

N° 364797

M. Gérard Bogossian

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies

Séance du 28 septembre 2015

Lecture du 14 octobre 2015

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

La présente affaire vous conduira à manier la notion, que votre jurisprudence ne rencontre pas si fréquemment, de maître de l'affaire – ou plus précisément encore de maître de l'association – pour l'application de la présomption de distribution instituée par le 1^o du 1 de l'article 109 du code général des impôts (CGI).

A l'issue d'une vérification de leur comptabilité, l'administration fiscale a considéré que les associations « Eure-et-Loire Arts TV » (ELA TV) et « Centre national de formation coiffure » (CNFC) entraient dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés et les assujetties à cet impôt. Elle a estimé qu'une partie du bénéfice reconstitué de ces associations présentait le caractère de revenus distribués en application des 1^o et 2^o du 1 de l'article 109 du CGI, et que le bénéficiaire de ces distributions était M. Bogossian, en tant que maître de l'affaire. Par suite, l'administration a imposé ces sommes entre les mains de ce dernier, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. La demande en décharge présentée par M. Bogossian a été partiellement accueillie par le tribunal administratif d'Orléans lequel, s'il a estimé que l'administration établissait la qualité de maître de l'affaire de l'intéressé, a toutefois réduit le montant des revenus regardés comme distribués en excluant ceux fondés sur les dispositions du 2^o du 1 de l'article 109, la qualité d'associé de M. Bogossian faisant défaut en l'absence de confusion des patrimoines. Tant le ministre que le contribuable ont alors formé appel devant la cour administrative d'appel de Nantes, le premier invoquant à titre subsidiaire le caractère occulte des distributions au sens du c de l'article 111 du CGI. Par un arrêt du 25 octobre 2012, la cour a rejeté la requête de M. Bogossian et accueilli celle du ministre, rétablissant ainsi les suppléments d'impôt sur le revenu dont le contribuable avait été déchargé. C'est l'arrêt attaqué par M. Bogossian.

Le requérant soulève un unique moyen, tiré de l'erreur de droit et de la dénaturation dont la cour aurait entaché son arrêt en retenant que l'administration établissait qu'il devait être regardé comme le maître de l'affaire. Il conteste, d'une part, la pertinence de certains critères mentionnés par la cour, notamment la procuration sur les comptes qui résultait nécessairement de sa qualité de trésorier, ainsi que la circonstance qu'il avait été l'unique interlocuteur de l'administration pendant la procédure de vérification de comptabilité des deux associations, et d'autre part, l'exactitude des affirmations selon lesquelles il aurait admis présider de fait l'association ELA TV aux termes d'un procès-verbal et les présidents des deux associations seraient introuvables.

Vous contrôlez au titre de l'erreur de droit la mise en œuvre par les juges du fond de la notion de maître de l'affaire et des critères permettant de la caractériser (v. par ex. CE, 8 juin 2001, *Maillard*, n° 219872, RJF 01/10 n° 1235 ; CE, 11 février 2008, *Colson*, n° 281268, RJF 05/08 n° 555), à partir des faits souverainement appréciés par eux (v. par ex. CE, 8 juin 2001, *Maillard*, préc.).

La notion de « maître de l'affaire » se retrouve en droit fiscal comme en droit civil, sans toutefois recouvrir toujours les mêmes concepts¹.

