CAA Marseille 17 septembre 2026 n 24MA03122

Source : https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000054859693

CAA de Marseille, 3ème chambre, 17 septembre 2026, n° 24MA03122 (inédit au recueil Lebon)

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. A... B... a demandé au tribunal administratif de Marseille de prononcer la décharge, en droits et majorations, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles il a été assujetti au titre des années 2013 à 2015, des cotisations de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus auxquelles il a été assujetti au titre des années 2013 et 2014, ainsi que des majorations y afférentes.

Par un jugement n° 2202371 du 26 septembre 2024, le tribunal administratif de Marseille a, d'une part, prononcé un non-lieu à statuer à concurrence du dégrèvement prononcé en cours d'instance et, d'autre part, rejeté le surplus de sa demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête enregistrée le 13 décembre 2024, M. B..., représenté par Me Amsellem, demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Marseille ;

2°) de prononcer la décharge demandée ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 600 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

S'agissant des revenus fonciers :

- c'est à tort que l'administration a refusé la déduction des dépenses nécessitées par son activité de location de logements ; en procédure contradictoire, c'est à l'administration d'établir que des logements étaient vacants ou qu'il s'en était réservé la jouissance ; l'absence de paiement des loyers n'interdit pas la déduction des charges, dont il va réunir les justificatifs ;

S'agissant des revenus distribués en provenance de la SARL New Adamer :

- l'administration ne démontre pas que les frais de déplacement et de restauration non admis en déduction du résultat de la société en 2013, 2014 et 2015 faute de justificatifs ont été engagés dans son intérêt personnel ; aucun flux financier n'a été constaté entre lui et cette société ; le bénéficiaire des sommes n'est pas connu et l'administration ne démontre pas leur désinvestissement et, par conséquent, leur distribution à son profit ; ces dépenses non justifiées ne correspondent pas à un bénéfice et ne pouvaient être imposées sur le fondement de l'article 109-1-1° du code général des impôts ;

- les dépenses payées par la société en 2012 ne pouvaient être rattachées à l'impôt sur le revenu de 2013 ; l'administration n'apporte pas la preuve d'un désinvestissement intervenu en 2013 ;

- au titre de 2014 et de 2015 l'administration ne fait état d'aucun motif justifiant la taxation, respectivement, de la somme de 2 604 euros et de 10 815 euros ; la présomption du maître de l'affaire est sans incidence pour ces sommes imposées sur le fondement de l'article 111-c du code général des impôts et l'administration n'établit pas leur appréhension ;

S'agissant des revenus distribués en provenance de la SARL Au Pain Béni :

- le tribunal administratif ayant annulé le bénéfice reconstitué de cette société au titre de 2014, il ne subsiste aucun bénéfice distribuable entre ses mains en vertu de l'article 110 du code général des impôts ; le tribunal n'a pas répondu à ce moyen ;

- la reconstitution des recettes de l'activité de boulangerie, opérée à partir des encaissements bancaires figurant sur le compte bancaire de la société et son compte bancaire personnel, est viciée, dès lors que l'administration n'indique pas comment elle a identifié les sommes susceptibles d'être rattachées à la boulangerie sur son compte personnel, en particulier lorsqu'il s'agissait de versements en espèces ;

- en ce qui concerne les recettes de l'activité de loueur de fonds de la SARL Au Pain Béni, l'administration n'a pas suffisamment motivé sa position en se prévalant d'éléments en sa possession, sans les produire ;

- le chiffre d'affaires global de la SARL Au Pain Béni est incohérent, puisqu'il correspond à l'addition de sommes hors taxes et toutes taxes comprises ; il n'a pas été mis en mesure de contester utilement les rectifications ;

- l'administration a méconnu l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales en se bornant à faire état, dans la proposition de rectification, de la mention " d'éléments en sa possession " ;

- seuls sont distribuables les bénéfices hors taxes, dès lors que la société a bénéficié du mécanisme de la cascade ;

S'agissant des bénéfices non commerciaux :

