributions occultes effectuées par une société, vous jugez « qu'une personne reconnue comme étant le seul maître de l'affaire, qui a ainsi l'entier pouvoir de gestion économique et financière de l'entreprise, peut disposer sans contrôle des fonds sociaux », *CE, 8e ss-sect., 3 juin 2015, n° 370699, Corbet : JurisData n° 2015-016467 ; RJF 2015, n° 1045 – inédite au Recueil*).

Si votre jurisprudence n'apparaît pas parfaitement univoque, l'un de vos commissaires du Gouvernement a pris clairement position sur la question. Laurent Olléon, dans ses conclusions sur une décision rendue en 2011 (*CE, 8e et 3e ss-sect., 30 déc. 2011, n° 332088, min. c/ Le Goff : Dr. fisc. 2012, n° 16, comm. 263, concl. L. Olléon ; RJF 4/2012, n° 362*), indiquait qu'« il ne saurait y avoir deux maîtres de l'affaire : il ne peut y en avoir qu'un », et il évoquait ceux de vos précédents mentionnant la qualité de « seul maître de l'affaire ». Votre décision ne tranche pas cette question mais elle donne tout de même une indication, en écartant un moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre à l'encontre d'un arrêt d'une cour qui avait refusé de qualifier de maître de l'affaire un gérant de fait détenteur de 40 % des parts d'une société, dès lors qu'il n'était pas soutenu qu'il était le seul à disposer de la procuration sur les comptes bancaires de la société et qu'il ne résultait pas de l'instruction que l'autre associé, détenteur de 60 % des parts sociales, n'avait pas exercé ses droits.

8 – Nous rejoignons la position exprimée par Laurent Olléon, tout en admettant que la position inverse n'est pas indéfendable.

Précisons d'abord qu'à nos yeux, la question, si on cherche à l'énoncer exactement, est celle de savoir si l'application de la présomption d'appréhension des revenus distribués admise par votre jurisprudence exige l'identification d'une seule et unique personne ayant la qualité de maître de l'affaire.

Cette formulation de la question qui vous est posée est importante. Loin de nous l'idée d'affirmer que, dans la vie des sociétés, le maître de l'affaire ne peut être qu'une seule et unique personne. Nous inclinons

à penser que, comme la souveraineté, la maîtrise d'une affaire n'est pas divisible, de sorte qu'il ne peut y en avoir qu'une. Mais nous n'excluons pas qu'elle puisse être exercée conjointement, par une pluralité de personnes qui s'entendent suffisamment bien, non seulement pour insuffler une direction commune à la gestion d'une société, mais aussi pour disposer de ses fonds comme s'il s'agissait de leurs biens propres – au mépris de la personnalité morale de la société et de la distinction entre son patrimoine et le leur. Toutefois, la question qui vous est posée ne porte pas sur la vérité de la vie des affaires. Elle porte sur le point de savoir si la présomption jurisprudentielle selon laquelle des revenus réputés distribués par une société ont été appréhendés par le maître de l'affaire peut trouver à s'appliquer lorsque ce sont plusieurs personnes qui exercent conjointement la maîtrise de l'affaire.

9 – S'il nous semble que la réponse doit être négative, c'est d'abord au regard de la fonction même de ce régime de présomption .

Nous le disions au début de ces conclusions : il est utilisé lorsqu'est débattue la question de l'identité des personnes qui ont appréhendé des recettes non déclarées par une société, réputées distribuées. S'il apparaît que la société était la chose d'une personne et d'une seule, il est logique de présumer que c'est elle qui a eu la disposition de ces sommes, et il est acceptable d'en déduire qu'elle doit être regardée comme les ayant effectivement appréhendées – à charge pour elle d'apporter des éléments en sens contraire pour combattre cette présomption, qui n'est pas irréfragable. En revanche, s'il apparaît que la gestion de fait de la société était entre les mains, non d'une, mais de plusieurs personnes, il n'est pas du tout évident de présumer que les recettes non déclarées ont été réparties entre elles : l'une a pu parvenir à détourner les fonds sociaux à l'insu de l'autre. Et surtout, même si l'on franchit cet obstacle, se pose ensuite la question, épineuse, de la manière dont la répartition doit être présumée s'effectuer : à parts égales, comme l'a fait l'administration en l'espèce ? en fonction de la répartition du capital social ? selon les efforts déployés par chacun dans la conduite de l'affaire ? Il n'y a pas de clé de répartition incontestable, sachant que dans les faits, si partage des recettes non déclarées il y a eu, ce sont peut-être des considérations d'un tout autre ordre, personnelles ou familiales, certaines pouvant être obscures, qui sont entrées en ligne de compte.