Ainsi, la jurisprudence civiliste a eu recours à cette notion aussi bien pour apprécier l'existence d'une gestion d'affaires et mettre en œuvre les règles applicables à celle-ci (notamment celles énoncées à l'article 1375 du code civil sur les obligations pesant à l'égard du gérant sur le « maître dont l'affaire a été bien administrée »), la notion de maître de l'affaire renvoyant alors à la propriété directe du bien, que pour déterminer si une personne peut continuer à être affiliée au régime général de la sécurité sociale ou si, devenue le véritable maître de l'affaire, elle se trouve soustraite à tout lien de subordination (Cass. soc., 25 mai 1977, *Dame Petit*, n° 76-10.403, Bull. soc. N° 349 p. 276), la notion de maître de l'affaire s'approchant alors de celle de gérant de fait, ou encore et enfin, dans de nombreux arrêts des années 1960 et 1970 au Bulletin, pour étendre la faillite d'une société à son dirigeant, notamment lorsque ce dernier avait établi une confusion entre son patrimoine personnel et celui de la société et que la tenue irrégulière de la comptabilité avait rendu impossible tout contrôle des associés sur la gestion sociale (v. par ex. Cass. com. 16 mars 1970, *Douet c/ Labrely*, n° 68-13.867, Bull. com. 1970 N° 101 p. 95 ; v. aussi Cass. com. 2 mai 1961, Bull. com. 1961 n° 186 dans le cas d'une personne qui, bien que n'étant pas associé de la société, la dirigeait seule en fait, se comportait vis-à-vis des tiers comme le maître de l'affaire, ayant une procuration du gérant en titre, qui n'administrait la société que théoriquement, pour signer la correspondance et agir auprès des banques). Ce dernier usage n'est pas sans rappeler celui initialement fait par votre propre jurisprudence de la notion de maître de l'affaire.

En effet, la notion fiscale de maître de l'affaire, dont la définition a évolué au fil du temps, est employée dans deux configurations.

La première est celle de la reconstitution des bénéfices d'une entreprise à partir de l'enrichissement inexplicé de son gérant ou dirigeant. Par dérogation au principe de la séparation des patrimoines du gérant et de la société, conséquence de la personnalité morale de celle-ci, vous avez admis que l'enrichissement du premier puisse révéler l'existence de recettes dissimulées de la seconde. Votre jurisprudence pose à cette fin une double condition : d'une part, la comptabilité de la société doit être dépourvue de valeur probante et écartée comme telle, et d'autre part, il doit exister une confusion des patrimoines du gérant et de la société (v. par ex. CE, Plénière, 13 juillet 1979, n° 13374, RJF 9/79 n° 500, chronique J-F. Verny p. 270 ; CE, 26 mai 1982, n° 24672, RJF 7/82 n° 642 ; CE, 11 juin 1982, n° 20861, RJF 8-9/82 n° 809). Une telle confusion peut être regardée comme existant ou comme pouvant être présumée lorsque, pour reprendre les termes de J-F. Verny dans sa chronique sur votre décision de Plénière du 13 juillet 1979, « *le dirigeant peut être regardé comme le véritable maître de l'affaire, l'identité d'intérêt qui existe alors entre la société et son (ou ses) dirigeant pouvant naturellement conduire à une confusion de leurs patrimoines* ». Si quelques unes de vos décisions ont pu paraître ambiguës sur ce point (v. par ex. CE, 14 décembre 1988,

¹ Sur cette notion, v. l'étude récente de J-R. Pellas parue au BF 6/15.

n° 60134, RJF 1989 n° 176), et sans vouloir entrer dans un débat sur la chronologie de l'œuf et de la poule, la logique de votre décision de Plénière et de la plupart des décisions postérieures nous semble faire de la confusion des patrimoines une conséquence plutôt qu'une condition nécessaire à la notion de maîtrise de l'affaire, laquelle n'est qu'un mode de preuve d'une telle confusion.

La deuxième configuration dans laquelle se rencontre la notion fiscale de maître de l'affaire est celle de l'identification du bénéficiaire de revenus réputés distribués par suite du redressement des bénéfices d'une société, en application du 1° du 1 de l'article 109 du CGI. Lorsque l'administration établit qu'une personne est le seul maître de l'affaire, elle est regardée comme apportant la preuve que cette personne est le bénéficiaire de ces distributions, sans qu'il soit besoin de mettre en œuvre la procédure de l'article 117 du même code (v. par exemple, pour des décisions anciennes, CE, 8 février 1980, n° 99992, RJF 1980 n° 220, qui reconnaît d'ailleurs l'existence de deux maîtres de l'affaire ; ou CE, 27 mars 1981, n° 10080, RJF 6/81 n° 584).

La notion de « maître de l'affaire » est-elle strictement identique dans ces deux configurations jurisprudentielles ?