- les recours contentieux exercés contre des permis de construire ne correspondent pas à une activité, mais avaient pour seul objet de défendre ses intérêts ; il était en droit de faire le choix de conclure des transactions et les sommes versées par les promoteurs visent uniquement à l'indemniser du préjudice subi du fait des constructions ; la condition d'habitude ne saurait être appréciée au regard des recours intentés par son frère et sa mère ; elle n'est pas remplie dès lors que seuls trois recours ont abouti ;

- l'activité occulte n'ayant pas été révélée par l'examen de sa situation fiscale personnelle au sens de l'article L. 47 C du livre des procédures fiscales, l'administration aurait dû engager une vérification de comptabilité de cette activité ; elle aurait dû le mettre en demeure de souscrire une déclaration de bénéfices non commerciaux ;

- la reconstitution du chiffre d'affaires est viciée dans son principe, en l'absence de prise en compte de charges, notamment les frais d'avocat ; le chiffre d'affaires aurait dû être déterminé hors taxes ; il demande, en tout état de cause, la prise en compte d'un taux de charges de 70 % ;

- il demande l'application de l'article L. 80 CA du livre des procédures fiscales ;

- il est fondé à se prévaloir de l'instruction référencée BOI-CF-IOR-60-10 n° 190 du 9 septembre 2012 ;

- il entend se prévaloir de l'arrêt de la cour européenne des droits de l'homme du 7 décembre 2023 " Waldner c. France " pour contester la majoration de 1,25 en base qui lui a été appliquée ;

S'agissant de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus :

- elle n'est pas due dès lors que les revenus distribués par la SARL Maison Michel sont contestés dans la présente instance ; ils auraient dû être déterminés hors taxe.

Par un mémoire enregistré le 11 février 2025, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au non-lieu à statuer à hauteur du dégrèvement prononcé en cours d'instance et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

Il soutient que :

- un dégrèvement de 42 904 euros a été prononcé le 11 février 2025 s'agissant de l'impôt sur le revenu et des majorations y afférentes au titre de l'année 2014 ;

- pour le surplus, les moyens invoqués par M. B... ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Courbon, présidente assesseure,

- et les conclusions de M. Ury, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. M. B... a fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle portant sur les revenus perçus au titre des années 2013 et 2014 et d'un contrôle sur pièces relatif à ses revenus déclarés au titre de l'année 2015. A l'issue de ces contrôles, l'administration lui a notifié des rehaussements de ses revenus imposables à raison, notamment, de la remise en cause de charges déductibles de ses revenus fonciers, de la réintégration de bénéfices non commerciaux non déclarés et de l'imposition, entre ses mains, de revenus distribués par les SARL New Adamer et Au Pain Béni. M. B... a, en conséquence, été assujetti à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux au titre des années 2013 à 2015 et à des cotisations de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus au titre des années 2013 et 2014, assorties de majorations. Il relève appel du jugement du 26 septembre 2024 par lequel le tribunal administratif de Marseille, après avoir prononcé un non-lieu a statué à concurrence du dégrèvement prononcé en cours d'instance, a rejeté le surplus de sa demande tendant à la décharge, en droits et majorations, de ces impositions.

Sur l'étendue du litige :

2. Par une décision du 11 février 2025, postérieure à l'introduction de la requête d'appel, l'administration a prononcé le dégrèvement, à concurrence de 42 904 euros, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu mise à la charge de M. B... au titre de l'année 2014 et des majorations correspondantes. Les conclusions à fin de décharge de l'intéressé sont, dans la mesure de ce montant, devenues sans objet.

Sur la régularité du jugement attaqué :

3. Il ressort des termes du jugement attaqué que le tribunal administratif a visé et répondu au moyen, soulevé devant lui, tiré du caractère erroné de la reconstitution du chiffre d'affaires de la SARL Au Pain Béni. Il n'était pas tenu de répondre à tous les arguments développés à l'appui de ce moyen. Par suite, en ne se prononçant pas explicitement sur l'argumentation, au demeurant inopérante, tirée de l'incidence de la décharge antérieurement prononcée par la juridiction administrative s'agissant de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle la SARL Au Pain Béni a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2014 sur les impositions mises à la charge de M. B..., le tribunal administratif n'a entaché son jugement d'aucune irrégularité.

