

Revenus de capitaux mobiliers et preuve de l’appréhension des distributions : qualité de maître de l’affaire

Lire les conclusions de :

Jean-Paul Vallecchia
Conclusions du rapporteur public

DÉCISIONS DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 18LY03095 – SELAS Pharmacie du Champ du Pont – 03 novembre 2020 – C+ [↗](#)

Pourvoi en cassation non admis CE, 15 novembre 2021 - N° 447142

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 18LY03817 – ministre de l’action et des comptes public c/ M. et Mme X. – 03 novembre 2020 – C+ [↗](#)

Arrêt annulé en cassation : CE, 11 mai 2022 - N° 447146 et affaire renvoyée à la cour sous n° 22LY01427

INDEX

Mots-clés

Impôt sur le revenu, Revenus de capitaux mobiliers, Revenus distribués, Article 109-1 du code général des impôts, Maître de l'affaire

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ La qualité de seul maître de l'affaire suffit à regarder le contribuable comme bénéficiaire des revenus réputés distribués, en l'application du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts (CGI), 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 [1].

² L'article 5 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire dispose que plus de la moitié des droits de vote d'une telle société doit être détenue directement par des pharmaciens d'officine exerçant exclusivement leur profession au sein de la société. Tel est le cas de la SELAS exploitant la pharmacie du requérant en vertu de l'article 7 de ses statuts. Dès lors, la circonstance que le contribuable ne possède que 25 % du capital de la SELAS ne suffit pas à écarter la qualification de maître de l'affaire, dès lors que les autres conditions exigées pour que soit retenue cette qualification sont réunies [2].

³ *19-01-03-01-02-03, 19-04-01-04, 19-06-02, Impôt sur le revenu, Revenu de capitaux mobiliers, Article 1° de l'article 109-1 du code général des impôts, Preuve de l'appréhension des distributions, Qualité de maître de l'affaire, Cas particulier d'une société d'exercice libéral par actions simplifiée (SELAS) , Existence*

NOTES

[1] Cf. [CE, 29 juin 2020, n° 432815, à mentionner aux Tables](#) ; [CE, Plénière, 22 février 2017, ministre c/ M. X., n° 388887, p. 53](#). Comp., s'agissant de sommes mises à la disposition des associés (art. 109, 1, 2° du CGI), [CE, 29 juin 2020, n° 433827, à mentionner aux Tables](#). [Retour au texte](#)

[2] . Inédit. [Retour au texte](#)

Conclusions du rapporteur public

Jean-Paul Vallecchia

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6642](https://doi.org/10.35562/alyoda.6642)

¹ La SELAS Pharmacie du Champ du Pont a d'abord exploité une officine de pharmacie à Meximieux, avant de s'installer, à partir du 4 janvier 2010, à Saint-Priest, sous l'enseigne « Pharmacie Porte des Alpes », au sein du centre commercial Auchan Champ du Pont.

² Cette SELAS a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices clos les 30 avril 2010 et 2011 à l'issue de laquelle l'administration a regardé sa comptabilité comme irrégulière et non probante pour l'ensemble de la période vérifiée et a procédé à la reconstitution de son chiffre d'affaires dissimulé, hors taxes et toutes taxes comprises.

³ Dans sa séance du 27 novembre 2013, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a émis un avis favorable au maintien des rectifications proposées par l'administration fiscale.

⁴ La SELAS Pharmacie du Champ du Pont a demandé au tribunal administratif de Lyon la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre des exercices clos les 30 avril 2010 et 2011, ainsi que des rappels de TVA qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1er janvier 2009 au 30 avril 2011 et des pénalités correspondantes.

⁵ Le jugement du 21 juin 2018 de la 6ème chambre du TA de Lyon a réduit la base d'imposition de son impôt sur les sociétés pour l'exercice clos au 30 avril 2011 à hauteur de 6.827 euros et rejeté le surplus des conclusions de la demande.

⁶ Sur les trois méthodes utilisées par l'administration fiscale pour reconstituer le chiffre d'affaires de la SELAS (méthode à partir des factures supprimées – méthode à partir des discordances entre les ventes comptabilisées et l'historique des ventes – et méthode à partir de la comptabilité matière), seules les deux premières ayant été utilisées pour l'exercice clos au 30 avril 2010 (du fait de l'absence d'inventaire), sur ces trois méthodes, le TA de Lyon a jugé que la SELAS rapportait la preuve qui lui incombait que la méthode de reconstitution à partir des factures supprimées avait été appliquée par l'administration de manière excessivement sommaire et a donc écarté les résultats issus de cette méthode, ce qui, pour l'exercice clos au 30 avril 2010, a conduit, en l'absence d'autre proposition de la requérante, à ne retenir que la méthode fondée sur les discordances entre les ventes comptabilisées et l'historique des ventes, celle-ci aboutissant toutefois à des recettes supérieures à

celles évaluées par l'administration, et ce qui, pour l'exercice clos au 30 avril 2011, a conduit, en l'absence d'autre proposition de la requérante, à l'application des 2ème et 3ème méthodes, celles-ci aboutissant à une insuffisance de déclaration du chiffre d'affaires hors taxe de 86.001 euros au lieu de 92.828 euros, soit un écart de 6.827 euros, l'insuffisance de TVA collectée résultant de l'application de ces deux méthodes apparaissant, elle, légèrement supérieure au résultat de l'administration et étant en conséquence écartée.

