

## 419 La qualité de maître de l'affaire en matière de revenus réputés distribués : un pas en avant, deux pas en arrière ?

Juan Carlos LEÓN-AGUIRRE,  
avocat en contentieux fiscal



Alors que, pour la mise en œuvre du 2° du 1 de l'article 109 du CGI, l'administration doit rapporter la preuve que des sommes ou valeurs non prélevées sur les bénéficiaires ont été mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts, on se souvient que, par une décision *Giraud*, le Conseil d'État a jugé que cette preuve n'est pas rapportée du seul fait que le contribuable qui est supposé avoir perçu les revenus réputés distribués a la qualité de maître de l'affaire (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 29 juin 2020, n° 433827, *Giraud* : *JurisData* n° 2020-008969 ; Dr. fisc. 2020, n° 45, comm. 427, concl. R. Victor ; Dr. sociétés 2020, comm. 152, note J.-L. Pierre ; RJF 10/2020, n° 786. – CE, 10<sup>e</sup> ch., 19 mai 2022, n° 446787 : RJF 2022, n° 731).

Pour justifier cette solution, contre laquelle certains membres du Conseil d'État s'étaient d'ores et déjà prononcés (concl. V. Daumas ss CE, plén. fisc., 22 févr. 2017, n° 388887 : *JurisData* n° 2017-003629 ; Dr. fisc. 2017, n° 16, comm. 261. – A. Iljic, *Le maître de l'affaire* : RJF 5/2017, p. 587), le rapporteur public sous la décision *Giraud* a relevé à juste titre dans ses conclusions que « 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 ».

Autrement dit : à travers cette notion, il n'y a en réalité qu'un aménagement du fardeau probatoire, qui a pour objet de ne pas mettre à la charge du service une preuve qui pourrait s'avérer impossible à rapporter dans certains cas de figure (sur la prohibition de ce type de preuves V. récemment, CEDH, 7 juill. 2022, n° 3269/18, *SCI Le château du Francport c/ France*, pt. 52).

Or, « lorsqu'est en cause la mise à disposition des associés de sommes non prélevées sur les bénéficiaires, 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) », si bien que le recours à la notion de maître de l'affaire ne se justifie pas (concl. R. Victor ss CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 29 juin 2020, n° 433827, *Giraud* : *JurisData* n° 2020-008969 ; Dr. fisc. 2020, n° 45, comm. 427).

Toute autre analyse reviendrait donc à risquer que la matière imposable puisse être indûment attribuée à un contribuable plutôt qu'à un autre, et ce, alors même que l'administration dispose des pouvoirs nécessaires pour identifier le bénéficiaire effectif des distributions présumées.

Cette logique pouvait laisser espérer une transposition de la jurisprudence *Giraud* sur le terrain du a de l'article 111 du CGI, qui vise les « sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes » (en ce sens, V. not., concl. R. Victor ss CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 29 juin 2020, n° 433827, *Giraud* : *JurisData* n° 2020-008969 ; Dr. fisc. 2020, n° 45, comm. 427).

Et pour cause : comme sur le terrain de l'article 109, l'administration est en effet tenue de rapporter que les revenus réputés distribués ont bien été mis à la disposition d'un ou plusieurs contribuables qui sont normalement connus du service.

Toutefois, à rebours de cette analyse, la cour administrative d'appel de Nantes a jugé récemment qu'« en principe, la qualité de maître de l'affaire est sans incidence sur la détermination du bénéficiaire des revenus distribués lorsque l'administration fiscale fait usage des dispositions du a de l'article 111 du Code général des impôts, [mais que] tel n'est pas le cas lorsque le compte courant d'associés ne présente pas un caractère nominatif », hypothèse dans laquelle « la qualité de seul maître de l'affaire permet de regarder le contribuable comme seul bénéficiaire des revenus réputés distribués » (CAA Nantes, 1<sup>re</sup> ch., 14 janv. 2022, n° 20NT00345, *Ozogur* : Dr. fisc. 2022, n° 23, comm. 244, concl. L. Chollet ; Dr. fisc. 2022, n° 23, chron. 242, T. Jouno, O. Lemaire et J. Jimenez ; RJF 2022, n° 357).

Comment justifier cette approche ?

Si le considérant de principe consacré par la cour peut surprendre à certains égards, celui-ci doit sans doute être apprécié à la lumière de son contexte.