Sur les conclusions à fin de décharge :

En ce qui concerne les revenus fonciers :

4. Aux termes du 1 de l'article 13 du code général des impôts : " Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu. ". Aux termes de l'article 28 du même code : " Le revenu net foncier est égal à la différence entre le montant du revenu brut et le total des charges de la propriété. ". Il appartient au contribuable, pour l'application de ces dispositions, de justifier des charges qu'il entend déduire de ses revenus fonciers.

5. Il résulte de l'instruction que l'administration, pour les trois années d'imposition en litige, n'a pas remis en cause les recettes déclarées, quoique tardivement par M. B..., mais a rejeté les charges portées en déduction de ses revenus fonciers, faute de justificatifs produits à leur appui. M. B... n'a produit, que ce soit en première instance ou en cause d'appel, aucun justificatif des charges qu'il entend déduire. S'il fait valoir qu'il n'est pas démontré que certains de ses biens ne seraient pas loués, cette circonstance est en elle-même sans incidence sur la rectification en litige, fondée, ainsi qu'il vient d'être dit, sur l'absence de

justification des charges déduites. Par suite, M. B... n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que ces charges n'ont pas été admises en déduction de ses revenus fonciers.

En ce qui concerne les bénéfices non commerciaux :

6. En premier lieu, aux termes de l'article L. 47 C du livre des procédures fiscales : " Lorsque, au cours d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle, sont découvertes des activités occultes ou mises en évidence des conditions d'exercice non déclarées de l'activité d'un contribuable, l'administration n'est pas tenue d'engager une vérification de comptabilité pour régulariser la situation fiscale du contribuable au regard de cette activité ".

7. Il résulte de l'instruction que M. B... a été informé de l'engagement d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle portant sur les années 2013 et 2014 par un avis daté du 27 janvier 2016, réceptionné le 12 février suivant. En se bornant à faire valoir que des articles de presse datés des 11 septembre et 4 octobre 2015 ont fait état de sa mise en cause à raison des multiples recours gracieux et contentieux intentés à l'encontre de permis de construire délivrés par le maire de Marseille, M. B... ne démontre pas que l'administration avait, dès ces dates, connaissance de ce qu'il avait exercé, à ce titre, une activité occulte au cours de l'année 2014. Il résulte au contraire de l'instruction que cette activité a été révélée par les pièces de la procédure judiciaire diligentée à l'encontre de l'intéressé, dont l'administration a pris connaissance le 21 juin 2016, après avoir exercé son droit de communication le 20 mai 2016. Ainsi, l'activité occulte exercée par M. B... en 2014 doit être regardée comme ayant été découverte au cours de l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle dont il faisait l'objet. Il s'ensuit qu'en vertu de l'article L. 47 C du livre des procédures fiscales, l'administration n'était pas tenue d'engager une vérification de comptabilité pour imposer les profits tirés de cette activité.

8. M. B... ne peut se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, du paragraphe 190 de l'instruction administrative publiée sous la référence BOI-CF-IOR-60-10, qui traite de questions relatives à la procédure d'imposition et ne peut, dès lors, être regardé comme comportant une interprétation de la loi fiscale.

9. En deuxième lieu, d'une part, aux termes du 1. de l'article 92 du code général des impôts : " Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus. ".

