

Dossiers n°1510262-1510289

M. et Mme D.../ M. D...

Audience du 8 novembre 2017

Merci Monsieur le président,

Monsieur le président, madame, monsieur les conseillers,

I. M. G...D...est associé, avec son frère Jean-François, de la SARL World Concept, qui détient elle-même entièrement la SARL Wortoc, qui exploite une brasserie rue des Lombards à Paris. Au cours de l'année 2013, la SARL Wortoc a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle le service a considéré que cette société avait distribué des revenus aux deux frèresD.... Il a en conséquence adressé à M. G... D...des propositions de rectification au titre de l'année 2010, en s'emmêlant néanmoins les pinceaux s'agissant de l'identité précise du foyer fiscal concerné, nous y reviendrons. Par les présentes requêtes, M. D...vous demande la décharge, en droits et pénalités, des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ainsi mis à la charge de son foyer fiscal au titre de l'année 2010.

II. Aucune question de compétence ou de recevabilité n'étant de nature à vous retenir dans ce dossier, vous pourrez directement passer à son étude au fond. Vous pourrez en premier lieu écarter l'unique moyen de procédure soulevé par le requérant, tiré du défaut de mise en œuvre par l'administration de la procédure prévue à l'article 117 du code général des impôts, qui lui permet de demander à une société de désigner le bénéficiaire de distributions qu'elle a effectuées. En effet, requérir à cette procédure constitue une simple faculté pour l'administration, qui n'est jamais tenue de la mettre en œuvre à peine d'irrégularité de la procédure (voyez en ce sens une décision du **Conseil d'Etat du 15 juin 1977, *Ministre des finances c/ SieurA...*, n°99321, B** sur ce point ou plus récemment **CE, 2 février 1990, *M.O...*, n°55884**). L'abstention de l'administration à la mettre en œuvre n'a d'incidence, le cas échéant, que sur la preuve de l'identité du bénéficiaire des revenus, qu'il lui revient d'établir par d'autres éléments que la désignation, et donc sur le bien-fondé de l'imposition.

III. S'agissant justement de ce bien-fondé, le requérant soulève plusieurs moyens dont le premier, tiré de la prescription, nécessite d'exposer un peu plus en détail le déroulement de la procédure de contrôle suivie à l'encontre de M. et MmeD....

A) M. D...a épousé le 10 septembre 2010 MmeN.... Le régime actuel d'option n'étant entré en vigueur que depuis la loi de finances pour 2011, M. et

Mme D...ont été imposés selon les modalités prévues avant la réforme. Concrètement, les deux époux ont déposé chacun une déclaration de revenus distincte pour les revenus perçus avant le 10 septembre 2010, puis une déclaration commune pour les revenus perçus à compter du 10 septembre 2010. Pour une raison étrange, l'administration fiscale a cru que M. D...avait divorcé le 30 septembre 2010, et a donc inversé les périodes d'imposition commune et d'imposition séparée. C'est ainsi qu'elle a adressé le 13 décembre 2013 à M. ou Mme D...une proposition de rectification concernant les revenus perçus entre le 1^{er} janvier et le 29 septembre 2010 ainsi qu'à M. D...une proposition de rectification concernant les revenus perçus entre le 30 septembre et le 31 décembre 2010. Or, c'est précisément l'inverse qu'elle aurait dû faire, la date de basculement n'étant en outre pas intervenue le 30 mais le 10 septembre 2010. L'administration, prenant en compte les observations des contribuables en ce sens, leur a ensuite adressé, le 21 mars 2014, deux propositions de rectification modifiée, la première à destination de M. D...seul pour la période allant du 1^{er} janvier au 9 septembre 2010, et la seconde à destination du couple, pour la période allant du 10 septembre au 31 décembre 2010.