Le problème a bien été identifié par Christelle Oriol, qui a conclu sur l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt précité du 19 décembre 2014 de la cour administrative d'appel de Paris, dans la note consacrée à cet arrêt qu'elle a signée à la *Revue de droit fiscal*. C'est, d'après elle, essentiellement sur cette difficulté qu'a buté la cour administrative d'appel, et cela nous paraît également un obstacle difficile à surmonter. La démonstration de l'existence d'un seul et unique maître de l'affaire permet de présumer, de manière crédible, que la personne concernée a effectivement appréhendé des recettes sociales non déclarées et réputées distribuées, à telle enseigne que l'Administration peut être dispensée de tout autre élément de preuve de cette appréhension. Si, en revanche, il apparaît que plusieurs personnes se sont partagé, dans les faits, la gestion de la société, de telle sorte qu'elles peuvent être regardées comme ayant exercé conjointement le rôle de maître de l'affaire, il n'est pas possible d'en déduire que toutes ont effectivement appréhendé des recettes sociales, et encore moins d'en inférer le montant des sommes perçues par chacune.

10 – Derrière ces considérations d'apparence très fonctionnelle pointent des raisons plus profondes qui doivent vous inciter à la prudence .

Il ne faut pas méconnaître, tout d'abord, que c'est une question d'équilibre du procès qui vous est posée. Le bénéfice de la présomption d'appréhension des recettes sociales non déclarées reconnu à l'Administration, lorsqu'elle identifie un maître de l'affaire, lui permet de se libérer d'une charge de preuve qui normalement lui incombe. C'est ensuite à la personne qualifiée de maître de l'affaire qu'il appartient de renverser cette présomption. Et il faut bien voir que l'exercice n'a rien d'aisé. Cela suppose soit qu'elle apporte des éléments d'une preuve négative, en démontrant qu'elle n'a pas appréhendé les sommes réputées distribuées, soit qu'elle apporte des éléments de preuve concernant un tiers, en démontrant que c'est un autre qu'elle qui les a appréhendées. Comme l'indiquait Romain Victor dans ses conclusions consacrées à la QPC sur laquelle vous avez pris position le 14 septembre 2016 (*CE, 8^e et 3^e ch., 14 sept. 2016, n° 400882, Cartier, préc.*), la qualité même de maître de l'affaire, qui implique la disposition des fonds sociaux, doit lui permettre de renverser la présomption, si vraiment les revenus distribués ont connu un autre destin que de finir entre ses mains. Mais si cette qualité de maître de l'affaire est partagée, il est bien moins évident de l'affirmer.

La prudence est d'autant plus de mise que se profile, en arrière-plan de la question qui vous est soumise, le principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques . Celui-ci implique notamment que l'impôt réclamé aux contribuables ne soit pas excessif au regard de leurs facultés contributives. Or, à pousser trop loin le mécanisme de présomption d'appréhension des sommes réputées distribuées par une société, il est à craindre que cette règle soit malmenée (V. à ce propos, *A. Mangiavillano, La constitutionnalité de la notion de maître de l'affaire : BF Lefebvre, 2017, p. 5*). Pour le dire autrement, il est nécessaire, afin de garantir la constitutionnalité de ce mécanisme de présomption, que les résultats auxquels il aboutit restent réalistes. Nous l'avons dit : nous sommes prêt à l'admettre lorsque la présomption d'appréhension joue à l'encontre d'une personne qualifiée de seul et unique maître de l'affaire ; pas lorsqu'elle frappe une pluralité de personnes regardées comme ayant agi, conjointement, à la manière d'un seul et unique maître de l'affaire, dès lors que rien ne permet d'affirmer qu'elles ont eu toutes effectivement la disposition de sommes provenant de la société – *a fortiori* à hauteur de la part que chacune devrait être présumée avoir appréhendée.

Il est vrai que le Conseil constitutionnel admet une forme de conciliation entre le principe d'égalité devant les charges publiques et l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale (pour un exemple récent, voyez sa décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, cons. 8). Vous ne disposez pas de travaux préparatoires auxquels vous puissiez utilement vous référer pour affirmer que les dispositions figurant actuellement aux articles 108 et suivants du CGI, qui constituent le substrat de la théorie jurisprudentielle du maître de l'affaire, poursuivent un objectif de lutte contre la fraude fiscale. Comme Romain Victor l'indiquait dans ses conclusions sur la QPC précitée (n° 400882), ces dispositions sont issues d'un décret du 9 décembre 1948 (*D. n° 48-1986, 9 déc. 1948 portant réforme fiscale*), auquel

une loi du 31 décembre 1948 (*L. n° 48-1974, 31 déc. 1948 fixant l'évaluation des voies et moyens du budget de l'exercice 1949 et relative à diverses dispositions d'ordre financier*) a donné valeur législative. Toutefois, comme il le faisait valoir, la réforme alors opérée poursuivait sans doute un objectif de lutte contre la fraude fiscale : il s'agissait de soumettre à l'imposition, non seulement les distributions de résultats ayant donné lieu à des décisions en bonne et due forme des sociétés, mais aussi les distributions dites « officieuses ». Ceci dit, comme le rappelait encore votre rapporteur public, si le Conseil constitutionnel admet des dérogations au principe de l'imposition selon les facultés contributives, au nom de la lutte contre la fraude fiscale, c'est à la condition que ces dérogations restent adaptées et proportionnées à cet objectif (*V. par ex., Cons. const., déc. 29 déc. 2013, n° 2013-684 DC, Loi de finances rectificative pour 2013, cons. 29 : Dr. fisc. 2014, n° 5, comm. 140*).