10. D'autre part, aux termes de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales : " Peuvent être évalués d'office : / 1° Le bénéfice imposable des contribuables qui perçoivent des revenus provenant d'entreprises industrielles, commerciales ou artisanales, ou des revenus d'exploitations agricoles imposables selon un régime de bénéfice réel, lorsque la déclaration annuelle prévue à l'article 53 A du code général des impôts n'a pas été déposée dans le délai légal ; (...) / Les dispositions de l'article L. 68 sont applicables dans les cas d'évaluation d'office prévus aux 1° et 2° ". Aux termes de l'article L. 68 du même livre, dans sa rédaction applicable au présent litige : " La procédure de taxation d'office prévue aux 2° et 5° de l'article L. 66 n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure. / Toutefois, il n'y a pas lieu de procéder à cette mise en demeure : / (...) 3° Si le contribuable s'est livré à une activité occulte, au sens du troisième alinéa de l'article L. 169 ; (...) ". Aux termes du troisième alinéa de l'article L. 169 de ce livre, dans sa rédaction applicable au présent litige : " Par exception aux dispositions du premier alinéa, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable exerce une activité occulte. L'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite. ". Dans le cas où un contribuable n'a ni déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, son activité est réputée occulte s'il n'est pas en mesure d'établir qu'il a commis une erreur

justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives.

11. Il résulte de l'instruction, et notamment des éléments recueillis par l'administration auprès de l'autorité judiciaire, que M. B..., ainsi que des membres de sa famille, ont déposé de nombreux recours gracieux à l'encontre de permis de construire délivrés par le maire de Marseille au cours de la période 2010-2015, certains ayant également donné lieu à des recours contentieux. Il a ainsi été relevé que le frère du requérant avait déposé 59 recours gracieux ou contentieux et que M. B... avait lui-même participé, de manière active, au dépôt des recours intentés par des sociétés civiles immobilières détenues par son frère ou sa mère, et qu'il avait déposé huit recours en son nom propre. L'administration a par ailleurs constaté que 17 des recours intentés par la famille B... ont fait l'objet d'un protocole transactionnel en vue de la renonciation des demandeurs à poursuivre un recours contentieux moyennant le versement d'une indemnité financière. L'administration a enfin relevé qu'au cours de l'année 2014, M. B... avait encaissé, sur ses comptes bancaires, plusieurs sommes versées par des promoteurs immobiliers en exécution de trois protocoles transactionnels, pour un montant total de 190 000 euros, somme qu'elle a imposée comme un bénéfice non commercial.

12. Si les protocoles transactionnels font état du versement d'une indemnité en réparation du préjudice causé par le projet immobilier en cause, ils ne comportent aucune précision ni élément chiffré quant au préjudice subi, au regard, notamment, de la perte de valeur des biens de M. B.... Ce dernier, qui se borne à faire état, dans ses écritures, de considérations générales concernant l'impact des projets sur ses biens, n'apporte pas davantage d'éléments de nature à justifier de la réalité des préjudices qu'il invoque et que les indemnités versées ont vocation à réparer, et ce alors que deux des trois transactions concernent des projets situés à proximité d'immeubles à usage de locaux professionnels, bureaux ou entrepôts. Il résulte par ailleurs des procès-verbaux d'audition de M. B... que de nombreux recours qu'il a intentés ont été rejetés par la juridiction administrative faute pour lui de justifier d'un intérêt à agir, et ont également, pour plusieurs d'entre eux, donné lieu à sa condamnation à une amende pour recours abusif. Dans ces conditions, eu égard à la stratégie contentieuse mise en place et au nombre de recours intentés, et alors que l'administration a pu valablement prendre en compte, à titre de contexte global, les agissements d'autres membres de sa famille, M. B..., qui ne peut sérieusement alléguer qu'il s'est contenté de faire valoir ses droits en justice, n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que l'administration a considéré qu'il s'était livré, du fait de l'exercice de ces recours, à une exploitation lucrative imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, sur le fondement des dispositions précitées de l'article 92 du code général des impôts.

