

N° 432815

M. Giraud

N° 433827

M. Giraud

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 19 juin 2020

Lecture

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Les affaires appelées vous permettront d'apporter deux compléments à votre jurisprudence relative à la présomption d'appréhension par le maître de l'affaire des revenus distribués par une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

2.- Nous commençons par le pourvoi de M. Giraud, dirigeant de la SA Le Coussinet Moderne qui exploite une fonderie en Seine-Saint-Denis. A l'issue d'un contrôle, l'administration a rehaussé le résultat des exercices clos en 2009 et 2010 à raison d'un profit sur le Trésor¹ et de la réintégration d'un passif et d'une charge déduits à tort². Ces rehaussements ont été regardés comme des revenus distribués à M. Giraud, que l'administration a regardé comme le « maître de l'affaire » eu égard à son pouvoir de direction et à la circonstance qu'il détenait 100% des titres de la holding³ de la distributrice. Dans la foulée des rectifications notifiées à cette dernière, l'administration a donc notifié à M. Giraud des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu dans la catégorie des RCM et de contributions sociales au titre des années 2009 et 2010, assorties de l'intérêt de retard et de la majoration de 40% pour manquement délibéré, d'un montant de 172 921 €. M. Giraud se pourvoit en cassation contre l'article 2 de l'arrêt du 27 juin 2019 par lequel la cour de Marseille, après avoir prononcé un non-lieu à statuer partiel, a rejeté le surplus de l'appel formé contre le jugement du 6 octobre 2017 du tribunal administratif de Marseille ayant rejeté sa demande de décharge.

3.- La cour s'est prononcée en deux temps sur l'imposition des revenus distribués.

Elle a d'abord jugé, conformément à votre jurisprudence ancienne et constante (cf. 6 déc. 1965, n° 47850, rec. p. 662 ; 8^{ème} et 9^{ème} ssr, 20 juin 1984, *SARL Le Troubadour*, n° 35616, RJF 1984 n° 983), que les rectifications ne pouvaient, en l'absence de résultat bénéficiaire de la société au titre des exercices clos en 2009 et 2010, être opérées sur le fondement du 1° de l'article 109, 1 du CGI, dont la lettre même mentionne les « bénéfices (...) mis en réserve ou incorporés en capital », lesquels s'entendent, en application de l'article 110 du même code, des bénéfices « qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés » et qui sont donc, le cas échéant, les bénéfices rectifiés (cf. 3^{ème} et

¹ Au titre de chaque exercice.

² Au titre respectivement des exercices 2009 et 2010.

³ Qui elle-même détient 98% de la SA Le Coussinet Moderne.

8^{ème} ssr, 30 mars 2009, *Min. c/ Cuvilo*, n° 300349, RJF 2009 n° 560, Dr. Fisc. 2009 n° 30-35 c. 429).

La cour a ensuite recherché si les rehaussements pouvaient néanmoins être regardées comme des distributions au sens du 2° de l'article 109, 1, c'est-à-dire des « *sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices* ». Pour répondre par l'affirmative à cette question, la cour a successivement relevé :

- i) que M. ~~Claud~~ ne contestait pas le bien-fondé des rehaussements des résultats ;
- ii) qu'il devait être regardé comme le seul maître de l'affaire et était ainsi présumé avoir appréhendé les distributions résultant des redressements de la société ;
- iii) qu'en « *se bornant à soutenir que l'administration (...) n'établi[ssait] pas l'appréhension effective des sommes en litige, [il] n'apport[ait] aucun élément de preuve de nature à renverser cette présomption* ».

Vous le voyez, la cour a fait jouer, dans le cadre des dispositions de l'article 109, 1 2°, la présomption d'appréhension des sommes distribuées par le maître de l'affaire.

4.- La question que pose le pourvoi consiste à déterminer si cette présomption joue bien dans cette hypothèse. L'intéressé soutient en effet qu'en statuant ainsi, la cour a commis une erreur de droit car la mise en œuvre des dispositions de l'article 109, 1 2° implique que l'administration démontre l'appréhension *effective* par l'associé ou l'actionnaire des sommes qui ont été mises à sa disposition, sans qu'elle puisse s'appuyer sur la présomption d'appréhension par le maître de l'affaire.