Déroger au principe de l'imposition selon les facultés contributives en jugeant que dans l'hypothèse d'un maître de l'affaire « pluripersonnel », les revenus réputés distribués par la société sont présumés répartis, par exemple, à parts égales entre les personnes jouant conjointement le rôle de maître de l'affaire ne nous paraîtrait pas proportionné à l'objectif de lutte contre la fraude fiscale. Car l'administration fiscale n'est pas dépourvue de moyens, dans une telle hypothèse, pour identifier qui est ou qui sont les bénéficiaires effectifs des distributions et quels sont les montants appréhendés par chacun. Elle peut, à cette fin, déclencher des examens de situation fiscale personnelle à l'égard des personnes dont elle soupçonne qu'il s'agit de ces bénéficiaires. Et dans ce cadre, elle dispose normalement des outils lui permettant de mettre en évidence, le cas échéant, l'appréhension de sommes distribuées par la société – que ce soit au travers de l'analyse des comptes de la personne soumise à examen de sa situation fiscale personnelle ou après avoir établi une balance de trésorerie à partir de son train de vie.

Cette façon de faire est bien moins commode pour l'Administration, nous en convenons, que celle consistant à invoquer une présomption d'appréhension découlant de la qualité de maître de l'affaire. Mais votre jurisprudence doit être guidée avant tout par la préoccupation d'assurer le respect des principes constitutionnels. Au demeurant, si vous souhaitez faciliter la mise en œuvre par l'administration fiscale de ses pouvoirs de contrôle, vous pourriez juger sans grande peine que la participation à la gestion d'une société distributrice de revenus dont les bénéficiaires ne sont pas tous identifiés constitue un indice de revenus non déclarés, au sens de l'article L. 16 du LPF. L'Administration serait ainsi autorisée à adresser aux personnes ayant participé à la gestion d'une telle société des demandes de justifications portant sur les sommes créditées sur leurs comptes et dont l'origine reste indéterminée.

Notre position, pour la résumer, tient en trois propositions. Nous croyons que rien, dans la vie des affaires, n'interdit d'envisager l'hypothèse dans laquelle plusieurs personnes interviennent dans la gestion d'une société en méconnaissance de l'autonomie de sa personnalité morale, au point qu'elles pourraient être collectivement regardées comme « maître de l'affaire ». Nous croyons que dans une telle hypothèse, lorsque l'administration fiscale établit l'existence de sommes distribuées par la société dont les bénéficiaires ne sont pas identifiés, il est possible d'admettre, à tout le moins de présumer, que les bénéficiaires sont au nombre de ces personnes. Mais nous croyons cette circonstance insuffisante pour

établir une présomption selon laquelle toutes doivent être regardées comme ayant effectivement appréhendé les sommes distribuées – quelle que soit la clé de répartition mise en œuvre.

Aussi nous vous proposons de juger qu'une telle présomption d'appréhension des sommes distribuées de manière occulte par une société ne trouve à s'appliquer que lorsqu'une seule personne est regardée comme le maître de l'affaire. Vous devrez par conséquent écarter le moyen d'erreur de droit que soulève le ministre dans son pourvoi – ainsi que celui tiré d'une dénaturaison qu'il formule incidemment.

11 – Nous voudrions, avant de conclure, apporter trois précisions .

Tout d'abord, il y aurait sans doute lieu d'admettre une exception à la règle que nous vous proposons de dégager dans l'hypothèse très particulière où ce sont deux personnes soumises à imposition commune au titre de l'impôt sur le revenu qui exercent, conjointement, la maîtrise de l'affaire. Puisque l'on peut présumer que le bénéficiaire des distributions est l'une ou l'autre de ces personnes – le « ou » étant non exclusif –, peu importe dans une telle hypothèse de connaître quelle est leur répartition effective : quelle qu'elle soit, la totalité des distributions peut être présumée entrer dans les bases soumises à imposition commune. Le principe même de l'imposition commune conduisant à regarder les deux membres du couple, fiscalement parlant, comme une seule et même personne, il y a bien, dans ce cas particulier, « unicité » du maître de l'affaire.

Ensuite, ce que nous proposons de juger n'empêcherait pas que l'administration fasse échec à une dispersion apparente des pouvoirs de gestion d'une société entre plusieurs personnes en démontrant qu'en réalité, une seule les exerce effectivement et doit être regardée comme le maître de l'affaire. Votre jurisprudence, nous l'avons dit, appréhende de manière très réaliste la notion de maître de l'affaire et admet que l'Administration écarte, le cas échéant, les apparences créées par les contribuables. Si elle établit que différentes personnes intervenant en droit ou en fait dans la marche de la société ne sont en réalité que des prête-noms, elle pourra démasquer, derrière cette collectivité factice, un seul et unique maître de l'affaire.