Qu'il s'agisse de la reconstitution des bénéfices de la société à partir des revenus de son gérant ou de l'identification du bénéficiaire des distributions correspondant aux résultats redressés de la société, il nous semble avoir affaire aux deux revers d'une même médaille, le concept de « maître de l'affaire » apparaissant comme une notion-passage, permettant de déduire du patrimoine et des revenus d'une personne physique des informations sur les bénéfices d'une société, et réciproquement. Nous ne croyons donc pas qu'il y ait lieu d'être plus exigeant dans un cas que dans l'autre. Certes, comme le relevait le commissaire du gouvernement de la cour administrative d'appel de Lyon G. Gimenez dans ses conclusions sur un arrêt du 30 décembre 2004 de cette cour, *min. c/ Simmat* (n° 98-2247, Dr. fisc. 30/2005 comm. 563), la question de la confusion des patrimoines peut sembler ne pas se poser pour l'application de l'article 109 du CGI, s'agissant de distributions. Mais d'une part, nous ne pensons pas, ainsi que nous l'avons exposé, que la preuve de la confusion des patrimoines ait jamais été une condition nécessaire d'identification du maître de l'affaire, mais plutôt que cette confusion peut et doit être présumée lorsque la maîtrise de l'affaire est démontrée. D'autre part, si l'article 109 met effectivement en jeu des distributions, le fondement de votre jurisprudence dans ce domaine nous paraît être identique à celui sur lequel reposent vos décisions relatives aux reconstitutions de recettes de la société : le maître de l'affaire maîtrisant seul et totalement les fonds de l'entreprise, ses recettes inexpliquées proviennent de prélèvements dans ceux-ci et des distributions occultes de la société ne peuvent avoir profité qu'à lui.

En tout état de cause, quel que soit le pan de votre jurisprudence considéré, la caractérisation du maître de l'affaire ne repose sur aucun automatisme (v. notamment, en ce sens, les conclusions du président Racine sur votre décision du 6 février 1985, n° 43328 43330, RJF 4/85 n° 538, Dr. fisc. 19/85 comm. 969) et vous vous attachez à tirer, dans chaque cas, « *les conséquences des circonstances tirées du fonctionnement même de l'entreprise* » (CE, 8 juin 2001, *Maillard*, n° 219872, RJF 10/01 n° 1235).

Aussi, si votre jurisprudence subordonnait initialement la maîtrise de l'affaire à une condition de détention du capital, le maître de l'affaire devant être non seulement un associé, mais un associé disposant de la quasi-totalité des parts (v. par ex. CE, 27 mars 1981, n°

10080, RJF 6/81 n° 584 : dirigeant détenant, avec son épouse, 2975 actions sur les 3000 actions composant le capital de la société), vous avez assoupli ce critère, en admettant de qualifier de « maître de l'affaire » un associé minoritaire (v. notamment CE, 8 juin 2001, *Maillard*, n° 219872, RJF 10/01 n° 1235, concl. F. Seners Dr. fisc. 44-45/01 c. 1005), voire même une personne qui n'était pas personnellement associé (v. CE, 6 février 1995, *Pellerin*, n° 68383, RJF 5/95), la détention de parts sociales devenant un indice parmi d'autres de la maîtrise de l'affaire.

En effet, derrière ce critère de détention majoritaire et à travers la notion de maîtrise de l'affaire, c'est la possibilité de « disposer sans contrôle des fonds sociaux » (CE, 20 octobre 1982, n° 23942, RJF 1982 n° 1122 ; CE, 29 avril 1985, n° 60209, RJF 6/85 n° 872 ; CE, 14 juin 1989, *Hot*, n° 64114, RJF 8-9/89 n° 962), permettant à l'intéressé de prélever à son profit et à sa guise les sommes en cause (v. CE, 20 mars 1996, *min. c/ Beuzelin*, n° 139844, RJF 5/96 n° 587), que vous cherchez, en réalité, à caractériser.

Parmi les indices à même d'établir une telle maîtrise, à la lecture de votre jurisprudence très casuistique en la matière, figurent notamment, outre la détention capitalistique, 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 et/ou des autres porteurs de parts dans la gestion de l'affaire, ou encore le fait d'être le seul interlocuteur des tiers (pour ce dernier indice, v. CE, 26 novembre 2003, *Shibani*, n° 255532, RJF 2/04 n° 118, concl. S. Boissard BDCF 2/04 n° 16). S'il nous semble délicat de donner une définition synthétique de la notion de maître de l'affaire, la 8^e sous-section jugeant seule de votre section du contentieux s'est toutefois récemment essayée à cet exercice par une décision *M. et Mme Corbet* du 3 juin 2015 (n° 370699, inédite au Recueil), qui énonce 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* ».