Nous pensons que ce moyen atteint sa cible.

Pour être clair, il convient de distinguer les présomptions dont on parle.

D'un côté, il y a la présomption « légale » de l'article 109, 1 1° qui est une présomption de distribution des bénéfices qu'un redressement fait apparaître, et qui n'ont pas, par construction, été mis en réserve ou incorporés au capital en vertu d'une décision régulière des organes sociaux. Elle ne joue qu'en présence d'un bénéfice déclaré ou que le contrôle fait apparaître, sous réserve qu'il y ait un véritable désinvestissement (Plén., 5 déc. 1984, *Etienvre*, RJF 1985 n° 251, concl. M.-A. Latournerie p. 96, rec. p. 403 ; 7^{ème} et 9^{ème} ssr, 29 sept. 1989, *Venutolo*, n° 75304, RJF 1989 n° 1227, concl. O. Fouquet p. 614, T. p. 569, Dr. Fisc. 1990 n° 5 c. 142). Cette présomption-là n'est opposable qu'à la société, ce qui signifie concrètement :

1°) qu'elle joue pour l'application de la pénalité de l'article 1759 du CGI que la distributrice encourt lorsqu'elle ne révèle pas l'identité des bénéficiaires à l'administration qui le lui a demandé sur le fondement de l'article 117 de ce code ;

2°) qu'elle n'étend pas ses effets auxdits bénéficiaires, qui peuvent d'ailleurs être aussi bien les dirigeants sociaux que des tiers.

C'est ici qu'intervient la seconde présomption, « *la présomption dans la présomption* » comme l'a écrit Anne Iljic (chron. RJF 2017, *Le maître de l'affaire*), c'est-à-dire la présomption jurisprudentielle d'appréhension des revenus réputés distribués par le maître de l'affaire, qui joue pour les besoins de l'assujettissement de celui-ci à l'impôt sur le

revenu. La présomption légale n'étant opposable qu'à la distributrice, l'administration n'est pas déliée de l'obligation de prouver l'appréhension par le bénéficiaire des bénéfices irrégulièrement distribués, lorsque celui-ci n'a pas accepté les rectifications qui lui ont été proposées dans le cadre de la procédure contradictoire (Section, 8 nov. 1974, n^{os} 83219, 83823 et 87994, RJF 1975 n^o 17 ; 3^{ème} et 8^{ème} ssr, 20 mars 2013, *Linocent*, n^o 351235, RJF 2013 n^o 636). Mais l'identification du maître de l'affaire équivaut, pour l'administration, à prouver l'appréhension effective des distributions irrégulières par celui-ci.

On pourrait être tenté, en première analyse, de valider le recours à cette seconde présomption dans le cas de l'article 109, 1 2^o, dans lequel l'administration supporte tout autant la charge de la preuve des prélèvements opérés ici sur les valeurs sociales, d'autant que vous avez déjà cru possible, par une décision de chambre jugeant seule (8^{ème} ss, 3 juin 2015, *M. et Mme Corbet*, n^o 370699, RJF 2015 n^o 1045), confirmée en réunies (3^{ème} et 8^{ème} chr, 13 juin 2016, *Min. c/ Cekerec*, n^o 391240, RJF 2016 n^o 835, concl. V. Daumas C835), de faire jouer la présomption d'appréhension à propos de distributions occultes de l'article 111, c. du CGI.

Par ailleurs, Vincent Daumas et Anne Iljic se sont prononcés en faveur de la thèse selon laquelle la présomption d'appréhension par le maître de l'affaire devrait jouer pour tous les revenus distribués. Dans ses conclusions sur la décision *Min. c/ Cekerec*, le premier notait : « *Nous ne voyons pas (...) 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 (...). 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^o du 1 de l'article 109, du 2^o 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* ». Et Anne Iljic, dans sa chronique consacrée à l'affaire de plénière *Min. c/ Ortiz*, reprenait ces arguments à son compte avant de conclure « *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^o du 1 de l'article 109* ».

