

N° 435648  
M. M...

3<sup>e</sup> chambre jugeant seule

Séance du 11 mars 2021  
Décision du 12 avril 2021

## CONCLUSIONS

### M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

M. Jean-Paul M... était jusqu'en avril 2009 le président et principal associé de la SAS Samdis, qui exploite un hypermarché Leclerc à A...-M... (Cher). A l'issue d'une vérification de comptabilité de cette société, l'administration fiscale a réintégré à son résultat imposable des frais de déplacement et de restaurant qu'elle a estimé avoir été indûment remboursés à M. M..., et a imposé ces sommes en tant que revenus distribués entre les mains de ce dernier dans le cadre d'un contrôle sur pièces, au titre des années 2007 à 2009. M. M... a contesté les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales qui en ont résulté, à hauteur de 40 149 euros en droits. Par un arrêt du 29 août 2019, la cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé que ces sommes devaient être imposées dans la catégorie des traitements et salaires et a fait droit à une demande en ce sens de substitution de base légale présentée par l'administration. Elle n'a accordé la décharge à M. M... qu'en ce qui concerne les contributions sociales et une majoration de 25 % non applicable aux traitements et salaires. M. M... demande l'annulation de l'article 4 de l'arrêt qui a rejeté le surplus de ses conclusions.

Vous accueillerez le premier moyen du pourvoi, tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en se fondant sur la seule circonstance que la SAS Samdis avait procédé à des remboursements de frais sans exiger de justificatifs pour en déduire que ces sommes ne pouvaient être affranchies de l'impôt.

Trois dispositions législatives se combinent s'agissant des frais remboursés par les sociétés à leurs dirigeants. L'article 80 *ter* du code général des impôts (CGI) dispose que « *les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de sociétés sont, quel que soit leur objet, soumis à l'impôt sur le revenu* ». L'article 81-1° du CGI affranchit au contraire de l'impôt les « *allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet* ». Enfin, l'article 83-3° permet la déduction du revenu brut des « *frais inhérents à la fonction ou à l'emploi lorsqu'ils ne sont pas couverts par des allocations spéciales* », soit de manière forfaitaire à hauteur de 10 % du revenu brut, soit à hauteur des frais réels.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

En dépit de l'article 80 *ter*, l'article 81-1° est applicable aux dirigeants de l'entreprise à condition pour eux de justifier « *que ces sommes ont couvert des frais qu'ils ont réellement exposés, ainsi que l'exigeaient leurs fonctions au sein de l'entreprise, dans l'intérêt de cette dernière* » (CE, 8 juin 2005, *M. et Mme V...*, n° 255922, Inédit ; cf. aussi 22 juin 1988, *Messin*, n° 53170, Inédit). La charge de la preuve incombe au contribuable (CE, 30 janvier 1991, *L...*, n° 65443, Tab. ; 10 février 1992, *C...*, n° 78418, Inédit).

Toutefois, la cour ne s'est pas bornée à exiger de M. M... qu'il établisse que les frais avaient été exposés ainsi que l'exigeaient ses fonctions dans l'intérêt de l'entreprise. Elle a exclu par principe qu'il puisse apporter cette preuve, au seul motif que la société procédait à ces remboursements sans exiger de justificatif. Or, comme le relève le requérant, vous avez déjà admis que des remboursements de frais de déplacement puissent être exonérés en application de l'article 81-1° « *même en l'absence de justificatifs produits par la société* », dès lors que le contribuable justifiait en l'espèce de l'identité des clients rencontrés et des dates et lieux où ils l'avaient été (CE, 10 décembre 1999, *Min. c/ M. X...*, n° 180247, Inédit). Plusieurs autres décisions vont dans le sens d'une déconnexion entre le litige relatif à l'imposition du bénéficiaire des sommes et les justificatifs que pourrait apporter le cas échéant l'entreprise : cf. CE, Plen., 7 novembre 1975, *Sieur X*, n° 90156, Rec., jugeant que le contribuable doit justifier que des sommes qu'il a perçues sous la qualification d'indemnités pour frais d'emploi ont été utilisées conformément à leur objet et que « *l'administration n'est pas tenue de demander à l'employeur cette justification* » ; CE, 5 février 1988, *D...*, n° 55899, Inédit, jugeant sans incidence la circonstance que les pièces justificatives seraient détenues par la société, qui ne laisserait pas le contribuable y accéder.

Vous casserez donc l'arrêt, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi. Il reviendra à la cour d'apprécier la valeur probante des éléments soumis par M. M..., qui avait produit notamment des agendas professionnels et des états de frais kilométriques.

**PCMNC :**

- à l'annulation de l'article 4 de l'arrêt attaqué ;
- au renvoi de l'affaire dans cette mesure à la cour administrative d'appel de Bordeaux ;
- à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement à M. M... d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*