

## Le maître de l'affaire



Anne ILJIC  
Maître des requêtes  
au Conseil d'Etat

*Inventée en droit fiscal pour tirer les conséquences d'une confusion de patrimoines, la notion de maître de l'affaire est utilisée soit pour rehausser le résultat imposable d'une société à partir de l'enrichissement inexpliqué de son dirigeant, soit, plus fréquemment, pour imposer entre les mains de celui qui est présumé en avoir bénéficié des revenus regardés comme distribués par une société. L'analyse de la décision du 22 février 2017, par laquelle le Conseil d'Etat a précisé que, dans cette dernière hypothèse, la présomption d'appréhension de revenus distribués ne peut jouer qu'en présence d'un seul et unique maître de l'affaire, constitue l'occasion de dresser un panorama plus large de cette notion, dont l'utilisation en droit fiscal n'est à certains égards pas sans rappeler celle qu'en fait le juge judiciaire.*

➤ CE plén. 22-2-2017 n° 388887, min. c/ C. : 431

Contrairement à ce que l'on pourrait croire, « le maître de l'affaire » n'est pas le titre d'un thriller à lire sur les plages estivales.

Point de meurtres en perspective, donc. Mais l'utilisation de cette notion en droit fiscal n'est pas sans lien avec le mystère et le suspense, et comme dans tout roman policier qui se respecte, il sera bien ici question d'indices, d'enquêtes et de faux-semblants.

Car la notion de maître de l'affaire a été inventée par le juge de l'impôt pour permettre à l'administration de démontrer, au-delà des apparences, l'identité de la personne qui exerce sans contrôle la responsabilité effective d'une société, c'est-à-dire de celle qui en tire véritablement les ficelles, au mépris du principe de séparation entre son patrimoine propre et celui de la personne morale. Une fois mise à nu l'identité de ce maître de l'affaire, l'administration peut en tirer des conséquences fiscales, soit en se fondant sur l'enrichissement inexpliqué de ce personnage de l'ombre pour rectifier le résultat imposable de la société, soit, plus fréquemment, en imposant entre ses mains les bénéfices distribués par la société de manière occulte.

Les contours de cette notion, dont le maniement n'est à certains égards pas sans rappeler celui qu'en fait le juge judiciaire, ont été clarifiés par plusieurs décisions récentes. La dernière en date, visée en tête de la présente chronique, a même eu les honneurs de la plénière fiscale du Conseil d'Etat. Elle a permis de préciser que la faculté offerte à l'administration d'imposer entre les mains du maître de l'affaire des revenus réputés distribués par une entreprise était réservée aux cas dans lesquels elle établissait n'avoir affaire qu'à **un seul et unique** maître de l'affaire.

### Une parenté pas si lointaine

Avant d'en venir aux apports spécifiques de cette décision, il nous paraît utile de dire quelques mots plus généraux de l'**origine** et des **usages** de la notion de maître de l'affaire.

En **droit civil**<sup>(1)</sup>, le terme est utilisé de longue date pour désigner la personne pour le compte de laquelle agit le gérant d'affaires, c'est-à-dire, selon la définition qu'en donne le nouvel article 1301 du Code civil, « celui qui, sans y être tenu, gère sciemment et utilement l'affaire d'autrui, à l'insu ou sans opposition du maître de cette affaire », l'exemple souvent donné étant celui du voisin plein de sollicitude qui réparerait spontanément le toit d'une maison proche de la sienne. Le maître de l'affaire, en pratique le propriétaire direct du bien objet de la gestion d'affaires, est tenu en cette qualité à certaines obligations. Il doit en particulier remplir les engagements contractés dans son intérêt par le gérant<sup>(2)</sup> et le rembourser de l'ensemble des dépenses exposées à ce titre<sup>(3)</sup>.

Mais la notion est également utilisée à des fins fort différentes. La Cour de cassation en a notamment déjà fait usage pour établir qu'une personne ne pouvait continuer à être affiliée au régime général de **sécurité sociale** dès lors qu'elle se comportait en maître de l'affaire et se trouvait ainsi soustraite à tout lien de subordination<sup>(4)</sup>.