A la différence de nos collègues, le recours à la présomption de « maître de l'affaire » nous paraît tout à la fois inutile et en quelque sorte hors sujet, lorsqu'est en cause une rectification fondée sur le 2^o du 109, 1.

A la différence du 1^o du 1 de l'article 109, 1 et du 111, c., qui l'un et l'autre concernent n'importe quel bénéficiaire, peu important qu'il ait la qualité d'associé, et un bénéficiaire dont l'identité n'est *a priori* pas connue, le 109, 1 2^o traite de l'hypothèse de la mise à disposition de sommes ou valeurs aux « *associés, actionnaires ou porteurs de parts* », lesquels s'entendent nécessairement, selon nous, d'associés ou d'actionnaires déterminés, qui ont déjà été identifiés par l'administration.

Dans le 1^o du 1 de l'article 109, c'est le jeu de la présomption légale qui fait « apparaître » la distribution, à partir de rehaussements impliquant une appréhension par « quelqu'un », faute de décision régulière sur la mise en réserve ou l'incorporation au capital.

En revanche, dans le 2° du 1 de l'article 109, on ne part pas d'une présomption de revenus « réputés » distribués, mais du constat d'une distribution à tel ou tel associé ou actionnaire. Or le déclenchement de la présomption d'appréhension par le maître de l'affaire n'est légitimé que par l'ignorance dans laquelle l'administration se trouve des bénéficiaires réels des distributions. C'est uniquement quand elle ne peut les identifier avec certitude – étant observé qu'une désignation par la société interrogée sur le fondement de l'article 117 n'est pas de nature à prouver l'appréhension effective par les bénéficiaires désignés – que l'administration fait jouer la présomption, qui est une forme de preuve dégradée dont votre jurisprudence se satisfait.

Mais, lorsqu'est en cause la mise à disposition des associés de sommes non prélevées sur les bénéfices, l'administration est par construction en mesure de tracer le flux, de son point d'origine (la distributrice) à son point d'arrivée (l'associé récipiendaire). Dans cette situation, le bénéficiaire de la distribution n'est pas mystérieux⁴.

La preuve par la présomption nous paraît d'autant moins admissible qu'au fil du temps, votre jurisprudence a fini par reconnaître que la qualité d'associé n'était ni une condition suffisante (9^{ème} et 7^{ème} ssr, 6 févr. 1985, n^{os} 43328 et 43330, RJF 1985 n° 538) ni même une condition nécessaire de la qualification de maître de l'affaire, laquelle dépend du constat qu'une personne, « *disposant seule des pouvoirs les plus étendus au sein de la société, est en mesure d'user sans contrôle de ses biens comme de biens qui lui sont propres* » (Plén., 22 févr. 2017, *Min. c/ Ortiz*, n° 388887, rec. p. 53, RJF 2017 n° 431, concl. V. Daumas C431). Si les « pouvoirs » dont dispose le maître de l'affaire peuvent résulter du contrôle qu'il exerce sur la société au moyen des actions qu'il détient, ils peuvent aussi bien résulter d'autres circonstances. Il n'est donc pas pertinent de faire découler la qualité de bénéficiaire d'une distribution imposable sur le fondement de l'article 109, 1 2° de celle de maître de l'affaire.

Quant à la crainte qui a pu être exprimée d'un régime probatoire « à géométrie variable », selon la base légale de la rectification, elle ne nous trouble pas, dès lors que vous considérez que les dispositions des 1° et 2° du 1 de l'article 109 et celles de l'article 111, c constituent des bases légales d'imposition distinctes – ce qui vous conduit d'ailleurs à admettre des substitutions de base légale entre ces différents terrains⁵.

Si vous nous suivez, vous pourrez annuler l'article 2 de l'arrêt, renvoyer l'affaire à la cour dans cette mesure et mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à payer à M. Giraud au titre des frais de l'instance.

