

N° 391240
Ministre des finances et des
comptes publics
c/ M. A...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies
Séance du 25 mai 2016
Lecture du 13 juin 2016

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

1. Le présent pourvoi vous conduira à faire application de la notion jurisprudentielle de « maître de l'affaire », notion 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 résultats 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 dissimulés : les dispositions de l'article 109, 1, 1° du code général des impôts (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 amène à la question d'administration de la preuve que nous évoquions. Selon une règle générale bien établie dans votre jurisprudence, lorsque l'administration fiscale établit des impositions supplémentaires à la charge d'un contribuable selon la procédure de rectification 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 distributrice de désigner les bénéficiaires de ces 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 section, 8 novembre 1974, n° 83219, au Recueil, RJF 1/1975 n° 17).

Que l'administration utilise la procédure de l'article 116 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 qu'elle soit en mesure, bien sûr, 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 (CE 29 avril 1985, Indivision F... S..., n° 60209, inédite au Recueil, RJF 6/1985 n° 872, Droit fiscal 1985 comm. 1913 avec concl. Ph. Bissara ; CE 31 décembre 2008, M. et Mme M..., n° 296472, aux tables du Recueil et à la RJF 4/2009 n° 346).

Comme plusieurs de nos collègues l'ont signalé avant nous à ce pupitre, les éléments sur lesquels vous vous appuyez pour appréhender la notion de maître de l'affaire ont connu une évolution. Votre jurisprudence a depuis longtemps abandonné le critère de la détention majoritaire du capital social¹. D'une approche capitalistique, 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. Dans cette recherche, 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 rien qu'un indice. 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 de la 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.

2. Ce rappel de votre jurisprudence effectué, nous pouvons en venir au pourvoi qui vous est soumis.

Après avoir procédé à une vérification de la comptabilité de la SARL F2E et à un contrôle sur pièces des déclarations de M. A..., gérant et associé à hauteur de 50 % de cette société, l'administration fiscale a estimé que certains paiements et retraits d'espèces effectués par débit du compte bancaire de la société, qui n'étaient pas retracés en comptabilité, ne présentaient pas de lien avec l'activité de cette dernière. L'administration a considéré que ces sommes constituaient des rémunérations et avantages occultes au sens du c de l'article 111 du CGI, que ces dispositions réputent revenus distribués. Parce qu'elle a regardé M. A... comme le maître de l'affaire, elle a imposé les sommes en question entre ses mains. Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, établies au titre de l'année 2010, ont été assorties de majorations. Le contribuable a toutefois obtenu de la cour administrative d'appel de Lyon la décharge d'une partie de ces sommes.

Le ministre se pourvoit en cassation contre la partie de son arrêt qui prononce cette décharge. Il ne vous demande que l'annulation des articles 1^{er} à 4 de l'arrêt attaqué, laissant de côté, par étourderie ou générosité, l'article 5 qui mettait une somme à la charge de l'Etat au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

¹ Voir par exemple, retenant la qualité de maître de l'affaire pour un dirigeant ne détenant aucune part sociale : CE 6 février 1995, M. P..., n° 68383, inédite au Recueil, RJF 5/1995 n° 606 ; pour un dirigeant détenant 30 % du capital : CE 8 juin 2001, M. M..., n° 219872, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 10/2001 n° 1235.

La cour a commencé par rappeler que le contribuable avait refusé les rectifications et que l'administration supportait, par suite, la charge de la preuve. Elle a jugé que, pour établir que les prélèvements en cause avaient été effectués par M. A... lui-même, pour son propre profit, le ministre se bornait à soutenir que l'intéressé, gérant et associé à hauteur de 50 % de la SARL F2E, avait seul la maîtrise commerciale, administrative et financière de cette société, mais que cette seule circonstance ne permettait toutefois pas d'établir que la société avait effectivement versé ou accordé à M. A... personnellement des rémunérations ou des avantages susceptibles, le cas échéant, de constituer des rémunérations et avantages occultes au sens du c de l'article 111 du CGI. La cour en a déduit qu'indépendamment du caractère professionnel ou non de tout ou partie des dépenses payées au moyen des sommes en cause, l'administration n'apportait pas la preuve de ce que M. A... avait bénéficié de distributions imposables à son nom sur le fondement de l'article 111, c du CGI.

Nous nous sommes demandé, à la lecture de ces motifs critiqués par le pourvoi, si la cour s'était placée sur le terrain de l'absence de preuve de l'existence de rémunérations ou avantages occultes au sens de l'article 111, c du CGI ou bien sur celui de l'absence de preuve de l'appréhension par M. A... de ces sommes réputées distribuées. En cassation, les parties placent exclusivement le débat sur ce second terrain. A la réflexion, il nous semble que c'est effectivement le bon. Les sommes en litige correspondaient à divers prélèvements sur le compte bancaire de la société, qui n'avaient fait l'objet d'aucune inscription en comptabilité², et dont l'administration faisait valoir qu'aucune pièce justificative ne permettait de les regarder comme correspondant à des dépenses exposées dans le cadre de l'activité professionnelle de la société. Cela suffisait, nous semble-t-il, pour considérer que ces prélèvements correspondaient à des distributions de revenus dissimulées, c'est-à-dire à des avantages occultes au sens de l'article 111, c du CGI. Au demeurant, la cour indique expressément qu'il n'est pas besoin de se prononcer sur le caractère professionnel ou non des dépenses payées au moyen de ces prélèvements – c'est donc bien qu'elle se place sur l'autre terrain, celui de l'absence de preuve de l'appréhension des sommes en cause par M. A....

