

N° 388887

**Ministre de l'économie et des
finances**

3ème, 8ème, 9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 3 février 2017

Lecture du 22 février 2017

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

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

1.1. 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° 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 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 section, 8 novembre 1974, n° 83219, au Recueil, RJF 1/1975 n° 17).

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 (voyez par exemple CE 29 avril 1985, Indivision Ferdinand Stoeckel, n° 60209, inédite au Recueil, RJF 6/1985 n° 872 ; CE 31 décembre 2008, M. et Mme M..., n° 296472, aux tables du Recueil et à la RJF 4/2009 n° 346). Soulignons que, la plupart du temps, cette présomption jurisprudentielle d'appréhension des revenus distribués vient s'ajouter à la présomption légale de distribution des bénéfices 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.

1.2. 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 Emilie Bokdam 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 14 octobre 2015, M. B..., n° 364797, aux tables du Recueil, RJF 1/2016 n° 29 et C 29). C'est celle dans laquelle l'administration fiscale entreprend de reconstituer les bénéfices d'une société à partir de l'enrichissement inexplicé 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 plénière, 13 juillet 1979, Min. du budget c/ SARL « Société hôtelière Castel Cap », n° 13374, au Recueil, RJF 9/1979 n° 500, avec chronique J-F. Verny p. 270 ; CE 26 mai 1982, n° 24672, inédite au Recueil, RJF 7/1982 n° 642 ; CE 11 juin 1982, n° 20861, aux tables du Recueil, RJF 8-9/1982 n° 809). Vous avez également mobilisé la notion de maître de l'affaire dans le cadre de cette veine jurisprudentielle et nous partageons l'analyse d'Emilie Bokdam 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.

1.3. 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.

A 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 social¹. 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)

¹ La doctrine s'accorde pour reconnaître, comme fondatrices de cette inflexion jurisprudentielle, deux décisions du 6 février 1985 (CE 6 février 1985, Société des transports Georges Evenisse, n° 43328 et 43330, aux tables du Recueil, RJF 4/1985 n° 538, aux conclusions du président Racine, parues à Droit fiscal 1985 comm. 969 ; CE 6 février 1985, Société des transports Georges Evenisse, n° 43329, inédite au Recueil comme à la RJF).

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 14 septembre 2016, M. et Mme C..., n° 400882, inédite au Recueil, RJF 12/2016 n° 1113).

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 8 juin 2001, M. M..., n° 219872, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 10/2001 n° 1235), voire un dirigeant ne participant pas au capital (CE 6 février 1995, M. P..., n° 68383, inédite au Recueil, RJF 5/1995 n° 606). 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.

*

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

2.1. 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.

A 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. A 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° 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 »², 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.

2.2. 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 réintégrés dans leurs bases d'imposition (CAA Nancy, 20 décembre 2001, M. U..., n° 97NC02665, C+, RJF 5/2002 n° 514). Plus récemment, deux autres cours administratives d'appel, Paris et Versailles, ont retenu la position inverse, en refusant de faire jouer la

² La cour emploie elle-même des guillemets.

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, 19 décembre 2014, M. et Mme R..., n° 14PA03186, C, RJF 4/2015 n° 317, arrêt rendu aux conclusions contraires du rapporteur public, avec note Ch. Oriol à Droit fiscal 2015 comm. 254 ; CAA Versailles, 23 juin 2015, Ministre c/ M. F..., n° 13VE02189, C+, RJF 11/2015 n° 912). La cour administrative d'appel de Lyon est allée plus récemment encore dans le même sens, dans deux arrêts du 1^{er} mars 2016, dont l'un a été publié (CAA Lyon, 1^{er} mars 2016, M. S..., n° 14LY02593, C+, RJF 6/2016 n° 527, avec concl. P. Besse à cette même revue, n° C 527). 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 11 mai 1979, Min. du budget, n° 12714 et 12127, inédite au Recueil, RJF 7/8 1979 n° 425) – 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 8 février 1980, n° 99992, aux tables du Recueil sur d'autres points, RJF 3/1980 n° 220) – 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 27 mars 1981, n° 19080, inédite au Recueil comme à la RJF) – 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 1^{er} juillet 1985, SA « Super Ménager », n° 46123, inédite au Recueil, RJF 10/1985 n° 1282) – 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 qualité³.

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 30 décembre 2011, Ministre c/ M. L... G..., n° 332088, RJF 4/2012 n° 362, conclusions publiées au BDCF 4/2012 n° 44), 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

³ Voyez en particulier, tout récemment, une décision de votre 8^e 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 3 juin 2015, M. et Mme C..., n° 370699, inédite au Recueil, RJF 12/2015 n° 1045).

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.

*

3. 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.

3.1. 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.

3.2. 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 (n° 400882, précitée), 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 malmenée⁴. 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

⁴ Voir, à ce propos, Alexandre Mangiavillano, « La constitutionnalité du maître de l'affaire », Bulletin fiscal Francis Lefebvre 1/2017.

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 1948⁵, auquel une loi du 31 décembre 1948⁶ 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 (voyez par exemple sa décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, cons. 29).

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 souhaitiez 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 des dispositions de l'article L. 16 du livre des procédures fiscales. 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

⁵ Décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale.

⁶ Loi n° 48-1974 du 31 décembre 1948 fixant l'évaluation des voies et moyens du budget de l'exercice 1949 et relative à diverses dispositions d'ordre financier.

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 dénaturation qu'il formule incidemment.

3.3. 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, « uni-personnalité » 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 inexplicé 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 inexplicés 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.

*

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Rejet du pourvoi ;
2. Mise à la charge de l'Etat d'une somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.