Enfin, il y aurait peut-être une justification à ce que vous n'abordiez pas identiquement le débat sur la pluri-personnalité du maître de l'affaire, selon qu'il s'agit de reconstituer les résultats d'une société en se fondant sur l'existence de recettes non déclarées, révélées par l'enrichissement inexpliqué de dirigeants sociaux, ou selon qu'il s'agit d'établir qui a bénéficié de revenus distribués par une société de manière occulte. Dans le premier cas, que nous nous sommes borné à rappeler au début de ces conclusions, nous ne voyons rien qui fasse obstacle à ce que l'administration prenne en considération les revenus inexpliqués de plusieurs des dirigeants de droit ou de fait de la société, lorsqu'elle démontre qu'ils ont agi comme les véritables maîtres de l'affaire, pour mettre en évidence l'existence de recettes non déclarées par la société. Une telle différence se justifierait au regard de la fonction différente jouée par la notion de maître de

l'affaire dans ces deux branches de votre jurisprudence : dans le premier cas, il s'agit de remonter d'une pluralité de bénéficiaires de revenus distribués vers la source de ces revenus – pour admettre qu'ils constituent des recettes non déclarées d'une société, il faut que l'administration établisse être en présence des maîtres d'une seule et unique affaire ; dans le second cas, il s'agit d'identifier, à partir d'une source unique de revenus distribués, à qui ils ont bénéficié et à hauteur de quels montants – pour faire jouer la présomption d'appréhension effective de ces revenus, l'administration doit démontrer être en présence d'un seul et unique maître de l'affaire.

12 – Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit : 1° Rejet du pourvoi ; 2° Mise à la charge de l'État d'une somme de 3 000 € au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Vincent Daumas rapporteur public

PRÉSUMPTION D'APPROPRIATION DES SOMMES RÉPUTÉES DISTRIBUÉES LORSQUE LA MAÎTRISE DE L'AFFAIRE EST EXERCÉE PAR PLUSIEURS CONTRIBUABLES : LE DOUTE PROFITE À L'ACCUSÉ

Note :

1 – La question était en suspens ; la présomption d'appropriation des revenus réputés distribués peut-elle jouer lorsque la maîtrise de l'affaire est partagée entre plusieurs contribuables ?

On rappelle à cet égard que la jurisprudence a d'abord créé cette notion de « maître de l'affaire » afin de reconstituer les bénéfices d'une entreprise à partir de l'enrichissement inexplicé de son dirigeant (*CE, plén., 13 juill. 1979, n° 13374, SARL Sté hôtelière Castel-Cap : JurisData n° 1979-600346 ; Lebon, p. 325 ; Dr. fisc. 1980, n° 4, comm. 191, concl. B. Martin Laprade ; JCP G 1980, 13267 ; RJF 9/1979, n° 500, chron. J.-F. Verny, p. 270. – CE, 7e et 8e ss-sect., 26 mai 1982, n° 24672 : RJF 7/1982, n° 642. – CE, 7e et 9e ss-sect., 11 juin 1982, n° 20860 et 20861 : Dr. fisc. 1983, n° 7, comm. 252, concl. J.-F. Verny ; RJF 8-9/1982, n° 809*). Mais elle l'a aussi et surtout utilisé afin de permettre à l'administration fiscale d'imposer les sommes réputées distribuées à la suite d'un rehaussement des bénéfices imposables d'un groupement soumis à l'IS (*CGI, art. 109, I, 1°*), sans avoir à démontrer la matérialité de l'appréhension par les bénéficiaires, simplement du fait de leur situation privilégiée au sein de l'entreprise (*CE, 7e et 8e ss-sect., 8 févr. 1980, n° 99992 : Dr. fisc. 1980, n° 20, comm. 1100 ; RJF 3/1980, n° 220. – CE, 7e et 9e ss-sect., 29 avr. 1985, n° 60209, Indivision Ferdinand Stoeckel : JurisData n° 1985-600023 ; Dr. fisc. 1985, n° 45, comm. 1913, concl. Ph. Bissara ; RJF 6/1985, n° 872 – inédite au Recueil. – CE, 9e et 10e ss-sect., 31 déc. 2008, n° 296472, Multari : JurisData n° 2008-081454 ; Dr. fisc. 2009, n° 15, comm. 271, concl. C. Legras ; RJF 4/2009, n° 346. – CE, 3e ss-sect., 11 févr. 2008, n° 281268, Colson : RJF 5/2008, n° 555. – CE, 9e et 10e ss-sect., 14 oct. 2015, n° 364797, Bogossian : JurisData n° 2015-023264 ; Dr. fisc. 2015, n° 48, comm. 700, concl. É. Bokdam-Tognetti ; RJF 1/2016, n° 29*). Jurisprudence récemment transposée aux rémunérations et distributions occultes visées à l'article 111, c du CGI (*CE, 3e et 8e ch., 13 juin 2016, n° 391240, min. c/ Cekerek : JurisData n° 2016-012485 ; Dr. fisc. 2016, n° 37, comm. 478, concl. V. Daumas*).