13. M. B... soutient qu'il aurait dû faire l'objet d'une mise en demeure de déclarer les revenus tirés de l'activité de dépôt de recours en matière d'urbanisme. Toutefois, il résulte de ce qui vient d'être dit ci-dessus qu'il a exercé, à ce titre, une activité lucrative. Il n'est pas contesté qu'il n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire à raison de cette activité et qu'il n'a pas fait connaître celle-ci à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce. Par ailleurs, M. B... n'établit pas, ni même n'allègue, que ces omissions déclaratives relevaient d'une erreur. Par suite, l'administration est réputée apporter la preuve, qui lui incombe, de son exercice occulte et a pu évaluer d'office les bénéfices non commerciaux en résultant, sans mettre en demeure M. B... de régulariser sa situation, en application des dispositions combinées du 2° de l'article L. 73 et de l'article L. 68 du livre des procédures fiscales.

14. En troisième lieu, aux termes de l'article L. 80 CA du livre des procédures fiscales : " La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard. / Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France. ".

15. En l'absence de toute erreur commise par l'administration dans la procédure d'imposition, M. B... ne peut utilement se prévaloir de ces dispositions.

16. En quatrième lieu, aux termes de l'article 93 du code général des impôts : " 1. Le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. (...) ".

17. M. B... ayant été régulièrement imposé d'office, il supporte la charge de la preuve de l'exagération de ses bases d'imposition, en application de l'article L. 193 du livre des procédures fiscales.

18. S'il soutient que la reconstitution du bénéfice de son activité occulte est radicalement viciée dans son principe, dès lors que l'administration n'a admis aucune charge en déduction, M. B... se borne à faire valoir qu'il a supporté des frais d'avocat mais ne produit aucun justificatif à l'appui de ses allégations. Si certaines activés lucratives génèrent nécessairement des charges que le réalisme économique impose de prendre en compte, fût-ce forfaitairement, tel n'est pas le cas de l'activité en cause, eu égard à sa nature même. Par suite, M. B... n'est fondé à soutenir ni que la reconstitution de son bénéfice est radicalement viciée, ni à solliciter la prise en compte d'un taux de charge forfaitaire de 70 %.

19. En dernier lieu, l'activité de recours contre des permis de construire exercée par M. B... ne peut être regardée comme une prestation de service réalisée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, au sens de l'article 256 du code général des impôts. Elle n'entre pas, dès lors, dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. En outre, les protocoles transactionnels produits au dossier ne mentionnent pas que les indemnités versées sont soumises à la taxe. Dans ces conditions, le requérant n'est pas fondé à soutenir que l'administration aurait dû imposer comme bénéfices non commerciaux les sommes qu'il a perçues pour leur montant hors taxe.

En ce qui concerne les revenus de capitaux mobiliers :

S'agissant de la régularité de la procédure d'imposition :

20. En premier lieu, aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : " L'administration adresse une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. / (...) ". Aux termes de l'article R. 57-1 du même livre : " La proposition de rectification prévue par l'article L. 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs de la rectification envisagée ". Il résulte de ces dispositions que l'administration doit indiquer au contribuable, dans la proposition de rectification, les motifs et le montant des rehaussements envisagés, leur fondement légal et la catégorie de revenus dans laquelle ils sont opérés, ainsi que les années d'imposition concernées, de manière à lui permettre de formuler utilement ses observations. En cas de motivation par référence, l'administration doit, en principe, annexer les documents auxquels elle se réfère dans la proposition de rectification ou en reprendre la teneur.

21. Les propositions de rectification du 20 mars 2017 relatives à l'imposition de M. B... au titre des années 2014 et 2015 mentionnent le montant des rehaussements envisagés, leur fondement légal et la catégorie de revenus dans laquelle ils sont opérés, ainsi que l'année d'imposition concernée. S'agissant des revenus distribués imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, le service vérificateur a renvoyé, pour la détermination de leur montant et des modalités de leur appréhension, aux propositions de rectification adressées aux sociétés distributrices, à savoir la SARL New Adamer et la SARL Au Pain Béni, dont des copies ont été jointes en annexes.