Elle est surtout employée en **droit des sociétés**, dans le cadre de la théorie prétorienne dite des extensions de faillite, qui permet d'étendre la faillite d'une société à son dirigeant maître de l'affaire. On en trouve de nombreux exemples dans des arrêts des années 1960 à 1980, publiés au bulletin. Sa justification réside

(1) *Sur l'emploi de la notion de maître de l'affaire chez le juge judiciaire, voir également les conclusions d'Emilie Bokdam-Tognetti sur la décision CE 14-10-2015 n° 364797, Bogossian : RJF 1/16 n° 29, concl. C 29.*

(2) *Par exemple Cass. 1<sup>er</sup> civ. 31-1-1995 n° 93-11.974 : RJDA 10/95 n° 1080, Bull. civ. I. n° 59.*

(3) *Ce remboursement ne constitue en aucun cas une rémunération, voir Cass. com. 15-12-1992 n° 90-19.608 : RJDA 4/93 n° 296, Bull. civ. IV n° 415.*

(4) *Cass. soc. 25-5-1977 n° 76-10.403 : Bull. civ. V n° 349 p. 276.*

dans la volonté de sanctionner le dirigeant qui, sous couvert d'une société, poursuit dans les faits l'accomplissement d'objectifs personnels. Pour établir l'existence d'une maîtrise de l'affaire, clairement définie dans certains arrêts comme le fait d'user des biens sociaux comme de ses biens propres<sup>(5)</sup>, le juge judiciaire utilise un faisceau d'indices empreints de réalisme. On y trouve notamment la détention capitalistique, la tenue irrégulière d'une comptabilité<sup>(6)</sup>, ou encore la possession d'une procuration pour signer la correspondance et agir auprès des banques<sup>(7)</sup>.

## Les deux faces du maître de l'affaire

Cette dernière signification est sans aucun doute la plus proche de celle que l'on trouve en droit fiscal, où elle vise à tirer les conséquences fiscales d'une **confusion de patrimoines**. Par dérogation au principe de séparation des patrimoines de la société et des associés<sup>(8)</sup>, elle permet ainsi d'imposer l'une sur le fondement d'éléments relatifs à la situation des autres et vice versa.

Chronologiquement, le juge de l'impôt a d'abord eu recours à la notion de maître de l'affaire pour permettre à l'administration de rehausser l'imposition due par une société, lorsque l'administration souhaite **reconstituer les bénéfices sociaux** d'une personne morale à partir de l'**enrichissement** de son dirigeant. Il est en principe interdit de procéder de la sorte, sauf à ce que deux conditions cumulatives, notamment énoncées par le Conseil d'Etat dans une décision de plénière fiscale du 13 juillet 1979<sup>(9)</sup>, soient réunies : il faut que la comptabilité ait été écartée par l'administration comme dépourvue de valeur probante et qu'il existe une totale confusion entre le patrimoine de la société et celui du contribuable, cette situation étant notamment révélée par le fait qu'il se comporte en maître de l'affaire.

A partir de cet usage initial de la notion, la jurisprudence a progressivement opéré un glissement pour reconnaître à l'administration la faculté d'**imposer** entre les mains de celui dont elle démontre qu'il se comporte en maître de l'affaire les **bénéfices réputés distribués** par une société sur le fondement du 1<sup>o</sup> du 1 de l'article 109 du CGI : il s'agit du second cas d'utilisation en matière fiscale de la notion de maître de l'affaire, cette fois pour rehausser les impositions mises à la charge, non de la personne morale, mais de la personne physique qui en a dans les faits le contrôle. Les premières occurrences du recours à cette fin à la notion de maître de l'affaire datent du milieu des années 1980. Par un arrêt du 8 décembre 1986, le Conseil d'Etat a ainsi jugé, d'abord par la négative, qu'en l'absence de circonstances établissant que le gérant d'une SARL se comportait en maître de l'affaire, l'administration ne pouvait imposer son enrichissement inexplicité dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers<sup>(10)</sup>. Il a ensuite posé la règle de manière plus explicite, en estimant, par une décision du 6 février 1995<sup>(11)</sup>, que l'administration était en droit d'imposer entre les mains du maître de l'affaire des revenus

réputés distribués malgré l'absence de désignation par la société des bénéficiaires de ces distributions.

Ce glissement d'un usage à l'autre de la notion est en vérité assez naturel, les deux hypothèses constituant les deux facettes d'une même situation, anormale dans la vie des sociétés, dans laquelle une personne physique use des biens sociaux comme s'il s'agissait de ses biens propres, et qui n'est pas sans rappeler ce que d'autres juges qualifieraient d'abus de bien social. Pour que l'enrichissement sans cause d'une personne révèle la dissimulation de bénéfices par la société ou pour que des sommes désinvesties de l'entreprise puissent être regardées comme des bénéfices distribués imposables entre les mains du maître de l'affaire, il est en effet nécessaire que le bénéficiaire des revenus ait été en mesure d'opérer à son profit et à sa guise des prélèvements dans les fonds de l'entreprise.