Certes, l'administration fiscale peut demander à la personne morale de désigner les bénéficiaires de l'excédent de distribution (*CGI, art. 117*), sous peine d'amende (75 % ou 100 % des sommes réputées distribuées, selon que l'entreprise a ou non spontanément fait figurer les sommes en cause dans sa déclaration de résultats), mais, même si cette dernière fait droit à la demande administrative, une telle dénonciation n'est pas opposable au contribuable (*CE, 9e et 10e ss-sect., 31 déc. 2008, n° 296472*,

Multari, préc.), sauf si le dirigeant s'est désigné lui-même (*CE, sect., 8 nov. 1974, n° 83219, 83823 et 87994 : Dr. fisc. 1975, n° 44, comm. 1430, 1437 et 1438 ; RJF 1/1975, n° 17, chron. B. Martin Laprade, p. 9. – CE, 8e et 9e ss-sect., 3 mars 1986, n° 32751, Delattre : JurisData n° 1986-608021 ; Dr. fisc. 1986, n° 27, comm. 1295, concl. Ph. Martin*) ou s'il a été désigné par l'avocat de la société qui est également son conseil personnel (*TA Melun, 3e ch., 19 sept. 2013, n° 1102728, Ben M'hanna : JurisData n° 2013-024431 ; Dr. fisc. 2013, n° 48, comm. 530*).

À vrai dire, la présomption d'appropriation ne suscite pas vraiment de réserve quant à sa mise en œuvre lorsqu'une seule personne est susceptible d'avoir bénéficié des distributions compte tenu de son statut et/ou de ses fonctions dans l'entreprise. Les doutes sont en revanche permis lorsque ces qualités se retrouvent chez plusieurs personnes. Comment alors affirmer que l'une plus que l'autre est le maître de l'affaire ? À moins de les qualifier comme tel et de les imposer l'une et l'autre, mais dans ce cas selon quelle proportion ? Autant d'interrogations propres à habiter l'esprit des membres du Conseil d'État au moment de juger l'affaire qui nous occupe.

En l'espèce, une SARL exploitant un restaurant de plage avait fait l'objet d'une rectification de son bénéfice imposable pour avoir dissimulé une partie de ses recettes. Se fondant sur l'article 109, 1, 1° du CGI, l'administration fiscale entreprit également d'imposer les sommes réputées distribuées entre les mains de deux de ses associés – Monsieur B. C. gérant de la société disposant de 49 % des droits, et son frère Monsieur A. C. disposant de 2 % des droits mais dont la compagne en possédait 49 % – chacun à hauteur de la moitié des recettes dissimulées. Si les prétentions de Monsieur A. C. furent rejetées en appel (*CAA Marseille, 3e ch., 12 févr. 2015, n° 13MA02382*) – ce dernier n'ayant pas contesté avoir personnellement appréhendé la moitié des revenus réputés distribués par la société – Monsieur B. C. obtint au contraire gain de cause et fût déchargé de l'impôt se rapportant aux revenus qu'il aurait perçus en 2005 (47 034 €) et 2006 (86 234 €). Selon la cour : « (...) la circonstance que M. B. C., porteur de 49 % des parts de la SARL Lucas, en était le gérant de droit, ne suffit pas à établir qu'il était le seul maître de l'affaire (...) ». Son frère avait en effet également exercé certains pouvoirs dans la société.

En écartant la présomption en présence de plusieurs maîtres de l'affaire, la cour de Marseille avait rejoint la solution retenue par la majorité des cours administratives d'appel (*CAA Paris, 9e ch., 19 déc. 2014, n° 14PA03186, Ribeiro : JurisData n° 2014-035168 ; Dr. fisc. 2015, n° 15, comm. 254, note Ch. Oriol ; RJF 4/2015, n° 317. – CAA Versailles, 1re ch., 23 juin 2015, n° 13VE02189, min. c/ M. F : RJF 11/2015, n° 912. – CAA Lyon, 2e ch., 1er mars 2016, n° 14LY02593, M. S : JurisData n° 2016-014914 ; RJF 6/2016, n° 527, C 527, concl. P. Besse*). La cour de Nancy avait toutefois exprimé un point de vue

différent (*CAA Nancy, 2e ch., 20 déc. 2001, n° 97NC02665, Ulliac : JurisData n° 2001-177729 ; Dr. fisc. 2002, n° 28, comm. 584 ; RJF 5/2002, n° 514*). Il était donc attendu de la cour régulatrice qu'elle fixe la jurisprudence.