Les requérants soutiennent que les propositions de rectification du 13 décembre 2013, adressées chacune au mauvais foyer fiscal et pour des périodes différentes de celles visées par les propositions de rectification du 21 mars 2014, n'ont pu avoir pour effet d'interrompre la prescription, qui était par conséquent atteinte le 1^{er} janvier 2014. Toutefois, s'agissant de l'identité du bénéficiaire, vous ne pourrez qu'écarter leur argumentation. En effet, dans le premier cas, si une proposition de rectification a été adressée à M. ou Mme D...et non à M. D...seul, le requérant était néanmoins désigné expressément par cette proposition et en a accusé réception. Sauf à soutenir que le pli aurait été réceptionné par une personne non habilitée à le faire, M. D...n'est donc pas fondé à se plaindre de ce que la proposition de rectification n'ait pas été adressée à lui seul (voyez pour un exemple similaire, une décision de la **Cour de cassation du 12 juillet 2011, M.Q...**, n°10-23305). Dans la configuration inverse, s'agissant de la proposition de rectification qui n'a été adressée qu'à lui, M. D...n'est pas davantage fondé à se plaindre que son épouse n'ait pas été désignée dans la proposition de rectification, puisque l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales dispose, d'une part, que chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer et, d'autre part, que les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre. Pour une expression de ce principe dans un cas proche de notre espèce, voyez notamment **CE, 1^{er} mars 2000, *Ministre de l'économie c/ Rousseaux*, n°181665, B** sur ce point.

S'agissant par ailleurs des périodes concernées par l'envoi des propositions de rectification, les requérants énoncent que celles-ci sont légèrement différentes, puisque les premières visent les périodes du 1^{er} janvier

au 29 septembre puis du 30 septembre au 31 décembre 2010, tandis que les secondes retiennent un point de basculement fixé au 10 et non au 30 septembre 2010. Le Conseil d'Etat a pu juger que pour produire un effet interruptif de prescription en application des articles L. 57 et L. 189 du livre des procédures fiscales, une proposition de rectification doit indiquer la catégorie d'impôt en cause, l'année d'imposition et la nature et le montant des redressements envisagés (voyez notamment **CE, 17 décembre 2010, *Ministre du budget c/ Société OLAM*, n°307463, B**). Son exigence ne s'étend toutefois pas, à notre connaissance, au-delà de la désignation de l'année d'imposition et notamment aux mois ou trimestres concernés par les rehaussements. Une telle exigence serait d'ailleurs hors de propos puisque la prescription s'apprécie année par année. Vous noterez enfin que les propositions de rectifications adressées le 21 mars 2014 n'avaient pas vocation à annuler et remplacer celles notifiées en décembre 2013, mais seulement à rectifier les erreurs contenues dans ces dernières, notamment en termes de périodes concernées au sein de l'année d'imposition. Pour l'ensemble de ces raisons, nous vous proposons d'écarter le moyen tiré de la prescription du droit de reprise soulevé par les requérants.

B) Ceux-ci contestent ensuite l'appréhension par M. D...des revenus distribués par la SARL Wortoc. Un mot tout d'abord de la méthode employée par les services fiscaux pour mettre en évidence l'existence de distributions et en identifier les bénéficiaires. Au cours de la vérification de comptabilité, l'administration a constaté l'existence d'un compte courant ouvert au nom de M. S... D..., gérant non associé de la société, et de M. G...D..., qui n'était ni associé ni, à notre connaissance, salarié de cette société. Sur ce compte courant ont été créditées un certain nombre de sommes au titre de l'année 2010, qui ont été considérées, en l'absence de toute justification quant à leur nature, comme un passif non justifié et donc comme des revenus distribués. Pour procéder à la répartition des sommes entre Jean-François et G...D..., le service a isolé les inscriptions comportant un intitulé de type « JFR » ou « JFD... » d'une part, et un intitulé de type « MR » ou « G...R » d'autre part. Les inscriptions ne comportant l'acronyme que de l'un d'entre eux ont été considérées comme portant sur des sommes versées dans leur intégralité à cette personne, tandis que les sommes, d'un montant total de 91 300 euros comportant un intitulé du type « Remise spéciale C/C JFR MR », mentionnant les initiales des deux noms, ont été considérées comme distribuées pour moitié à M. S...D...et pour l'autre à M. G...D..., compte tenu du pourcentage de parts équivalent qu'ils détiennent chacun dans la société World Concept, elle-même associée de la société Wortoc.