Cette parenté entre les deux hypothèses plaide pour une appréciation homogène de la notion quel que soit le cas de figure envisagé. Le Conseil d'Etat, qui exerce sur sa mise en œuvre par les juges du fond un contrôle de l'erreur de droit<sup>(12)</sup>, ne semble d'ailleurs pas retenir de définition différente du maître de l'affaire selon qu'il se trouve dans l'un ou l'autre cas, même s'il faut reconnaître que sa jurisprudence récente a presque exclusivement porté sur des hypothèses dans lesquelles l'administration recherchait l'imposition entre les mains du maître de l'affaire de bénéfices réputés distribués en application du 1<sup>o</sup> du 1 de l'article 109 du CGI.

Au fil du temps, comme cela a été à maintes reprises souligné par la doctrine et par les rapporteurs publics, les éléments retenus par la jurisprudence pour qualifier une personne de maître de l'affaire ont en revanche nettement évolué. Le Conseil d'Etat avait dans un premier temps donné une importance prépondérante au **critère de la détention capitalistique**, réservant la qualification de maître de l'affaire aux associés détenteurs de la majorité du capital social<sup>(13)</sup>, bien qu'il ait rapidement estimé que cette circonstance ne suffisait pas à établir la qualité de maître de l'affaire<sup>(14)</sup>. La notion, tout entière destinée à déjouer les apparences, s'accommodait mal de cette approche formaliste. Le Conseil d'Etat l'a peu à peu délaissée au profit d'une **approche plus pragmatique**, visant à déceler, au moyen d'un **faisceau d'indices**, l'identité de la personne exerçant la responsabilité effective de la société et disposant sans contrôle de ses fonds<sup>(15)</sup>. Il a ainsi reconnu la qualité de maître de l'affaire à un associé minoritaire<sup>(16)</sup>, voire à une personne n'étant même pas personnellement associée d'une société<sup>(17)</sup>. Au nombre des indices retenus pour établir la qualité de maître de l'affaire figurent toutes les circonstances pertinentes tirées du fonctionnement de l'entreprise, dont fait bien sûr partie la détention capitalistique, mais aussi la disposition de la signature sociale, la possession d'une procuration sur les comptes ou encore la gérance de droit ou de fait de la société. La proximité

(5) Cass. com. 16-3-1970 n° 68-13.867, *Douet c/ Labrely* : Bull. civ. IV n° 101 p. 95.

(6) Voir la même décision Cass. com. 16-3-1970 n° 68-13.867, *Douet c/ Labrely* : Bull. civ. IV n° 101 p. 95.

(7) Cass. com. 2-5-1961 : Bull. civ. III n° 186.

(8) CE sect. 8-11-1974 n° 83219, 83823, 87994 : RJF 1/75 n° 17.

(9) CE plén. 13-7-1979 n° 13374 : RJF 9/79 n° 500 avec chronique J. F. Verry p. 270.

(10) CE 8-12-1986 n° 56993 : RJF 2/87 n° 179.

(11) CE 6-2-1995 n° 68383, *Pellerin* : RJF 5/95 n° 606.

(12) CE 8-6-2001 n° 219872, *Maillard* : RJF 10/01 n° 1235, concl. F. Sénors Dr. fisc. 44-45/01 c. 1005 ; CE 11-2-2008 n° 281268, *Colson* : RJF 5/08 n° 555.

(13) CE 27-3-1981 n° 10080 : RJF 6/81 n° 584, au sujet d'un dirigeant détenant, avec son épouse, la quasi-totalité des 3 000 actions composant le capital social.

(14) CE 6-2-1985 n° 43328, 43330 : RJF 4/85 n° 538, concl. P.-F. Racine Dr. fisc. 19/85 c. 969.

(15) CE QPC 14-9-2016 n° 400882, *Epoux Cartier* : RJF 12/16 n° 1113, concl. R. Victor @ C 1113.

(16) CE 8-6-2001 n° 219872, *Maillard* : RJF 10/01 n° 1235, concl. F. Sénors Dr. fisc. 44-45/01 c. 1005.

(17) CE 6-2-1995 n° 68383, *Pellerin* : RJF 5/95 n° 606, précité.

avec les indices utilisés par la Cour de cassation dans le cadre de la théorie des extensions de faillites est frappante, mais l'objectif poursuivi est, lui, bien distinct.