22. S'agissant des sommes de 2 604 euros et de 10 815 euros imposées entre les mains de M. B... respectivement en 2014 et 2015 en provenance de la SARL New Adamer, la proposition de rectification adressée à cette société précise que les règlements effectués en espèces ne sont pas déposés en banque, que le gérant, à savoir M. B..., n'a apporté aucun élément de nature à établir que les espèces encaissées en 2014 et 2015 avaient été déposées en banque en 2016, avant d'indiquer qu'il est présumé avoir appréhendé ces espèces en sa qualité de gérant et maître de l'affaire. Par suite, le requérant a été mis à même de présenter utilement ses observations sur ce chef de rectification.

23. S'agissant des revenus distribués par la SARL au Pain Béni, qui résultent de la reconstitution du bénéfice réalisé par cette société au titre des exercices clos en 2014 et 2015, la proposition de rectification précise les modalités de détermination de ce bénéfice. En ce qui concerne plus particulièrement l'activité

de loueur de fonds de commerce exercée par cette société, la proposition de rectification indique que les recettes ont été déterminées à partir des informations transmises oralement par M. B..., gérant, au cours du contrôle, à défaut de tout document écrit s'agissant du commerce situé rue des Trois Frères à Marseille et au regard des mentions du bail conclu avec la société Royal Traiteur pour le commerce situé 195 rue de Rome sur la même commune. Par suite, la proposition de rectification est suffisamment motivée sur ce point. Si le service vérificateur a reconstitué le chiffre d'affaires global de la SARL Au Pain Béni à partir de l'addition de recettes toutes taxes comprises et hors taxes, conduisant à un résultat incohérent selon M. B..., cette circonstance, qui relève de la pertinence des motifs retenus par l'administration, n'est pas de nature à caractériser une insuffisance de motivation, M. B... ayant été mis à même d'identifier les différents éléments retenus pour déterminer le chiffre d'affaires reconstitué.

24. En deuxième lieu, aux termes de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales : " L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande. ".

25. Contrairement à ce que suggère M. B..., il ne résulte pas de l'instruction que la reconstitution des recettes de l'activité de loueur de fonds de la SARL Au Pain Béni soit fondée sur des renseignements obtenus de tiers, dont l'administration aurait dû préciser l'origine et la teneur. Ainsi qu'il a été dit au point 23, ci-dessus, le service vérificateur s'est fondé, d'une part, sur les informations données par M. B... au cours du contrôle et, d'autre part, sur les mentions du bail commercial conclu avec l'entreprise Royal Traiteur, dont il ne résulte pas de l'instruction qu'il aurait été obtenu d'un tiers, et non de la SARL Au Pain Béni elle-même ou déjà détenu par l'administration. Dans ces conditions, le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions énoncées au point 24 doit être écarté.

S'agissant du bien-fondé des impositions :

26. Aux termes de l'article 109 du code général des impôts : " 1. Sont considérés comme revenus distribués : / 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ; (...) ". Aux termes de l'article 111 du même code : " Sont notamment considérés comme revenus distribués : (...) / c. Les rémunérations et avantages occultes ; (...) ".

27. La qualité de seul maître de l'affaire suffit à regarder le contribuable comme bénéficiaire des revenus réputés distribués, en application du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, par la société en cause, la circonstance qu'il n'aurait pas effectivement appréhendé les sommes correspondantes ou qu'elles auraient été versées à des tiers étant sans incidence à cet égard. La même présomption s'applique aux revenus distribués sur le fondement du c. de l'article 111 du même code.