Pour rejeter le pourvoi de l'administration fiscale, le Conseil d'État juge en formation plénière que : « (...) le contribuable qui, disposant seul des pouvoirs les plus étendus au sein de la société, est en mesure d'user sans contrôle de ses biens comme de biens qui lui sont propres et doit ainsi être regardé comme le seul maître de l'affaire, est présumé avoir appréhendé les distributions effectuées par la société qu'il contrôle ». Il approuve la cour administrative d'appel de Marseille d'avoir jugé que l'administration fiscale n'apportait pas d'éléments suffisants permettant de regarder Monsieur B. C. comme le seul maître de l'affaire.

Cette décision nous invite à réfléchir sur la notion de « maître de l'affaire » propre à faire présumer l'appréhension des revenus distribués, au travers de deux affirmations explicitement contenues dans la décision : seul le maître de l'affaire, doté des pouvoirs les plus étendus dans l'entreprise, est présumé avoir appréhendé les revenus réputés distribués (1), et l'appréhension des revenus réputés distribués n'est présumée que s'il y a un seul maître de l'affaire (2).

1. Seul le maître de l'affaire est présumé avoir appréhendé les revenus réputés distribués

2 – En droit fiscal, la théorie du « maître de l'affaire » constitue un dépassement de la personnalité morale par l'effet d'une confusion des patrimoines (*V. J.-R. Pellas, La notion de maître de l'affaire en droit fiscal, BF Lefebvre, 2015, p. 325*). Nous mettrons de côté le cas des décisions qui, pour l'imposition des sommes inscrites en « charges à payer », regardent si leur bénéficiaire avait la « maîtrise de l'affaire » et donc le pouvoir de percevoir le revenu (*V. CE, 10e et 9e ss-sect., 10 déc. 2010, n° 308189, Meyneng : RJF 3/2011, n° 269. – CE, 10e et 9e ss-sect., 20 déc. 2013, n° 344899, Montjarret : Dr. fisc. 2014, n° 13, comm. 241, concl. D. Hedary, note C. Modicom et P. Gour*). La même approche peut être observée en droit commercial lorsqu'il s'agit de tenir pour fictive une société dont le patrimoine s'est confondu avec celui de ses associés, afin notamment de rechercher leur responsabilité pécuniaire (*V. M. Germain et V. Magnier, Traité de droit des affaires, Les sociétés commerciales, t. 2 : LGDJ, 21e éd., 2014, n° 1536*), y compris sur le fondement d'une extension des procédures collectives (*C. com., art. L. 621-2, al. 2, le texte faisant une distinction entre la fictivité de la personne morale et la confusion des patrimoines. – V. C. Saint-Alary-Houin, Droit des entreprises en difficulté : LGDJ, coll. Précis Domat, 10e éd., 2016, n° 445 et s.*). Elle s'écarte par contre de l'approche du droit civil qui ne fait nullement de la confusion des patrimoines une condition d'application de la gestion d'affaire (*C. civ., art. 1301*). Ici, chacun est à sa

place ; le gérant d'affaire qui accomplit les actes de gestion et le maître de l'affaire qui a profité de la gestion de ses biens par autrui (*V. A. Bénabent, Droit des obligations : LGDJ, Précis Domat, 15e éd., 2016, n° 439 et s.*).

Il est donc bien acquis que la confusion des patrimoines est une atteinte au droit de propriété d'autrui (bien entendu, nous ne visons pas les cas légaux de confusion de patrimoine, tel que l'opération de dissolution sans liquidation de l'article 1844-5 du Code civil, *V. E. Lourdeau-Morel, Confusion de patrimoine : Éditions Francis Lefebvre, 2016*). Mais il est tout aussi acquis que la confusion des patrimoines n'a été rendue possible que par l'étendue des pouvoirs de gestion du maître de l'affaire. Ces deux éléments sont expressément contenus dans le considérant ci-dessus rappelé : l'exercice des pouvoirs de gestion les plus étendus au sein de la société est la cause de la confusion des patrimoines, et l'usage sans contrôle des biens et des fonds de la société comme s'ils étaient des biens propres du maître de l'affaire en est sa conséquence.