## Une présomption dans la présomption

Lorsqu'elle est utilisée pour imposer entre les mains de leurs bénéficiaires des revenus réputés distribués, la notion de maître de l'affaire constitue une présomption dans la présomption.

Les dispositions du 1<sup>o</sup> du 1 de l'article 109 du CGI instituent en effet une **présomption légale de distribution** des bénéfices ou des sommes qui ne sont pas restés investis dans l'entreprise. Cette présomption, qui ne peut jouer lorsque le résultat de l'exercice est déficitaire, à défaut de pouvoir opérer des prélèvements sur les bénéfices, est distincte de celle prévue au 2<sup>o</sup> du 1 de l'article 109, qui concerne au contraire les sommes mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts non prélevées sur les bénéfices. Elle n'est opposable qu'à la société, à l'exclusion des associés, en application du principe d'indépendance des procédures d'imposition.

Pour imposer ces sommes entre les mains de leurs bénéficiaires, il incombe donc à l'administration, dès lors que ces derniers n'ont pas accepté les redressements, d'apporter la preuve qu'ils les ont appréhendés.

Si elle ne dispose pas déjà des éléments permettant d'établir de manière certaine l'appréhension des revenus et l'identité des personnes qui y ont procédé, l'article 117 du CGI lui offre la possibilité d'inviter la société à lui fournir toute indication sur ce point dans un délai de trente jours, sous peine de se voir infliger la très lourde pénalité pour distributions occultes prévue à l'article 1759 du même Code. Certes, les informations ainsi obtenues ne pourront être opposées aux personnes désignées comme bénéficiaires<sup>(18)</sup>, sauf dans le cas très particulier dans lequel le dirigeant de la société se désigne lui-même<sup>(19)</sup>, mais elles permettront à l'administration d'orienter ses contrôles et contribueront ainsi à l'obtention des éléments de preuve qui lui sont nécessaires.

Le vérificateur pourra, par ailleurs, démontrer qu'une personne est le véritable maître de l'affaire, auquel cas elle sera présumée avoir appréhendé les bénéfices réputés distribués<sup>(20)</sup>. Il s'agit cette fois d'une **présomption d'appréhension** des revenus distribués, qui s'ajoute à la présomption de distribution posée par le 1<sup>o</sup> du 1 de l'article 109 du CGI. Le Conseil d'Etat a récemment étendu le bénéfice de cette présomption d'appréhension par le maître de l'affaire aux revenus et avantages occultes regardés comme distribués en application du c de l'article 111 du CGI<sup>(21)</sup>. Nous partageons la position du rapporteur public Vincent Daumas qui estimait que rien ne justifie de traiter différemment des sommes qualifiées de revenus distribués selon la base légale retenue par l'administration pour les imposer, ce d'autant plus que les champs d'application respectifs du 1<sup>o</sup> du 1 de l'article 109 et du c. de

l'article 111 du CGI se chevauchent partiellement<sup>(22)</sup>. Bien que cela ne soit pas jugé, nous pensons pour les mêmes raisons que rien ne fait obstacle à ce que la présomption d'appréhension soit aussi étendue aux revenus réputés distribués sur le fondement du 2<sup>o</sup> du 1 de l'article 109 du CGI.

L'articulation de cette présomption d'appréhension avec la procédure de l'article 117 du CGI appelle quelques précisions<sup>(23)</sup>.

Il est essentiel d'avoir en tête que ces deux instruments poursuivent des objectifs très différents : le premier vise à permettre l'imposition des revenus distribués entre les mains de la personne qui est présumée en avoir bénéficié, tandis que le second a pour objet de sanctionner le comportement non coopératif d'une société dans le cadre du contrôle. De sorte que, contrairement à ce que certains auteurs ont pu penser<sup>(24)</sup>, ils n'ont pas vocation à constituer des options alternatives offertes à l'administration fiscale.

Cela ne signifie pas pour autant qu'ils soient dépourvus de tout lien.

D'abord, le fisc n'a aucune raison de recourir à la procédure de l'article 117 du CGI, dont la mise en oeuvre est toujours facultative, si l'identité du ou des bénéficiaires de ces revenus résulte sans ambiguïtés des circonstances de l'affaire<sup>(25)</sup> ou s'il dispose déjà des éléments permettant d'établir que les revenus distribués ont été appréhendés par une ou plusieurs personnes déterminées<sup>(26)</sup>, cette preuve pouvant être regardée comme apportée lorsqu'il démontre qu'une personne se comporte en maître de l'affaire.