Vous savez qu'aux termes du 1° du 1. de l'article 109 du code général des impôts, sont considérés comme des revenus distribués tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital. Le c. de l'article 111 y assimile également les rémunérations et avantages occultes. Il appartient à l'administration, lorsque le contribuable imposé selon la procédure

de rectification contradictoire a refusé les rehaussements mis à sa charge, ce qui est le cas en l'espèce, de justifier tant le principe et le montant des revenus distribués que leur appréhension effective par le bénéficiaire (voyez en ce sens, pour un exemple récent **CE, 31 décembre 2008, M. et Mme J..., n°296472, B**).

Il résulte d'ailleurs de cette décision que la désignation du bénéficiaire des sommes par un mandataire de la société n'a pas pour effet d'inverser la charge de la preuve lorsque le gérant ainsi désigné n'a pas à titre personnel mandaté le signataire et n'a pas non plus contresigné le courrier de désignation. Aussi et *a fortiori*, la circonstance, en l'espèce, qu'un expert-comptable mandaté pour représenter la seule société ait indiqué, au demeurant en dehors de la procédure spéciale introduite par l'article 117 du code général des impôts, que les libellés « JFR », « MR », « G...R » ou « JFD... » portés sur le compte courant n°45547000 ouvert au nom de M. D...et de son frère dans les comptes de la SARL Wortoc correspondraient à Jean-François et G...D..., ne suffit pas à prouver l'appréhension par ce dernier des sommes en litige. Tout au plus cette affirmation pourrait constituer un indice, mais peu probant, quant à l'identité du ou des bénéficiaires des revenus distribués.

L'administration fait cependant valoir, dans son mémoire en défense, que M. G...D...est présumé avoir appréhendé ces sommes, dans la mesure où celles-ci étaient inscrites au crédit d'un compte courant d'associé ouvert en son nom. Elle invoque à l'appui de cette position la décision du **Conseil d'Etat du 8 février 1999, I..., n°140062**, qui énonce (nous citons) « *que les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé ont, sauf preuve contraire apportée par l'associé titulaire du compte, le caractère de revenus et ne sont alors imposables que dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers* » (fin de citation). Lue en ce sens, la décision semble avoir une portée très large, puisqu'aucune base légale n'est citée, de sorte que l'on pourrait croire que toutes les distributions, quelle que soit leur base légale, sont concernées par la présomption. Néanmoins, une brève lecture des conclusions de Guillaume Goulard sous cette décision vous apprend non seulement que Mme I...était associée de la société, mais aussi que la haute juridiction a entendu implicitement se fonder sur le 2° du 1. de l'article 109 du code général des impôts, qui inclut dans les revenus distribués « *toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés* ». Il en va de même de la décision du **4 août 2006, M. et Mme K..., n°276210, B** dont la formulation très générale doit être lue à la lumière de cette même base légale citée par l'arrêt attaqué de la cour administrative d'appel de Douai. La lecture des autres décisions du Conseil d'Etat sur la question confirme que cette présomption découle directement des termes du 2° du 1. de l'article 109 (voyez notamment **CE, 10 juillet 1991, M. P..., n°66976, B** ; également **CE, 12 mars 2007, M.H..., n°281951, B** sur un autre point ; voyez encore **CE, 25 février 2013, M.M..., n°346087** ou plus récemment **CE, 21 juin 2017, Mme B..., n°390633**). La seule extension de cette

présomption à une autre base légale opérée par la haute juridiction, à notre connaissance, porte sur le a. de l'article 111 (voyez pour cet exemple **CE, 11 mai 2017, M.L..., n°405313**). Cette extension ne remet pas en cause le fait que cette présomption ne concerne que les associés de la personne morale distributrice puisque cet article, comme vous le savez, porte également sur les sommes mises à la disposition des associés, mais plus précisément à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes et qu'il institue d'ailleurs à lui seul une présomption de distribution dans ce cas de figure, indépendamment de la jurisprudence que nous vous citons.