⁷ Rappelons que ce litige s'inscrit plus largement dans le cadre de l'utilisation de logiciels de gestion informatique (spécialement Alliance +), logiciels permissifs ayant donné lieu à des poursuites pénales, logiciels dotés d'un module permettant de dissimuler des recettes et ne pouvant avoir d'autre finalité que la fraude fiscale.

⁸ S'agissant de la régularité de la procédure d'imposition et de l'application des dispositions du II de l'article L. 47 A du LPF sur les traitements informatiques envisagés par l'administration fiscale, vous devrez confronter le contenu de la lettre du 20 février 2012 informant la SELAS Pharmacie du Champ du Pont des traitements informatiques de sa comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés et la jurisprudence du Conseil d'Etat n° 0416341 du 7 mars 2019, ministre de l'action et des comptes publics c./ SELAS Pharmacie Caluire 2, selon laquelle le vérificateur est tenu d'indiquer au contribuable, au plus tard au moment où il décide de procéder au traitement, par écrit et de manière suffisamment précise, la nature des investigations qu'il souhaite effectuer, c'est-à-dire les données sur lesquelles il entend faire porter ses recherches ainsi que l'objet de ces investigations, afin de permettre au contribuable de choisir, en toute connaissance de cause, entre les trois options offertes par les dispositions du II de l'article L. 47 A du LPF.

⁹ Or, le courrier du 20 février 2012 dont il s'agit identifie bien les données sur lesquelles le vérificateur envisageait de conduire ses investigations (montants des ventes et des règlements – taux de TVA appliqués aux articles vendus – flux matières par rapprochements entre les stocks, les entrées et les sorties de produits – opérations réalisées en caisses), ainsi que l'objet de celles-ci, précisant ainsi la nature des investigations qu'il estimait nécessaires au contrôle, à partir des logiciels de gestion Alliance + et LGPI utilisés par la SELAS, et la SELAS du Champ du Pont a en conséquence été mise à même de choisir, en toute connaissance de cause, entre les trois options offertes par ces dispositions, options qui sont au demeurant rappelées dans cette lettre du 20 février 2012, la réalisation des traitements informatiques eux-mêmes, dont a découlé la reconstitution des recettes, n'intervenant que dans un second temps. Au cas d'espèce, après avoir opté, dans un premier temps, pour une réalisation par ses soins, à partir du cahier des charges qui lui serait remis par l'administration, desdits traitements informatiques, la

SELAS Pharmacie du Champ du Pont a finalement décidé de changer d'option et opté pour la remise au service vérificateur des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements demandés

10

Quant au bien-fondé des impositions mises à la charge de la SELAS du Champ du Pont, il faut d'abord préciser que la comptabilité de la société a été rejetée par l'administration fiscale, en raison des graves irrégularités qu'elle présentait, et que la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a émis, comme nous l'avons dit, un avis favorable au maintien des rectifications opérées selon la procédure de rectification contradictoire des articles L. 55 et suivants du LPF, ce qui signifie donc, en application de l'article L. 192 al. 2 du LPF, que la charge de la preuve du caractère exagéré des impositions incombe ici à la société requérante.

11

La SELAS Pharmacie du Champ du Pont a donc utilisé successivement deux logiciels informatiques de gestion, le logiciel Alliance + sur la période du 1er janvier 2009 au 2 janvier 2010, et le logiciel LGPI sur la période du 4 janvier 2010 au 30 avril 2011.

12

Devant vous, la société requérante ne conteste plus le caractère irrégulier et non probant de sa comptabilité : elle débat des trois méthodes de reconstitution de son chiffre d'affaires qui ont été utilisées par l'administration fiscale.

13

La première méthode a donc consisté à recenser les règlements manquant et à appliquer à ceux-ci un prix de vente moyen pondéré ; la deuxième méthode, à s'appuyer sur l'écart existant entre le pourcentage des règlements en espèces pour les ventes hors tiers-payant les jours sans trou et les jours avec trous (pour reprendre les termes de l'administration fiscale) dans le fichier des règlements ; la troisième méthode, à rapprocher le fichier des factures de ventes du fichier de l'historique des ventes, les écarts constatés étant ensuite valorisés à partir d'un prix moyen pondéré issu du fichier des factures de ventes.