Mais rien n'interdit à l'administration de mettre en oeuvre la procédure de l'article 117 et de rechercher concomitamment, par d'autres moyens, à établir l'identité des personnes ayant appréhendé les distributions. Ce choix est d'autant plus compréhensible qu'ainsi qu'il a été dit, les informations éventuellement obtenues de la société ne constituent pas un mode de preuve de l'appréhension des revenus et ne la dispensent donc pas de procéder à des recherches.

Certes, en l'absence de réponse de la société à sa demande, l'administration pourrait s'épargner de rechercher les bénéficiaires réels des distributions et se contenter d'appliquer la pénalité de l'article 1759, égale à égale à 100 % des bénéfices distribués, qui lui permet de récupérer plus que le produit de l'imposition de ces sommes entre les mains de leur bénéficiaire. Il arrive cependant que ce soit plutôt à l'application de cette pénalité que l'administration renonce, car son paiement pourrait, comme le relevait le président Fouquet<sup>(27)</sup>, acculer certaines sociétés ayant déjà subi des rehaussements importants d'impôt sur les sociétés à la cessation de paiement et à la liquidation et empêcher le Trésor de récupérer l'intégralité de sa créance.

(18) CE 31-12-2008 n° 296472, *Multari* : RJF 4/09 n° 346, concl. C. Legras BDCF 4/09 n° 48.

(19) CE sect. 8-11-1974 n° 83219, 83823, 87994 : RJF 1/75 n° 17.

(20) CE 29-4-1985 n° 60209, *Indivision Ferdinand Stoeckle, inédite au Recueil* : RJF 6/85 n° 872, concl. Ph. Bissara Dr. fisc. 45/85 c. 1913 ; CE 31-12-2008 n° 296472, *Multari*, aux tables du Recueil p. 721 et à la RJF 4/09 n° 346, concl. C. Legras BDCF 4/09 n° 48.

(21) CE 3-6-2015 n° 370699, *Epoux Corbet* : RJF 12/15 n° 1045 et CE 13-6-2016 n° 391240, *min. c/ Cekerek* : RJF 10/16 n° 835, concl. V. Daumas @ C 835.

(22) Voir les conclusions de V. Daumas sous l'affaire n° 391240, précitée.

(23) Voir sur ce point, Jean-Raphaël Pellas, « La notion de maître de l'affaire en droit fiscal », *Etude BF* 6/15.

(24) *Ibid.*

(25) CE 25-1-1984 n° 36756 : RJF 3/84 n° 313 ; CE 2-2-1990 n° 55884 : RJF 3/90 n° 291.

(26) Par exemple, CE 7-5-1975 n° 91490 : RJF 7-8/75 n° 356 ; CE 15-6-1977 n° 99321 et n° 99384 : RJF 9/77 n° 477 ; CE 25-4-1984 n° 35574 : RJF 6/84 n° 703 ; CE 18-3-1987 n° 37778 : RJF 5/87 n° 568 ; CE 16-5-1990 n° 68585, *Lussato* : RJF 7/90 n° 905.

(27) O. Fouquet, « La notion de maître de l'affaire en droit fiscal », *RTD com.* 2015 p. 773.

Enfin, si le fisc parvient à établir l'identité du bénéficiaire des revenus distribués en dépit du défaut de réponse de la société, il peut aussi infliger la pénalité pour distributions occultes tout en procédant à l'imposition des revenus entre les mains de leur bénéficiaire.

## Le « seul maître de l'affaire »

Ce panorama général dressé, il faut en venir aux apports spécifiques de la décision du 22 février 2017, visée en tête de la présente chronique, par laquelle la plénière fiscale du Conseil d'Etat a estimé que, pour l'application de la présomption d'appréhension de revenus distribués, il ne pouvait y avoir qu'un unique maître de l'affaire. La portée de la solution rendue ne s'étend pas à la configuration dans laquelle l'administration a recours à la notion de maître de l'affaire pour reconstituer les bénéfices d'une société à partir de l'enrichissement sans cause de son dirigeant, question dont le Conseil d'Etat n'était pas saisi et qui appelle sans doute une réponse différente.