Ainsi, la circonstance qu'un associé détienne 40% du capital et soit le dirigeant de fait de la société ne suffit pas à établir qu'il se comporte en maître de l'affaire, en l'absence notamment d'éléments selon lesquels il serait seul à disposer d'une procuration sur les comptes et l'autre associé n'exercerait pas ses droits (CE, 30 décembre 2011, *min. c/ Le Goff*, n° 332088, RJF 4/12 n° 362, concl. L. Olléon BDCF 4/12 n° 44). En revanche, ne commet pas d'erreur de droit la cour qui, pour retenir que le contribuable est le maître de l'affaire, se fonde sur le fait que l'intéressé, détenteur de 30% des parts de la SARL, avait continué à disposer, alors qu'il n'était plus salarié, de la signature sociale et d'une procuration bancaire, que le gérant de droit résidait à l'étranger, et qu'il était le gérant de fait de la société (CE, 8 juin 2001, *Maillard*, préc.). De même, se comporte en seul maître de l'affaire le directeur salarié d'une société disposant d'une rémunération deux fois égale à celle du gérant statutaire, son épouse, de la signature sociale et d'une procuration bancaire, et faisant prendre en charge par la société une partie de ses dépenses personnelles, tandis que les porteurs de parts « officiels » - membres de sa famille - ne participent pas à la direction effective de la société (CE, 6 février 1995, *Pellerin*, préc.). Est également le seul maître de l'affaire le gérant, associé majoritaire, dont le patrimoine est confondu avec celui de la société en raison d'un compte bancaire commun à cette société et à l'entreprise individuelle de l'intéressé, et qui n'a pas réuni une seule fois les associés en assemblée au cours de la période vérifiée (CE, 20 octobre 1982, n° 23942, RJF 1982 n° 1122).

Enfin, soulignons que vous avez, une fois au moins, étendu aux associations se livrant à une exploitation ou des opérations de caractère lucratif et relevant, par suite, du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, votre jurisprudence identifiant dans le maître de l'affaire le bénéficiaire des revenus réputés distribués. Vous avez ainsi qualifié de « maître de l'association » une vice-présidente qui disposait notamment des pouvoirs les plus étendus pour opérer toutes opérations sur les fonds (CE, 20 juillet 1988, n° 70401, RJF 10/88 n° 1101). S'agissant de tels organismes, le critère de détention capitalistique est évidemment, et en tout état de cause, dépourvu de pertinence.

En l'espèce, eu égard au tableau jurisprudentiel que nous venons de dresser, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en se fondant, pour considérer que l'administration établissait que M. Bogossian était le maître des deux associations ELA TV et CNFC et qu'elle devait, par suite, être regardée comme apportant la preuve qu'il était le bénéficiaire des revenus réputés distribués par celles-ci en application de l'article 109, 1, 1° du CGI, sur le fait qu'il pouvait disposer sans contrôle de leurs fonds, au vu des circonstances que les présidents des deux associations, dont l'un était introuvable et l'autre travaillait à l'étranger, n'intervenaient pas dans leur gestion quotidienne, qui était intégralement assurée par M. Bogossian et que celui-ci disposait de la signature sur les comptes bancaires, et en outre qu'il avait été l'unique interlocuteur de l'administration et avait admis présider de fait l'une des deux associations. La cour ne s'est ainsi, contrairement à ce que soutient M. Bogossian, pas fondée sur sa seule qualité de trésorier ni sur les conséquences nécessaires d'une telle fonction.

Par ailleurs, elle n'a entaché son arrêt d'aucune dénaturation ni inexactitude matérielle, dès lors, d'une part, qu'il ressort des pièces du dossier qui lui était soumis que le procès-verbal du 3 décembre 2007 signé par M. Bogossian mentionnait qu'il déclarait être la seule personne à suivre l'intégralité des opérations de l'association ELA TV et, d'autre part, que le contribuable ne contestait pas que le président de l'association CNFC, salarié de RFI, travaillait en fait à l'étranger.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.