28. En premier lieu, il résulte de l'instruction que l'administration a refusé la déduction du résultat de la SARL New Adamer au titre des exercices clos en 2013, 2014 et 2015, de charges correspondant à des frais de voyage et de déplacement, au motif que ces frais n'étaient pas justifiés. Les sommes correspondantes ont été réintégrées dans les revenus de M. B... en tant que revenus distribués sur le fondement du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts. Contrairement à ce que soutient l'intéressé, les sommes en cause, qui correspondent à des dépenses injustifiées, ont bien été désinvesties et les dispositions du 1° du 1 de l'article 109 trouvent à s'appliquer, dès lors que le résultat de la SARL New Adamer était bénéficiaire au titre de ces trois exercices. Par ailleurs, le service vérificateur, en faisant valoir que M. B..., gérant statutaire de la société, dispose seul de la signature bancaire et assure la gestion de la société à l'égard des fournisseurs, clients et employés, établit qu'il en est le seul maître de l'affaire, de telle sorte qu'il est présumé, en cette qualité, avoir appréhendé les revenus regardés comme distribués par cette société. L'administration n'avait, dès lors, à démontrer ni que les dépenses rejetées ont été engagées dans son intérêt personnel, ni l'existence d'un flux financier. Par suite, c'est à bon droit que les sommes en litiges ont été imposées entre les mains de M. B....

29. En deuxième lieu, les revenus mentionnés au 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts sont présumés distribués à la date de clôture de l'exercice au terme duquel leur existence a été constatée, sauf si le contribuable ou l'administration apportent des éléments de nature à établir que la distribution a été, en fait, soit postérieure, soit antérieure à cette date. A cet égard, la seule circonstance que le contribuable soit le maître de l'affaire n'est pas de nature à apporter une telle preuve.

30. Si le requérant soutient que, parmi les frais de voyages et de déplacements réintégrés au résultat de la SARL New Adamer et imposés comme revenus distribués entre ses mains, certaines dépenses ont été engagées en 2012 et ne pouvaient donc être imposées en 2013, il ne produit aucun justificatif pour l'établir, et ce alors qu'il résulte de l'instruction que la SARL New Adamer a clôturé son exercice le 31 décembre 2013. Par suite, le moyen doit être écarté.

31. En troisième lieu, ainsi qu'il a été dit au point 28 ci-dessus, M. B... est le maître de l'affaire de la SARL New Adamer. Il est, dès lors présumé être le bénéficiaire des prélèvements d'espèces opérées dans la caisse de cette société au cours des exercices clos en 2014 et 2015, et imposées entre ses mains sur le fondement du c. de l'article 111 du code général des impôts.

32. En quatrième lieu, il résulte de l'instruction que l'administration, après avoir constaté, au cours de la vérification de comptabilité de la SARL Au Pain Béni, qui exerce une activité de boulangerie et de bailleur de fonds de commerce, que cette dernière n'avait pas pu présenter de comptabilité, a procédé à la reconstitution de son bénéfice au titre des exercices clos en 2014 et 2015. Le bénéfice ainsi reconstitué a été imposé comme un revenu distribué entre les mains de M. B..., à hauteur de la somme de 52 581 euros en 2014 et de 5 034 euros en 2015, sur le fondement du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts.

33. La décision prise par la juridiction administrative dans un litige relatif à l'imposition d'une société à l'impôt sur les sociétés est, par elle-même, sans influence sur l'imposition du dirigeant ou de l'associé de cette société à l'impôt sur le revenu, alors même qu'il s'agirait d'un excédent de distribution révélé par un redressement des bases de l'impôt sur les sociétés que l'administration entend imposer à l'impôt sur le revenu entre les mains du bénéficiaire. Par suite, le moyen tiré de ce que du fait de la décharge antérieurement prononcée par le tribunal administratif à raison d'un vice de procédure en faveur de la SARL Au Pain Béni au titre de l'exercice clos en 2014, aucun bénéfice n'a été distribué à M. B... au titre de l'année 2014, doit être écarté comme inopérant.