L'affaire concernait la rectification des déclarations de deux frères, associés d'une SARL exploitant un restaurant de plage à la Grande-Motte, dans l'Hérault. L'administration fiscale avait décidé d'imposer entre les mains de chacun d'eux **la moitié** des recettes dissimulées de la société en tant que revenus réputés distribués sur le fondement du 1<sup>o</sup> du 1 de l'article 109 du CGI. Les deux frères avaient décidé de contester les sommes mises à leur charge devant le juge de l'impôt et, en cassation, le Conseil d'Etat était saisi d'un pourvoi du ministre contre l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Marseille avait fait droit aux prétentions de l'un d'entre eux en jugeant que l'administration n'apportait pas la preuve qu'il était le seul maître de l'affaire et ne pouvait, par suite, présumer l'appréhension par ce dernier de la moitié des revenus réputés distribués.

Certaines décisions du Conseil d'Etat de la fin des années 1970 et du début des années 1980 avaient admis une pluralité de maîtres de l'affaire<sup>(28)</sup>, mais, depuis, nombre des décisions faisant application de cette présomption avaient employé les termes de « **seul** maître de l'affaire »<sup>(29)</sup>. Le statut de cette mention était incertain : s'agissait-il simplement de décrire les circonstances particulières de l'espèce, ou fallait-il, au contraire, y déceler une condition subordonnant l'application de la présomption ? Dans ses conclusions sur une affaire *min. c/ Le Goff* du 30 décembre 2011<sup>(30)</sup>, le commissaire du gouvernement Laurent Olléon avait pris position sur cette question en affirmant qu'« il ne saurait y avoir deux maîtres de l'affaire : il ne peut y avoir qu'un », sans toutefois que la décision rendue par le Conseil d'Etat ne tranche le point.

De leur côté, les **juridictions du fond** avaient au cours des dernières années retenu des **positions divergentes**. Par un arrêt du 20 décembre 2001, la cour administrative d'appel de Nancy avait estimé que l'administration apportait la preuve de l'appréhension

de revenus réputés distribués en établissant que les deux associés-gérants de sociétés civiles immobilières, détenteurs de la totalité du capital, étaient les seuls maîtres de l'affaire de ces sociétés et devaient pour ce motif être regardés comme ayant appréhendé chacun la moitié des bénéfices distribués réintégrés dans leurs bases d'imposition<sup>(31)</sup>. A l'inverse, par un arrêt du 19 décembre 2014, rendu aux conclusions contraires de son rapporteur public<sup>(32)</sup>, la cour administrative d'appel de Paris avait jugé que l'administration n'apportait pas la preuve que l'associé d'une SARL s'était comporté en maître de l'affaire ni, par suite, qu'il avait appréhendé les sommes réputées distribuées en retenant qu'il détenait indirectement la majorité du capital social, qu'il était cité comme référent par les principaux fournisseurs, qu'il disposait de la signature sur le compte bancaire et qu'il avait représenté la société lors de la vérification de comptabilité, dès lors qu'elle ne soutenait pas qu'il était le seul à disposer de la procuration sur les comptes bancaires de la société et qu'il n'était pas établi que le coassocié n'aurait pas exercé ses droits. Les cours administratives d'appel de Versailles puis de Lyon avaient retenu une position similaire<sup>(33)</sup>.

La solution consistant à permettre à l'administration de faire usage de la présomption d'appréhension des revenus réputés distribués y compris dans le cas où plusieurs personnes exerceraient la maîtrise conjointe de l'affaire présentait l'avantage de correspondre à la réalité économique. Bien que la notion même de maître de l'affaire, définie par la possibilité d'user des biens sociaux comme de biens propres, paraisse incompatible avec l'idée que plusieurs personnes puissent être les maîtres d'une même affaire, il peut en revanche se trouver dans la vie des sociétés des situations dans lesquelles plusieurs personnes exercent conjointement la maîtrise de l'affaire. On aurait donc pu imaginer que le Conseil d'Etat admette de faire jouer la présomption d'appréhension des revenus distribués dans des hypothèses dans lesquelles l'administration démontrait l'existence d'une telle maîtrise conjointe.

S'il a retenu une position différente, c'est que cette conception extensive de la présomption d'appréhension présentait des **risques** qui ne lui ont pas paru surmontables.