Or, en l'espèce, le requérant, tout comme son frère, n'était pas associé de la SARL Wortoc. Il en détenait en partie et indirectement le contrôle, dans la mesure où il était avec son frère associé de la société World Concept la détenant à 100 %, mais sans être néanmoins majoritaire dans cette seconde société. Et, contrairement à son frère, il n'occupait aucune fonction de direction au sein de la société Wortoc. Le requérant ne peut donc être qualifié d'associé de la société Wortoc. L'administration ne s'y est pas trompée, puisqu'elle n'a pas imposé les revenus distribués sur le fondement du 2° du 1. de l'article 109 du code général des impôts, mais bien sur le fondement des dispositions conjointes du 1° de cet article et du c. de l'article 111 du même code, qui sont applicables aux tiers. Puisque les deux frères D...n'étaient pas associés dans la société, ils n'avaient aucun droit de disposer en leur nom d'un compte courant dans les comptes de la SARL Wortoc. Cette création n'a sûrement été rendue possible que par la confusion d'intérêts entre ceux-ci et la SARL World Concept, unique associée. Le compte n°455 47000 ne peut donc pas, en droit, être qualifié de compte courant d'associé. Et pourtant, il a des caractéristiques proprement similaires à celle d'un compte courant d'associé.

La question qui se pose à vous aujourd'hui porte donc sur la possibilité d'étendre ou non la présomption de distribution dégagée par la jurisprudence à des personnes qui, sans être associées, se comportent néanmoins comme tel en s'arrogeant le contrôle sur les fonds à travers, notamment, le bénéfice d'un compte courant. Cette extension ne serait pas sans mérite, et l'affaire dont vous êtes saisis le prouve : en l'absence d'une telle extension, une personne outrepassant le droit des sociétés et pouvant être qualifiée d'associée de fait serait placée dans un régime plus favorable que celui d'un associé de droit. Intercaler une société entre la personne morale en bout de chaîne et les associés personnes physiques permettrait à ces derniers d'échapper à une présomption qui, sans être irréfragable, est néanmoins dans les faits relativement redoutable, puisque la seule mise à disposition des sommes, alors même que celles-ci ne seraient pas effectivement encaissées, justifie l'imposition.

Pour autant, nous ne vous proposons pas d'opter pour une telle extension, pour deux raisons. La première est que le Conseil d'Etat a déjà eu l'occasion de juger, pour refuser de transmettre au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité sur la rupture d'égalité entre associés et tiers

induites par les dispositions du 2° du 1. de l'article 109 et du a. de l'article 111 du code général des impôts, de considérer que ceux-ci n'étaient objectivement pas placés dans la même situation et qu'en tout état de cause, les tiers n'échappaient pas à l'impôt car ils pouvaient être considérés comme bénéficiaires de revenus distribués sur le fondement du 1° du 1. de l'article 109 comme du c. de l'article 111 de ce code (voyez la décision L...précitée). L'on pourrait certes objecter que, dans cette décision, le Conseil se fonde justement sur la possibilité pour l'associé de détenir un compte courant par opposition aux tiers et qu'en quelque sorte, M. D...s'est comporté, en apparence, comme un associé en s'octroyant illégalement le droit de détenir un compte courant à son nom dans les comptes de la société Wortoc. Pour autant, si la théorie de l'apparence dégagée par la décision de **plénière du 20 février 1974, Lemarchand, n°83270, A**, régulièrement reprise par les juridictions administratives, permet à l'administration d'opposer (ou non) au contribuable la situation juridique dont il s'est prévalu dans ses déclarations fiscales, sans que ce dernier ne puisse utilement soutenir que cette situation juridique n'était qu'apparente, tel n'est pas le cas en l'espèce car le contribuable n'a pas entendu se prévaloir du fait qu'il aurait en réalité été associé de la société, et n'a pas non plus fait croire à l'administration qu'il était associé sans l'être en réalité. D'ailleurs, dans un cas de figure différent mais présentant des traits communs avec notre affaire, la **cour administrative d'appel de Paris** a pu juger, par un arrêt du **31 décembre 2007, Ministre du budget c/ M.F..., n°05PA04332, fiché en C+**, qu'en dehors de la procédure de l'abus de droit, l'administration fiscale n'est pas fondée à remettre en cause l'option d'une société pour le statut de société de personnes au motif qu'une société de capitaux se serait comportée comme son unique associée de fait.