5.- Il nous faut maintenant vous entretenir du cas de M. Auger, intermédiaire dans le domaine du football professionnel.

Après avoir exercé son droit de communication auprès du juge d'instruction du Havre, saisi d'une information judiciaire pour blanchiment, l'administration fiscale a établi, dans le cadre d'une vérification de comptabilité, que la société Red Advisors Ltd, constituée

⁴ De la même manière, il ne nous viendrait pas à l'esprit de recourir à la présomption du maître de l'affaire pour l'application des dispositions du 111, a (« *sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes* »).

⁵ Cf. 8^{ème} et 3^{ème} ssr, 23 juil. 2010, *Sté Indivision Lucie Marmajou*, n° 308021 : pour une substitution entre le 109, 1 1° et le 111 c. ; 3^{ème} et 8^{ème} ssr, 5 janv. 2005, *Lefevre*, n° 254831 : pour une substitution entre les 1° et 2° de l'article 109, 1

selon le droit des Iles Vierges Britanniques (BVI), exerçait au Havre une activité occulte dans le milieu du football et avait pour dirigeant Richard Auger. Celui-ci, dont les initiales sont aussi celles de la société, a été regardé comme le maître de l'affaire, au bénéfice notamment de la reconnaissance par celui-ci, lors d'un interrogatoire par le magistrat instructeur, qu'il avait la signature sur le compte bancaire de la société, ouvert à l'UBS Genève.

Au cours de ses travaux, le vérificateur a constaté que la société avait conclu le 2 mai 2008 un contrat avec le club anglais de Portsmouth pour des prestations de *scouting*, c'est-à-dire de détection de joueurs, pour la période du 15 juin 2008 au 31 août 2010, ledit contrat stipulant une rémunération globale de 650 000 £ devant être versée en cinq échéances, la première de 310 000 £ le 15 août 2008 et les quatre suivantes, de 85 000 £, en janvier et août 2009 et janvier et août 2010. Les montants en question ont été regardés comme des revenus distribués au sens des dispositions du 1° de l'article 109, 1 du CGI.

A l'issue de ces contrôles, d'une part, l'établissement stable de la société Red Advisors a été taxé d'office à l'impôt sur les sociétés et, d'autre part, M. Auger a été soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des RCM au titre des années 2008 à 2010 à raison des revenus distribués qu'il était réputé avoir appréhendés en sa qualité de maître de l'affaire.

Un contentieux fiscal s'en est suivi dont nous sautons toutes les étapes pour arriver à la décision du 25 février 2020 par laquelle votre 8^{ème} chambre a admis les conclusions du pourvoi de M. Auger dirigées contre l'arrêt du 21 mai 2019 de la cour de Douai en tant qu'il a rejeté l'appel formé par l'intéressé contre le jugement du tribunal administratif de Rouen du 23 mai 2017 en tant qu'il a rejeté ses conclusions tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales qui lui ont été assignées au titre de l'année 2010 à raison de revenus distribués par la société Red Advisors.

6.- La cour a d'abord jugé que l'administration était fondée, pour l'application du 1° du 1 de l'article 109, à regarder la société Red Advisors comme relevant de l'impôt sur les sociétés. Elle a écarté le moyen tiré de ce que la société aurait dû être qualifiée de société en participation, en relevant qu'il s'agissait d'une société dont la forme juridique était celle d'une « *limited company* » de droit anglo-saxon avant d'estimer, au vu de l'instruction, qu'elle exerçait des activités en France, au Havre, où M. Auger avait son domicile et son bureau.

Les juges d'appel se sont ensuite attachés, méthodiquement, à rechercher si l'administration apportait la preuve qui lui incombait de l'appréhension par M. Auger des revenus distribués eu égard à sa qualité de maître de l'affaire.