Le premier tenait à l'**équilibre du procès fiscal**. Nous avons vu que lorsqu'elle répute des revenus distribués en application du 1<sup>o</sup> du 1 de l'article 109 du CGI, il incombe en principe à l'administration, en cas de refus des propositions de rectification par le contribuable entre les mains duquel elle entend imposer ces sommes, d'apporter la preuve que celui-ci en a effectivement disposé, sauf lorsqu'elle établit que ce dernier était le véritable maître de l'affaire. Cette présomption a pour effet d'alléger le fardeau de la preuve qui pèse sur l'administration, au détriment du contribuable, lorsque les circonstances tirées du fonctionnement même de l'entreprise sont telles qu'il est extrêmement peu vraisemblable qu'un autre que lui ait été en mesure de s'attribuer le bénéfice de ces sommes. Le contribuable désigné comme maître de l'affaire peut toujours apporter la preuve contraire, mais comme l'indiquait le rapporteur public, l'exercice peut s'avérer assez difficile, s'agissant d'une preuve négative : pour échapper à l'application

(28) Voir, s'agissant de deux frères détenant ensemble la quasi-totalité des actions d'une société, CE 11-5-1979 n<sup>os</sup> 12714 et 12127, *min. : RJF 7-8/79 n<sup>o</sup> 425* ; pour des époux détenteurs de plus de 99% des parts d'une société dont ils assuraient ensemble la direction, CE 27-3-1981 n<sup>o</sup> 19080.

(29) Par exemple, CE 26-11-2003 n<sup>o</sup> 255532, *Epoux Shibani* : RJF 2/04 n<sup>o</sup> 118, *concl. S. Boissard BDCF 2/04 n<sup>o</sup> 16* ; CE 3-6-2015 n<sup>o</sup> 370699, *Epoux Corbet* : RJF 12/15 n<sup>o</sup> 1045.

(30) Voir notamment CE 30-12-2011 n<sup>o</sup> 332088, *min. c/ Le Goff* : RJF 4/12 n<sup>o</sup> 362, *concl. L. Olléon BDCF 4/12 n<sup>o</sup> 44*.

(31) CAA Nancy 20-12-2001 n<sup>o</sup> 97-2665 et 97-2666, *Ulliac* : RJF 5/02 n<sup>o</sup> 514.

(32) CAA Paris 19-12-2014 n<sup>o</sup> 14PA03186, *Ribeiro* : RJF 4/15 n<sup>o</sup> 317, *note du rapporteur public C. Oriol*, « Revenus réputés distribués : comment procéder en présence de deux maîtres de l'affaire ? », *Dr. fisc.* 15/15 c. 254.

(33) CAA Versailles 23-6-2015 n<sup>o</sup> 13VE02189, *min. c/ Frémy* : RJF 11/15 n<sup>o</sup> 912 ; CAA Lyon 1-3-2016 n<sup>o</sup> 14LY02593, *Symonds* : RJF 6/16 n<sup>o</sup> 527, *concl. T. Besse @ C 527*.

de la présomption, il faut qu'il parvienne à prouver que ce sont d'autres que lui qui ont en fait appréhendé les bénéfices regardés comme distribués.

Si l'on élargit le cercle des personnes incluses dans le champ de la présomption, apparaît la question nouvelle de savoir qui, en leur sein, a réellement appréhendé ces sommes, et dans quelles proportions. Autrement dit, la probabilité que la présomption s'avère exacte s'amenuise à mesure que grandit le cercle des personnes exerçant la maîtrise conjointe de l'affaire. Du même coup, c'est la justification de la présomption elle-même qui s'estompe, car si la répartition inégale du fardeau de la preuve au détriment du contribuable se justifie lorsque la probabilité qu'il n'ait pas appréhendé les sommes imposées entre ses mains est minime, cette justification se trouve singulièrement affaiblie lorsque cette probabilité devient non négligeable. De ce point de vue, le Conseil d'Etat a privilégié la solution la mieux à même de respecter l'égalité des armes entre l'administration et le contribuable.

Le second risque tenait au respect du **principe d'égalité devant les charges publiques**, énoncé à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, qui implique que l'impôt soit réparti entre les contribuables en fonction de leurs facultés contributives. Admettre de faire jouer la présomption d'appréhension des revenus distribués en cas de maîtrise conjointe de l'affaire impliquait en effet d'adjoindre à cette présomption d'appréhension une présomption de répartition entre ces derniers des sommes appréhendées. Présumer la répartition à parts égales de ces sommes ou leur répartition en fonction de la part respectivement détenue dans le capital social par chacune des personnes assurant la maîtrise conjointe de l'affaire pouvait paraître tentant. Mais, outre que cette dernière option n'était pas compatible avec l'abandon du caractère central du critère de la détention capitalistique parmi les éléments permettant d'établir la qualité de maître de l'affaire, les différentes méthodes envisageables auraient toutes abouti à une répartition artificielle et arbitraire des sommes appréhendées et fait courir le risque de déconnecter l'imposition due par les intéressés de leurs facultés contributives.