La cause : l'étendue des pouvoirs de gestion – À l'occasion de plusieurs QPC (non renvoyées au Conseil constitutionnel), le Conseil d'État avait déjà jugé en 2015 « qu'une personne reconnue comme étant le seul maître de l'affaire, qui a ainsi l'entier pouvoir de gestion économique et financière de l'entreprise, peut disposer sans contrôle des fonds sociaux et n'est ainsi pas placée dans la même situation qu'un autre associé ou dirigeant » (*CE, 8e ss-sect., 3 juin 2015, n° 370699, Corbet : JurisData n° 2015-016467 ; RJF 12/2015, n° 1045*), puis de manière plus précise en 2016 « qu'est qualifiée de maître de l'affaire une personne qui exerce la responsabilité effective de l'ensemble de la gestion administrative, commerciale et financière de la société et dispose sans contrôle de ses fonds » (*CE, 8e et 3e ch., 14 sept. 2016, n° 400882, Cartier : Dr. fisc. 2016, n° 42-43, comm. 561, concl. R. Victor ; RJF 12/2016, n° 1113*). – V. à propos de cette dernière décision, *A. Mangiavillano, La constitutionnalité de la notion de maître de l'affaire : BF Lefebvre, 2017, p. 5*). La « maîtrise de l'affaire » résulte d'un ensemble d'éléments qui doivent être appréciés *in concreto*. La participation au capital n'est que l'un de ces éléments ; après avoir fait de la détention du capital un critère déterminant (*CE, 7e et 9e ss-sect., 27 mars 1981, n° 10080 : RJF 6/1981, n° 584* – détention de plus de 99 % des droits), le Conseil d'État a admis qu'un associé minoritaire puisse être qualifié de maître de l'affaire (*CE, 3e et 8e ss-sect., 8 juin 2001 n° 219872, Maillard : JurisData n° 2001-062423 ; Dr. fisc. 2001, n° 44-45, comm. 1005, concl. F. Séners ; RJF 10/2001, n° 1235*). Désormais, la jurisprudence attache bien plus d'importance à l'exercice du pouvoir d'un dirigeant qui dispose librement des fonds sociaux, notamment parce qu'il détient seul la signature sur les comptes de la société (*CE, 8e et 3e ss-sect., 30 déc. 2011, n° 332088, min. c/ M. Le Goff : Dr. fisc. 2012, n° 16, comm. 263, concl. L. Olléon ; RJF 4/2012, n° 362*. – *TA Cergy-Pontoise, 2e ch., 13 mars 2012,*

n° 0908682, *Kaya* : *RJF* 8-9/2012, n° 820), y compris lorsque les distributions ont été faites par l'intermédiaire d'une société dont il possède également la signature (*CAA Paris*, 5e ch., 24 mars 2016, n° 14PA04288, *Signes* : *JurisData* n° 2016-006047 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 16, *comm.* 291, *note O. Lemaire*).

La conséquence : l'usage sans contrôle des biens sociaux comme des biens propres – C'est la marque de la confusion des patrimoines (elle peut au demeurant tomber sous la qualification pénale d'abus de biens sociaux, *V. C. com.*, art. L. 241-3, 4° pour les SARL et L. 242-6, 3° pour les SA). La confusion des patrimoines n'a pas besoin d'être démontrée, sinon cela reviendrait à exiger la preuve de l'appréhension des sommes réputées distribuées ; il suffit qu'elle soit rendue possible grâce à la situation privilégiée du contribuable dans la société. Si ce dernier a exercé les pouvoirs de gestion les plus étendus au sein de l'entreprise, le risque de confusion des patrimoines est suffisamment élevé pour que soit présumée (présomption simple) l'appréhension des sommes réputées distribuées en application des articles 109, 1, 1°, ou 111, c du CGI. Ce dispositif ne méconnaît pas les principes fondamentaux garantis par la Constitution, et notamment le principe d'égalité devant les charges publiques (*CE*, 8e ss-sect., 3 juin 2015, n° 370699, *Corbet*, *préc.*, pour l'application de l'article 111, c, du CGI. – *CE*, 8e et 3e ch., 14 sept. 2016, n° 400882, *Cartier*, *préc.*, pour l'application de l'article 109, 1, 1° du CGI. – V. toutefois, en ce qui concerne cette dernière décision, la note très critique du professeur Alexandre Mangiavillano, *A. Mangiavillano, La constitutionnalité de la notion de maître de l'affaire, préc.*).

Reste la difficulté à laquelle était confronté le Conseil d'État : que décider lorsque plusieurs personnes sont susceptibles d'avoir appréhendé les sommes réputées distribuées ?

2. L'appréhension des revenus réputés distribués n'est présumée que s'il y a un seul maître de l'affaire

3 – La règle posée par le Conseil d'État est parfaitement claire : la présomption d'appropriation des revenus réputés distribués ne peut pas jouer s'il n'y a pas un seul maître de l'affaire. Dans l'espèce que nous commentons, le fait que le frère du contribuable détenait également un pouvoir de signature a conduit le Conseil d'État à décharger ce dernier de toute imposition.

On ne peut toutefois tenir sous silence la gêne que nous éprouvons à la lecture de cette décision, non pas tant d'ailleurs sur le terrain de la solution que sur celui de sa justification. En effet, la solution du Conseil d'État nous semble pouvoir être justifiée de deux manières : soit la maîtrise de l'affaire implique un pouvoir exclusif ce qui exclut *ab initio* le jeu de la présomption dans une hypothèse de pouvoir partagé car il n'y a pas dans ce cas de maître de l'affaire, soit la maîtrise de l'affaire peut être partagée mais la

présomption ne peut malgré tout pas jouer car il y a une incertitude quant à l'appropriation des sommes réputés distribuées.