En effet, cette affaire mettait en cause un compte collectif d'associés qui, du fait de la fictivité des sommes qui avaient été portées à son crédit, présentait un solde débiteur, dû pour l'essentiel à des retraits effectués en espèces.

La cour se trouvait ainsi en présence de distributions avérées, mais dont le bénéficiaire effectif aurait difficilement pu être identifié, du fait des modalités de décaissement des sommes.

Si on peut comprendre les motivations qui ont conduit la cour à reconnaître l'opérance de la notion de maître de l'affaire, le principe qu'elle a énoncé aurait peut-être gagné à être circonscrit de sorte à mieux embrasser l'hypothèse qui était alors en litige.

Le Conseil d'État en a cependant décidé autrement, puisqu'il a refusé d'admettre le pourvoi dirigé à l'encontre de l'arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Nantes (*CE, na, 27 oct. 2022, n° 462301, Ozugur* – concl. Céline Guibé).

Non motivée, cette décision laisse planer le doute quant à la portée que le Conseil d'État entend conférer à la notion de maître de l'affaire.

La configuration de l'espèce qui était alors en cause s'est indubitablement avérée déterminante dans la résolution de cette affaire (en ce sens V. déjà *comm. RJF ss CAA Nantes, 1<sup>re</sup> ch., 14 janv. 2022, n° 20NT00345*).

Et de fait, la décision commentée s'est bornée à valider le considérant de principe retenu par la cour administrative de Nantes, laquelle avait bien pris soin de restreindre la portée de sa décision au seul cas des comptes non nominatifs.

Toutefois, outre la question de l'incidence éventuelle que la décision commentée pourrait avoir dans le cas, plus fréquent en jurisprudence, des comptes individuels, on peut également se demander si la solution dégagée par la cour a vocation à s'appliquer toutes les fois que les distributions présumées ont été faites au moyen d'un compte collectif – ainsi qu'il résulte d'une lecture littérale du considérant de principe retenu par l'arrêt d'appel – ou si, au contraire, la mise en œuvre de la notion de maître de l'affaire doit être réservée aux seuls cas où, compte tenu notamment de la manière dont les sommes ont été décaissées, l'administration se trouve manifeste-

ment dans l'impossibilité d'identifier les bénéficiaires des distributions présumées – ce qui ressort cette fois d'une lecture contextuelle de l'arrêt d'appel.

Si l'on s'en tient à la logique qui sous-tend la notion de maître de l'affaire, telle qu'elle a été exposée ci-devant, cette seconde lecture devrait l'emporter, que ce soit pour l'application du *a* de l'article 111 comme en l'espèce, ou pour la mise en œuvre du 2° du 1 de l'article 109, qui était en cause dans l'affaire *Giraud*.

Si tel devait être le cas, la décision commentée ne ferait donc pas obstacle à ce que cette jurisprudence soit transposée dans certains cas mettant pourtant en cause des comptes collectifs d'associés – par exemple, lorsque le bénéficiaire effectif d'une distribution avérée est parfaitement identifié.

Une telle lecture laisserait cependant subsister un angle mort, qui n'est pas négligeable : que faire, en effet, dans le cas où le solde du compte collectif est créditeur et ne présente aucun débit, c'est-à-dire lorsque les décaissements ne sont pas avérés ?

La seule inscription au crédit d'un compte collectif ne valant pas en principe mise à disposition (*CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 8 nov. 1978, n° 4233 : JurisData n° 1978-600067 ; Dr. fisc. 1979, n° 5, comm. 143 ; RJF 12/1978, n° 521. – CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 15 janv. 1992, n° 111379, SA Kinetics Technology International : Dr. fisc. 1992, n° 23, comm. 1135, concl. M.-D. Hagelsteen ; RJF 1992, n° 403, chron. J. Turot, p. 186. – CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 30 mars 2005, n° 01PA02604 : RJF 2005, n° 1032. – Concl. P. Collin ss CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 15 avr. 2011, n° 310272, Abihssira : JurisData n° 2011-007244 ; Lebon T., p. 865 ; Dr. fisc. 2011, n° 23, comm. 382 ; RJF 7/2011, n° 776*), devrait-on considérer que de telles sommes ne peuvent jamais constituer des revenus réputés distribués ?

C'est ici autant de questions sur lesquelles le Conseil d'État sera donc appelé à revenir afin de confirmer sa position, à l'occasion, nous l'espérons, d'une décision motivée.