Certes, par une toute récente décision<sup>(34)</sup>, le Conseil d'Etat avait refusé de transmettre au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution, et en particulier au principe d'égalité devant les charges publiques, de la notion de maître de l'affaire. Afin de lutter contre la fraude fiscale, le Conseil constitutionnel avait déjà admis la possibilité de déroger au principe selon lequel, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource, pourvu que ces dérogations soient nécessaires et proportionnées à cet objectif<sup>(35)</sup>. Suivant les conclusions de son rapporteur public Romain Victor, le Conseil d'Etat avait estimé que ces conditions étaient en l'espèce remplies : bien qu'il ne soit pas possible de se référer aux travaux préparatoires des dispositions du 1° du 1 de

l'article 109, issues d'un décret du 9 décembre 1948 auquel une loi du 31 décembre 1948 avait donné valeur législative, la réforme opérée à ce moment poursuivait un objectif de lutte contre la fraude fiscale en permettant de soumettre à imposition les distributions dites « officieuses », et la présomption d'appréhension des revenus par le maître de l'affaire paraissait proportionnée à l'objectif poursuivi notamment en raison du niveau élevé du degré de certitude exigé de l'administration pour la déclencher et de son caractère réfragable<sup>(36)</sup>. Inclure dans la présomption les cas de maîtrise conjointe de l'affaire aurait fragilisé cette analyse.

Enfin, les inconvénients mis en avant par les détracteurs d'une conception stricte de la présomption d'appréhension n'ont pas retenu la plénière fiscale du Conseil d'Etat<sup>(37)</sup>. En particulier, l'objection tenant à l'existence d'un effet pervers consistant pour l'administration, en cas de maîtrise conjointe de l'affaire, à contourner l'interdiction de faire jouer la présomption en tentant d'établir qu'une seule personne serait le maître de l'affaire pour pouvoir imposer à 100 % entre ses mains les revenus distribués, n'était pas très convaincante : compte tenu du niveau d'exigence de la jurisprudence, il est assez peu vraisemblable que l'administration parvienne dans ce cas à établir devant le juge l'existence d'un maître de l'affaire unique.

## Le sort des époux

En dernier lieu, le Conseil d'Etat n'a pas précisé si la règle qu'il venait d'énoncer pouvait souffrir certaines **exceptions**. Son silence doit être interprété comme réservant la question.

Précisons d'emblée que le cas d'un éclatement apparent des pouvoirs de gestion d'une société entre plusieurs personnes qui camouflerait l'existence d'un maître de l'affaire unique, c'est-à-dire, pour reprendre les termes du rapporteur public, celui d'une collectivité factice, entre bien dans le champ de la présomption d'appréhension telle que définie par le Conseil d'Etat. Il n'y a donc pas lieu de s'interroger sur la question de savoir s'il constituerait une possible exception.

En revanche, comme le proposaient les conclusions, nous pensons qu'une entorse à la règle de l'unicité du maître de l'affaire se justifierait dans le cas où une maîtrise conjointe serait assurée par des personnes soumises à imposition commune. Cette configuration ne résout certes pas le problème du partage de l'appréhension des sommes entre les personnes assurant conjointement la maîtrise de l'affaire, mais la clé de répartition retenue est de toute façon sans incidence sur le montant de l'imposition supportée par chacune d'elles dès lors que la totalité des sommes réputées appréhendées est incluse dans les bases d'imposition communes.

Il appartiendra le moment venu au Conseil d'Etat de se prononcer sur ce point, levant l'une des dernières zones d'ombre entourant la notion, qui n'est désormais plus si mystérieuse, de maître de l'affaire.

(34) CE 14-9-2016 n° 400882, *Epoux Cartier* : RJF 12/16 n° 1113, concl. Romain Victor @ C 1113.

(35) Voir, pour une affirmation de principe, Cons. const. DC 29-12-2013 n° 2013-684, cons. 29 : RJF 3/14 n° 269 ; pour une application récente Cons. const. QPC 25-11-2016 n° 2016-598, cons. 8 : RJF 2/17 n° 160.

(36) Pour un commentaire critique de cette décision, voir Alexandre Mangiavillano, « La constitutionnalité de la notion de maître de l'affaire », *Etude*, BF 1/17.

(37) Voir notamment C. Oriol, « Revenus réputés distribués : comment procéder en présence de deux maîtres de l'affaire ? », *Dr. fisc.* 15/15 c. 254.