Ils ont d'abord listé les éléments mis en avant par l'administration pour établir la qualité d'unique maître de l'affaire de M. Auger, à savoir la présence de l'intéressé lors de la constitution, en Suisse, de la société, le pouvoir de signature bancaire sur le compte UBS et la saisie en perquisition, au domicile ou au bureau de M. Auger, de contrats et de factures au nom de la société, mentionnant sa qualité de représentant de la société.

Les juges d'appel ont ensuite rappelé les éléments mis en avant par le contribuable pour combattre ce faisceau d'indices, tenant à ce qu'il n'avait joué qu'un rôle de second plan dans les négociations avec le club de Portsmouth et de ce qu'il n'avait fait que se conformer aux instructions reçues d'un tiers.

Ayant mis en balance les éléments respectivement apportés par les parties, les juges d'appel ont tranché en faveur de l'administration, en jugeant que M. Auger devait être regardé comme le maître de l'affaire, ce dont ils ont déduit qu'il devait être regardé comme ayant appréhendé « en tout ou partie » les résultats réalisés par cette société au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010.

Enfin, dans le dernier temps du raisonnement, les juges d'appel ont énoncé que la présomption d'appréhension par le maître de l'affaire « *n'est pas irréfragable* » et que le contribuable conservait « *la possibilité d'établir qu'il n'[avait] pas effectivement appréhendé les sommes réputées distribuées, notamment parce qu'elles n'étaient, en réalité, pas liquides ou qu'elles avaient été conservées par la société ou encore qu'elles [avaient] bénéficié à d'autres personnes* ». Ils ont donc accepté de se pencher sur l'argumentation de M. Auger qui faisait valoir que, sur les 650 000 £ dues par le club de Portsmouth, la société n'avait perçu que 310 000 \$ en 2008 puis plus rien en 2009 et 2010 et que le compte UBS de la société, alimenté par ces 310 00 £, avait été débité en faveur de tiers. Mais là encore les juges ont tranché en faveur de l'administration en estimant que M. Auger n'établissait pas que les sommes perçues par la société Red auraient été conservées par elle pour être investies dans son activité ou inscrites en réserve ni qu'il serait étranger aux retraits d'espèces sur le compte bancaire de la société dont il avait la complète maîtrise.

7.- Contrairement à ce que M. Auger soutient par ses deux premiers moyens, c'est par des motifs suffisants, sans méconnaître l'article 209 du CGI ni qualifier inexactement les faits de l'espèce que la cour a estimé que la société exerçait bien en France une activité commerciale habituelle consistant à fournir des prestations de service pour le compte du club de Portsmouth au sein d'un établissement au Havre. Si les éléments de fait mis en avant par l'administration étaient peu nombreux, on ne peut s'en étonner, s'agissant d'une activité occulte exercée sous couvert d'une société *offshore* titulaire d'un compte suisse non déclaré avec service de « banque restante ». Enfin, c'est à tort que M. Auger oppose la jurisprudence *Mme Seguin* (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 24 nov. 2010, n° 308646, T. pp. 718-737-749, concl. L. Olléon BDCF 2011 n° 20) qui concerne l'hypothèse, qui n'est pas celle de l'espèce, de l'imposition du solde débiteur d'un compte courant détenu par un associé domicilié fiscalement en France d'une société étrangère.

8.- Les quatre moyens qui suivent concernent l'arrêt en tant qu'il a statué sur l'appréhension des revenus distribués. Les trois premiers peuvent être aisément écartés.

8.1.- M. Auger reproche en premier lieu à la cour d'avoir méconnu l'article 109 du CGI et dénaturé les faits de l'espèce en jugeant que l'administration était fondée à imposer entre ses mains des revenus distribués au titre de l'année 2010, alors qu'aucun désinvestissement effectif n'avait pu être caractérisé au titre de cette année.