La seconde raison de ne pas étendre cette présomption aux tiers se comportant comme des associés est que la haute juridiction a toujours pris soin d'éviter une extension immodérée des présomptions de distribution instaurées par le code comme par la jurisprudence, qui doivent demeurer une exception au regard du pouvoir exorbitant qu'elles octroient à l'administration pour être regardées comme constitutionnelles. En témoigne le récent arrêt **Ministre de l'économie c/ M. C...**, par lequel le juge du Palais-Royal a confirmé qu'il ne pouvait y avoir, tout comme le « Highlander », qu'un seul maître de l'affaire (**CE, 22 février 2017, n°388887, A**). Les plaintes de l'administration tenant aux difficultés résidant dans la détermination précise, notamment dans les cas d'exploitations familiales ou de montages astucieux, du bénéficiaire des revenus distribués n'ont pas ému le Conseil, qui a rappelé au service qu'il lui était toujours loisible de mettre en œuvre ses pouvoirs de contrôle, notamment en recourant aux examens contradictoires de situation fiscale personnelle, afin d'apporter la preuve de l'appréhension par le bénéficiaire.

Au regard de ces deux raisons, nous vous proposons donc d'écarter l'argumentation de l'administration selon laquelle M. D...est réputé avoir bénéficié des sommes inscrites sur le compte courant ouvert à son nom et à celui de son frère. Si vous nous suivez, il vous restera ensuite à déterminer si les éléments produits par l'administration fiscale sont suffisants pour prouver l'appréhension par M. G...D...des revenus distribués par la société Wortoc.

Sur ce point, nous souscrivons à la position des contribuables selon laquelle la seule inscription de sommes sur un compte courant ne permet pas de justifier l'appréhension de revenus distribués, dans la mesure où rien n'indique que M. D...ait été habilité à prélever les sommes sur le compte de la société. En outre et *a minima*, les seuls intitulés « Remise spéciale C/C JFR MR » sont insuffisamment précis pour permettre d'identifier le bénéficiaire des sommes. La répartition à égalité entre les deux frères effectuée par les services fiscaux ne repose d'ailleurs sur aucun élément pertinent, le pourcentage de détention de la SARL World Concept nous paraissant à cet égard relativement peu à propos. Nous le pensons avec d'autant plus de conviction qu'il n'est pas soutenu par l'administration que M. G...D...aurait tenu le moindre rôle au sein de la SARL Wortoc, à la différence de son frère Jean-François, qui en était le gérant. Aussi, nous vous proposons de faire entièrement droit à la demande de décharge présentée par M. et MmeD....

C) Si vous ne nous suiviez pas ou pas totalement, il vous resterait, en premier lieu, à faire partiellement droit à la demande de décharge des contributions sociales présentées par les requérants, dès lors que l'administration a déterminé le montant de ces prélèvements à partir du quantum des distributions majorées de 25 % en application de l'article 158 du code général des impôts, raisonnement que le Conseil constitutionnel a eu l'occasion de condamner par sa décision n° 2017-643/650 QPC du 7 juillet 2017.

Il vous resterait également à trancher la question des pénalités pour manquement délibéré dont ont été assortis les rehaussements mis à la charge des requérants. Si vous estimiez, que l'appréhension par M. D...de la somme de 118 000 euros ou *a minima* de 27 000 euros, est démontrée, vous ne pourriez que constater, d'une part, que ces sommes ne sont pas anodines, et, d'autre part, que M.D..., qui ne donne absolument aucune explication quant à la nature des sommes, s'est abstenu de déclarer celles-ci, dont il ne pouvait ignorer le caractère imposable. Nous serions alors d'avis de considérer que l'administration fiscale justifie le caractère délibéré du manquement commis par les requérants, et de rejeter la demande de décharge correspondante. Mais tel n'est pas, ainsi que vous l'avez compris, notre position principale.

PCMNC :

- à la décharge totale des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles M. et Mme D...ont été assujettis au titre de l'année 2010, ainsi que des pénalités y afférentes ;
- à ce qu'une somme totale de 1 500 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- et enfin, au rejet du surplus des conclusions présentées par les requérants.