Écrire comme le Conseil d'État que celui qui exerce « seul » les pouvoirs de gestion est le « seul » maître de l'affaire revient, semble-t-il, à admettre la possibilité d'une pluralité de maîtres. Nous aurions préféré lire que « seul » celui qui exerce « seul » les pouvoirs de gestion est le maître de l'affaire... Ainsi que l'a souligné le rapporteur public Vincent Daumas dans ses conclusions : « comme la souveraineté, la maîtrise d'une affaire n'est pas divisible, de sorte qu'il ne peut y en avoir qu'une ». Toutefois, alors que ce dernier admet que la maîtrise de l'affaire peut être exercée collectivement (« conjointement, par une pluralité de personnes qui s'entendent suffisamment bien, non seulement pour insuffler une direction commune à la gestion d'une société, mais aussi pour disposer de ses fonds comme s'ils s'agissait de leurs biens propres »), nous pensons qu'il ne peut y avoir qu'un seul maître identifié qui concentre tous les pouvoirs ; sinon, ce n'est pas le maître. Cette position est d'ailleurs accréditée par le Conseil d'État lui-même lorsqu'il décrit la maîtrise de l'affaire comme ayant pour effet d'user « sans contrôle » des biens de la société à des fins personnelles. Or, il y a bien un contrôle en cas de gestion collective – concurrente ou conjointe – d'une société (V. par ex., en cas de pluralité de gérants d'une SARL, l'article L. 223-18, alinéa 7 du Code de commerce qui instaure au profit d'un gérant un droit d'opposition à raison des actes accomplis par l'autre. – V. *M.-H. Monsérié-Bon et L. Grosclaude, Droit des sociétés et des groupements : LGDJ, coll. Cours, 2016, n° 790*).

Quelle que soit l'analyse retenue (absence de maître de l'affaire, plusieurs maîtres de l'affaire ou maîtrise collective de l'affaire) la solution est la même et elle ne souffre pas la critique : la présomption d'appropriation ne peut pas jouer lorsque le pouvoir est partagé . Dans ce cas en effet, il n'est pas possible d'affirmer qu'un contribuable plutôt qu'un autre a eu la disposition du revenu au sens de l'article 12 du CGI. Par ailleurs, à supposer même que l'on franchisse ce premier obstacle en affirmant, pourquoi pas, une forme d'appropriation « collective » des fonds, se présente immédiatement un second obstacle : comment répartir le revenu imposable entre les bénéficiaires présumés ? Certes, la plupart du temps les maîtres de l'affaire sont associés, et l'on songe alors naturellement à une répartition au prorata de leurs droits, mais d'une part ce n'est pas nécessairement le cas et d'autre part une telle répartition repose sur un postulat qui n'a rien d'évident puisqu'il revient finalement à assimiler les distributions présumées de bénéfices à des dividendes alors que leur nature est très différente. Ce serait ajouter à une présomption d'appropriation une présomption de répartition peu justifiable économiquement (V. toutefois la position plus nuancée de Christelle Oriol, *concl. Ch. Oriol ss CAA Paris, 9e ch., 19 déc. 2014, n° 14PA03186, Ribeiro, préc.*). Qui plus est, ainsi que le souligne Vincent Daumas dans ses conclusions précitées, cela

aurait placé le contribuable dans une situation extrêmement délicate (comment rapporter la preuve contraire ?), avec en arrière-plan est problème aigu de constitutionnalité (*quid* de l'égalité devant les charges publiques ?). Par exception, nous rejoindrons également la position du rapporteur public en faisant jouer la présomption d'appropriation si les maîtres de l'affaire font l'objet d'une imposition commune à l'IR (hypothèse d'un couple de gérants), car dans ce cas la répartition effective des sommes importe peu.

La décision commentée vient donc utilement restreindre la présomption d'appropriation à des situations dans lesquelles il n'y a pas a priori de doute quant à la disposition du revenu. Pour cette raison, la restriction ne devrait pas s'appliquer lorsque la jurisprudence utilise la notion de maître de l'affaire pour reconstituer le bénéfice imposable d'une société à partir de l'enrichissement inexplicé de ses dirigeants. Dans ce cas en effet, la disponibilité du revenu n'est pas en cause puisque la finalité de la présomption n'est pas d'imposer les dirigeants mais la société. Elle n'aura également aucun effet lorsque la notion de maître de l'affaire est utilisée pour imposer les rémunérations inscrites sur un compte de frais à payer que le dirigeant a le pouvoir de mettre en paiement. Il s'agit bien ici d'un problème de disponibilité du revenu mais il n'y a aucun doute ni quant à l'identité du bénéficiaire ni quant au montant imposable.

Ainsi justifiée et cantonnée, la solution retenue par le Conseil d'État dans sa décision du 22 février 2017 doit être pleinement approuvée. Le doute profite toujours à l'accusé...

Mots clés : Revenus de capitaux mobiliers. - Revenus distribués. - Revenus réputés distribués. - Présomption d'appropriation par le maître de l'affaire. - Maîtrise de l'affaire exercée par plusieurs personnes : exclusion de la présomption