Tout part, sur ce point, de la lecture des relevés du compte de la société Red Advisors à l'UBS Genève pour la période qui court de son ouverture en septembre 2008 à mars 2010. Il est constant que les relevés de ce compte en £ font apparaître, au crédit, deux mouvements de 155 000 £ les 24 octobre 2008 et 11 novembre 2008 en provenance du club de Portsmouth, soit un total de 310 000 £, placé pour qu'il produise des intérêts, et au débit, en dehors de frais bancaires, cinq mouvements principaux : un virement de 1 731 £ à une société de gestion de fortune⁶, un premier ensemble de trois retraits d'espèces 71 524 £ le 14 novembre 2008, un

⁶ Auxquels on peut ajouter un mouvement de 1 731 £ à la société de droit suisse Lyra Wealth Management.

achat de devises de 45 084 £ permettant un retrait d'espèces sur un compte jumeau en euros de 50 000 € le 20 janvier 2009, un virement « Mjvl Dias » de 115 000 £ le 26 mai 2009, un virement « Violeta Soldatovic » de 57 875 £ le 6 août 2009. Aucun mouvement au débit n'ayant été enregistré en 2010, M. Auger soutient que la cour ne pouvait imposer entre ses mains des revenus distribués au titre de cette année, faute de désinvestissement effectif.

Toutefois le requérant se place à tort dans une logique qui est celle de l'arrêt *Min. c/ M. et Mme Esch* (9^{ème} et 10^{ème} chr, 8 févr. 2019, n° 410301, 410568, à mentionner aux T., RJF 2019 n° 442 concl. M.-G. Merloz C442), alors que notre configuration est très exactement celle de l'affaire *Mme Lebeau et M. Moreau* dont vous avez eu à connaître récemment (8^{ème} et 3^{ème} chr, 27 mars. 2020, n° 421627, à mentionner aux T., concl. K. Ciavaldini).

Le cas *Esch* correspond, vous vous en souvenez, à l'hypothèse dans laquelle des bénéfices sont imputés à l'établissement stable en France d'une (vraie) société étrangère, cette imputation ne révélant pas, par elle-même, une distribution de revenus, car le redressement peut n'être que la conséquence de l'application du principe de territorialité et ne traduire qu'une répartition du pouvoir d'imposer entre la France et l'Etat dans lequel la société est établie. La décision *Esch* rappelle, comme le montre le fichage qui renvoie à la décision *Etienvre*, qu'il faut pouvoir identifier un désinvestissement effectif.

Mais s'agissant ici d'une société *offshore* qui n'est qu'une coquille, nous sommes bien évidemment dans le cas *Lebeau-Moreau*, dans lequel la rectification procède de la mise en évidence de l'exercice par une société de droit étranger d'une activité occulte en France, dont il n'a jamais été sérieusement soutenu qu'elle aurait été retracée dans sa comptabilité, ni que les bénéfices en résultant auraient été déclarés et soumis à l'impôt dans l'Etat où la société étrangère est constituée. Dans ce cas, les bénéfices imposés en France, qui n'ont été, par définition, ni mis en réserve, ni incorporés au capital, doivent être regardés comme distribués en application des dispositions du 1^o du 1 de l'article 109. La présomption légale joue donc à plein, tous les bénéfices identifiés par l'administration ayant la nature de revenus distribués.

A cet égard, et dès lors qu'il convient de raisonner, au stade où l'on apprécie l'existence des revenus distribués, en comptabilité d'engagement, il importe peu que les échéances de paiement contractuellement prévues en 2010 n'aient pas été honorées par le club de Portsmouth.

8.2.- Le deuxième moyen fait grief à l'arrêt d'avoir qualifié M. Auger de maître de l'affaire, sous tous les angles permis – insuffisance de motivation, erreur de droit, dénaturation et erreur de qualification juridique – bien que vous contrôliez au titre de l'erreur de droit la mise en œuvre par les juges du fond de cette notion et des critères permettant de la caractériser à partir des faits souverainement appréciés par eux (3^{ème} et 8^{ème} ssr, 8 juin 2001, *Maillard*, n° 219872, T. p. 926, RJF 2001 n° 1235 ; 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 14 oct. 2015, *Bogossian*, n° 364797, T. p. 652, RJF 2016 n° 29). Mais ici, la cour a correctement appliqué les critères permettant de caractériser la maîtrise de l'affaire, par des motifs suffisants et sans dénaturer les faits.