Même envisagés exclusivement sur ce terrain, les motifs de l'arrêt conservent une légère ambiguïté : ils pourraient être lus, soit comme jugeant que l'administration apportait insuffisamment d'éléments pour démontrer la qualité de maître de l'affaire de M. A..., soit comme jugeant que cette qualité ne permettait pas de le regarder comme ayant effectivement appréhendé les sommes réputées distribuées par la société. C'est cette seconde lecture qui nous paraît la plus fidèle – étant observé que, si vous reteniez la première, l'arrêt prêterait le flanc à un moyen de dénaturation soulevé par le ministre.

La cour administrative d'appel nous paraît donc avoir jugé que la démonstration de la qualité de maître de l'affaire de M. A... restait sans incidence sur le point de savoir s'il avait effectivement appréhendé des revenus réputés distribués par la société. Ce faisant, la cour a commis l'erreur de droit que lui reproche le pourvoi, puisqu'elle a méconnu le régime de présomption d'appréhension des revenus distribués que nous avons évoqué tout à l'heure.

Tout au plus peut-on s'interroger sur le point de savoir si cette présomption s'applique aussi lorsque la société est réputée avoir distribué des revenus sur le fondement de

² Lors de la vérification de comptabilité de la société, un procès-verbal de défaut de présentation de la comptabilité avait été établi.

l'article 111, c du CGI, c'est-à-dire lorsque sont en cause des rémunérations ou avantages occultes – cette question, qui a disparu du débat à hauteur de cassation, était discutée devant la cour. La réponse ne nous paraît pas douteuse.

Vous savez que la jurisprudence rendue pour l'application des dispositions quelque peu sibyllines des articles 109 et suivants du CGI, relatives aux revenus distribués, a fait des dispositions de l'article 111, c, en dépit de leur lettre, une base légale d'imposition autonome (CE 14 juin 1963, Min. des finances c/ sieur C..., n° 59688, au Recueil p. 372). Il permet à l'administration d'imposer en tant que revenus distribués, entre les mains de leurs bénéficiaires, les « rémunérations et avantages occultes » octroyés par une société. Et cela, indépendamment du résultat, bénéficiaire ou déficitaire, de la société, et quelle que soit l'identité du bénéficiaire de la distribution, qui peut être un tiers. Sur ces deux points, les dispositions de l'article 111, c sont d'application plus large que celles de l'article 109, 1, 1° et 2°, qui constituent les deux autres fondements permettant d'imposer des sommes en tant que revenus réputés distribués. Comme l'écrivait Jean Maïa dans une chronique parue à la Revue de jurisprudence fiscale en 2001, consacrée au régime d'imposition des revenus distribués³, « la clé d'entrée dans le champ de l'article 111 c est seulement le caractère dissimulé de la distribution ».

A cette clé d'entrée relativement permissive autorisant l'imposition de sommes en tant que revenus distribués, faut-il adjoindre, sur la question de l'identification du bénéficiaire, la présomption d'appréhension reconnue en faveur de l'administration lorsqu'elle parvient à démontrer que la personne imposée est le maître de l'affaire ? Curieusement, nous n'avons trouvé, dans votre jurisprudence, qu'une seule décision qui combine l'application des dispositions de l'article 111, c du CGI avec la présomption découlant de la qualité de maître de l'affaire : c'est celle rendue par votre 8^e sous-section jugeant seule le 3 juin 2015 sur une question prioritaire de constitutionnalité critiquant cette présomption (CE 3 juin 2015, M. et Mme C..., n° 370699, inédite au Recueil, RJF 12/2015 n° 1045). Nous vous invitons à confirmer ce précédent. Nous ne voyons pas en effet ce qui justifierait de traiter différemment des sommes qualifiées de revenus distribués, selon la base légale retenue par l'administration fiscale pour les imposer. Dans tous les cas, dès lors que le bénéficiaire de ces distributions n'apparaît pas clairement, il est raisonnable de considérer que le maître de l'affaire, lorsqu'il y en a un, doit être réputé les avoir appréhendées : s'il a pu, une fois ces sommes prélevées, en faire bénéficier d'autres personnes, c'est lui, du moins, qui en a eu la disposition. Ajoutons qu'un traitement différencié selon la base légale utilisée serait d'autant plus fâcheux que les champs d'application respectifs des dispositions du 1° du 1 de l'article 109, du 2° du 1 de ce même article et du c de l'article 111 du CGI se chevauchent dans une certaine mesure, ce qui pourrait conduire à faire dépendre le régime de preuve applicable du choix retenu en dernier lieu par l'administration pour asseoir l'imposition.

Pour ces raisons, nous croyons que l'administration pouvait faire application de la présomption d'appréhension des revenus distribués par le maître de l'affaire dans le cas d'une imposition fondée sur l'article 111, c du CGI.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation des articles 1^{er} à 4 de l'arrêt attaqué ;

³ « Rémunérations et avantages occultes : pas de distribution sans imposition ? », RJF 5/2001 p. 395.

2. Renvoi de l'affaire, dans la mesure de la cassation prononcée, à la cour administrative d'appel ;

3. Rejet des conclusions présentées par M. A... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.