34. M. B... fait valoir que la reconstitution des recettes de l'activité de boulangerie de la SARL Au Pain Béni, opérée à partir des encaissements figurant sur le compte bancaire de la société et sur son compte bancaire personnel, est viciée, dès lors que l'administration n'indique pas comment elle a identifié les sommes susceptibles d'être rattachées à la boulangerie sur son compte personnel, en particulier lorsqu'il s'agissait de versements d'espèces. Toutefois il ressort de termes de la proposition de rectification du 20 mars 2017 adressée à la SARL Au Pain Béni que c'est M. B... lui-même qui a indiqué au service vérificateur, au cours de l'examen de sa situation fiscale personnelle, que les recettes de la société, tant en chèques qu'en espèces, avaient été encaissées sur l'un de ses comptes personnels, dans la mesure où cette dernière ne disposait pas de compte bancaire pendant toute l'année 2013 jusqu'au milieu de l'année 2014, propos qu'il a confirmés, par courrier du 25 novembre 2016, les recettes retenues étant détaillées en annexes à la proposition de rectification. Dans ces conditions, M. B... n'est pas fondé à soutenir que la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires de la SARL Au Pain Béni est radicalement viciée.

35. Ainsi que le fait valoir le ministre en défense, sans être contredit, les erreurs commises par le service vérificateur en ayant additionné des recettes hors taxe et des recettes toutes taxes comprises lors de la reconstitution du chiffre d'affaires de la SARL Au Pain Béni au titre des exercices 2014 et 2015 ont été corrigées au stade des réponses aux observations du contribuable adressées à cette société, entraînant une réduction des rehaussements et les conséquences en ont été tirées dans la détermination du montant des revenus distribués entre les mains de M. B... dans les réponses aux observations du contribuable des 20 avril et 31 juillet 2017 qui lui ont personnellement été adressées, et auxquelles étaient annexées celles de la société. Par suite, le moyen tiré de l'incohérence entachant les modalités de détermination des bénéfices de la SARL Au Pain Béni doit être écarté.

36. Enfin, si M. B... fait valoir que seuls sont distribuables les bénéfices hors taxes de la SARL Au Pain Béni, dès lors que la société a bénéficié du mécanisme de la cascade, il résulte de l'instruction, et notamment des réponses aux observations du contribuable mentionnées ci-dessus, que les sommes de 52 581 euros et de 5 034 euros imposées entre les mains de M. B... en tant que revenus distribués respectivement en 2014 et 2015 correspondent aux bénéfices reconstitués hors taxe de cette société. Par suite, le moyen doit être écarté comme inopérant.

En ce qui concerne les cotisations de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus :

37. Si, à la suite de l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle de M. B... portant sur les revenus perçus au titre des années 2013 et 2014, le service l'a assujetti à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, il ne résulte pas de l'instruction, et notamment des propositions de rectification du 20 décembre 2016 et du 20 mars 2017, que cet assujettissement résulte de la rectification du résultat de la SARL Maison Michel et de l'imposition, entre les mains de M. B..., de revenus distribués par cette société, qui n'ont pas été intégrés dans la procédure ayant donné lieu aux suppléments d'impôt sur le revenu en litige dans la présente instance. Au demeurant, la demande de M. B... dirigée contre les impositions résultant de la réintégration dans ses bases imposables à l'impôt sur le revenu des années 2013 et 2014 des revenus distribués par la SARL Maison Michel a été définitivement rejetée par la juridiction administrative. Par suite, le requérant ne peut utilement contester, dans la présente instance, à l'appui de ses conclusions aux fins de décharge de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, le bien-fondé des rectifications opérées par l'administration au titre des revenus distribués par cette société.

38. Il résulte de tout ce qui précède, et sous réserve du dégrèvement prononcé en cours d'instance, que M. B... n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Marseille a rejeté le surplus de sa demande.

Sur les frais liés au litige :

39. Il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice, une somme au titre des frais liés au litige exposés par M. B....

D E C I D E :

Article 1er : Il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête de M. B... à concurrence du dégrèvement de 42 904 euros prononcé s'agissant de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu mise à sa charge au titre de l'année 2014 et des majorations correspondantes.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête de M. B... est rejeté.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à M. A... B... et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle, énergétique et numérique.

Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal Sud-Est Outre-mer.

Délibéré après l'audience du 3 septembre 2026, où siégeaient :

- M. Denis Chabert, président,

- Mme Audrey Courbon, présidente assesseure,

- Mme Florence Mastrantuono, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe, le 17 septembre 2026.

N° 24MA03122