8.3.- Si M. Auger soutient en troisième lieu que la cour aurait inversé la charge de la preuve en lui imputant la responsabilité de retraits d'espèces sur le compte suisse de la société Red Advisors, dont le pourvoi souligne qu'ils étaient « anonymes », ce moyen n'est pas opérant à l'appui des conclusions admises qui concernent l'année 2010.

8.4.- Il reste un dernier moyen, tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit et dénaturé les faits de l'espèce en jugeant que M. [^] ne renversait pas la présomption d'appréhension des revenus distribués. Le mémoire complémentaire, tout en approuvant la cour à avoir jugé que cette présomption était réfragable, souligne que M. [^] avait mis en évidence que la quasi intégralité des sommes créditées sur le compte bancaire avaient été débitées au profit de tiers identifiés et qu'il n'avait rien pu appréhender en 2010. Bien qu'elle soit à première vue mélangée de fait, c'est la seule question de droit véritablement intéressante car elle implique de déterminer si, lorsque l'administration a identifié un maître de l'affaire à partir d'éléments qui ont convaincu le juge, celui qui a été désigné comme maître de l'affaire peut encore établir qu'en fait, il n'aurait pas personnellement appréhendé les revenus distribués, parce qu'ils auraient bénéficié à des tiers.

Autrement dit, la présomption d'appréhension par le maître de l'affaire vaut-elle jusqu'à preuve contraire apportée par le contribuable ? Aussi curieux que cela puisse paraître, cette question n'apparaît pas tranchée par votre jurisprudence, si ce n'est implicitement par vos décisions, nombreuses, qui s'arrêtent au constat que l'administration apporte la preuve de l'appréhension par le maître de l'affaire qu'elle a identifié (7^{ème} et 9^{ème} ssr, 20 oct. 1982, n° 23942, RJF 1982 n° 1122, Dr. Fisc. 1983 n° 16 c. 855 ; 9^{ème} et 7^{ème} ssr, 29 avr. 1985, n° 60209, RJF 1985 n° 872, concl. Ph. Bissara Dr. Fisc. 1985 n° 45 c. 1913 ; 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 31 déc. 2008, *M. et Mme Multari*, n° 296472, T. p. 721, RJF 2009 n° 346, Dr. Fisc. 2009 n° 15 c. 271).

Nous pensons quant à nous que, s'agissant de la question consistant à déterminer qui est le bénéficiaire de la distribution, la démonstration par l'administration que le contribuable qu'elle entend imposer a la qualité de maître de la société distributrice met un point final à la discussion sur ce point et que la seule preuve contraire que le contribuable puisse apporter, c'est qu'il n'a pas la qualité de maître de l'affaire.

Dès lors, en effet, que le maître de l'affaire est défini par vous comme celui qui dispose seul des pouvoirs les plus étendus au sein de la société et est en mesure d'user sans contrôle de ses biens comme de biens qui lui sont propres, la logique est inévitablement que tous les revenus distribués doivent être regardés comme appréhendés par lui. C'est ce que décrit votre décision *M. et Mme Cartier* (8^{ème} et 3^{ème} chr, 14 sept. 2016, n° 400882, RJF 2016 n° 1113, à nos concl. C1113), par laquelle vous avez refusé de renvoyer une QPC dirigée contre la construction jurisprudentielle du maître de l'affaire. Vous avez écrit : « *si l'administration fiscale entend imposer des revenus réputés distribués sur le fondement du 1° du 1 de l'article 109 (...) au nom du maître de l'affaire, elle doit justifier de cette qualification ; que celle-ci nécessite une analyse des circonstances propres à l'affaire et notamment du fonctionnement spécifique de l'entreprise ; que le contribuable peut établir que les éléments apportés par l'administration sont insuffisants pour justifier de cette qualification ; que s'il est reconnu maître de l'affaire, il est (...) réputé avoir appréhendé la totalité des revenus distribués par la société* ».

Le débat se noue donc entièrement, et s'épuise, au stade de la démonstration de la qualité de maître de l'affaire, sans qu'il soit besoin de s'intéresser aux éventuels emplois ou remplois par le maître de l'affaire des revenus distribués, la circonstance que, notamment,

celui-ci ait ensuite rémunéré des tiers étant sans influence sur l'appréhension des revenus, qui a eu lieu au moins un instant de raison avant le décaissement en faveurs d'un tiers⁷.

En ce sens, nous pensons que la présomption d'appréhension n'est pas réfragable.

En revanche, cela ne signifie pas que le maître de l'affaire sera automatiquement imposé car il pourra établir qu'en fait, les revenus distribués n'étaient pas *disponibles* au sens des articles 12 et 156 du CGI. Ainsi, s'il ne peut utilement faire valoir que les fonds ont profité à des tiers, nous pensons qu'il lui serait loisible d'apporter la preuve qu'il n'a pu disposer des revenus distribués, par exemple parce que les avoirs étaient bloqués sur décision de justice⁸.

Il faut donc faire l'effort de distinguer deux questions :

i) une question spécifique aux revenus distribués, qui est celle de l'*appréhension* par le maître de l'affaire et qui peut être ainsi formulée : l'administration, qui supporte la preuve, démontre-t-elle la qualité de maître de l'affaire du contribuable qu'elle entend imposer ?

ii) une question générale en matière d'assujettissement à l'impôt sur le revenu, qui est celle de savoir si le contribuable a effectivement disposé des sommes qu'il a appréhendées, étant souligné qu'il ne faut pas confondre disponibilité d'une somme et emploi de cette somme.

En l'espèce, M. Auger vous met ses relevés de compte bancaire sous les yeux pour vous montrer que, notamment, 115 000 £ ont été virés à un dénommé Dias et 57 875 £ à une dénommée Soldatovic, que des sommes ont été retirées en espèces et le surplus a été placé. Il y voit la preuve qu'il n'a pas effectivement appréhendé les montants distribués, soit qu'ils aient été versés à des tiers, soit qu'ils aient été laissés en dépôt. Mais dès lors que la présomption légale établit que *tous* les bénéfices de la société ont été distribués et que la présomption du maître de l'affaire établit que *toutes* ces distributions ont été appréhendées par M. Auger, parce qu'il dispose des fonds sociaux comme des siens propres, dans une sorte de confusion des patrimoines, ni les emplois éventuels des revenus (virements à des tiers, retraits d'espèces), ni même l'absence d'emploi (pour les fonds dormant sur le compte ou placés), ne rétroagissent sur l'appréhension qui a bien eu lieu, en amont. D'ailleurs, la discussion sur laquelle le pourvoi voudrait vous entraîner est sans fin, car qui dit que M. Auger ne se trouve pas derrière les comptes Dias et Soldatovic ?

Bref, c'est à notre avis au prix d'une erreur de droit que la cour a jugé que, malgré le déclenchement de la présomption d'appréhension, le maître de l'affaire conservait la possibilité d'établir qu'il n'avait pas effectivement appréhendé les sommes réputées distribuées parce qu'elles avaient été conservées par la société ou qu'elles avaient bénéficié à d'autres personnes. Mais ce constat vous permettra d'écarter comme inopérantes les critiques dirigées contre les motifs par lesquels la cour a estimé que M. Auger ne parvenait pas à renverser la présomption.

PCMNC, dans cette seconde affaire, au rejet des conclusions admises du pourvoi, y compris la demande de frais.

⁷ On peut signaler en ce sens une décision du TA de Cergy-Pontoise, 13 mars 2012, n° 0908682, 2e ch., Kaya, RJF 2012 n° 820.

⁸ On peut aussi envisager le cas dans lequel le contribuable démontrerait que les revenus distribués ont été détournés par un tiers. Cf. en ce sens les conclusions Ph. Bissara sous la décision du 29 avril 1985 précitée.