14

Rappelons que l'utilisation de plusieurs méthodes de reconstitution du chiffre d'affaires n'apparaît pas, par principe, radicalement viciée, même si, en fonction de certains éléments de contexte, elle peut être ainsi qualifiée : voyez sur ce point votre arrêt 11LY01419 du 13 novembre 2012 *SARL Lavage Services*. S'il est préférable d'opter pour une seule et même méthode (Conseil d'Etat n° 0390421 du 21 octobre 2016 *Société France Télécom*), certains éléments de contexte peuvent toutefois justifier le recours à plusieurs méthodes.

15

Pour la première période concernée, soit l'exercice clos au 30 avril 2010, l'administration fiscale a donc fait la moyenne de ces trois méthodes. Pour cette première période, sans entrer dans le détail, technique, des critiques qui sont développées, il nous semble que celles visant les deux premières méthodes pourront être écartées, car

la requérante n'explicite pas pour quelles raisons les ventes enregistrées sous les rubriques « ordonnances » et « commerciales » qui ne font pas intervenir de tiers-payants auraient dû être exclues des calculs de l'administration ; elle ne justifie pas non plus que le nombre de tickets manquants et la représentativité des échantillons retenus par l'administration seraient erronés ; et quand bien même l'administration a reconnu elle-même le caractère approximatif de ces méthodes cela ne permet pas, pour autant, de conclure à leur caractère radicalement vicié.

16

Cela dit, l'une de ces critiques, relative à la troisième méthode, pourrait prospérer devant vous, celle de l'absence de justification par l'administration que les produits rétrocedés n'étaient pas comptabilisés dans le fichier « a_fb1 ». La proposition de rectification affirme que cette exclusion a bien été réalisée. Dans ses écritures en défense l'administration fiscale réitère cette affirmation, en indiquant que « les quantités ventes facturées représentent les ventes enregistrées dans le fichier des ventes en extournant les rétrocessions qui ne sont pas comptabilisées dans le fichier a_fb1 ». Toutefois aucune pièce du dossier ne permet de confirmer que les produits rétrocedés ont été retirés de ce fichier. Or, la Cour déjà jugé, dans deux affaires qui sont citées par la requérante, que cette circonstance permettait de conclure au caractère radicalement vicié de la méthode : il s'agit de deux arrêts du 27 février 2018 de la 2ème chambre de la Cour 16LY00077 SARL Pharmacie des Musées et 16LY00397 EURL Pharmacie Fleury Daniel. La seule différence entre ces deux affaires et celle qui nous occupe aujourd'hui est que les propositions de rectifications ne mentionnaient pas l'exclusion des produits rétrocedés et que l'administration ne soutenait pas que ces produits avaient effectivement été exclus. Ici, la proposition de rectification le mentionne et l'administration le soutient, mais, alors que la SELAS Pharmacie du Champ du Pont affirme le contraire, l'administration fiscale n'en justifie pas, ce qui est gênant. Nous sommes à la limite de l'administration de la preuve. Si la charge de la preuve du caractère exagéré des impositions incombe à la requérante, l'administration doit pouvoir justifier de la fiabilité des méthodes de reconstitution qu'elle utilise.

17

Ainsi donc, si, pour cette première période, vous écarterez la troisième méthode de reconstitution, il vous appartiendra de fixer les nouvelles bases d'imposition en retenant les données calculées par l'administration à partir de la moyenne des deux premières méthodes, ce qui aboutirait alors à une insuffisance de bénéfices et de déclaration du chiffre d'affaires HT de la SELAS Pharmacie du Champ du Pont de 70.897 euros au lieu de 71.611 euros, soit un écart de 714 euros, ainsi qu'une insuffisance de TVA collectée de 6.613 euros pour la même période au lieu de 6.671 euros, soit un écart de 58 euros.

18

Pour la seconde période concernée, soit l'exercice clos au 30 avril 2011, au cours de laquelle a été utilisé le logiciel LGPI, la décision prise en première instance d'écarter, comme excessivement sommaire, la première méthode de reconstitution, à partir des factures supprimées, ce qui a donné lieu à un dégrèvement de 4.243 euros prononcé par l'administration fiscale le 19 juillet 2018, cette décision n'est pas contestée devant vous par l'administration fiscale. S'agissant de la deuxième méthode, si la SELAS Pharmacie du Champ du Pont n'a exploité son officine de Saint-Priest qu'à compter du 4 janvier 2010, l'administration fiscale a vérifié, par une simulation excluant le mois de janvier 2010, que la requérante n'était pas défavorisée, ce qui était bien le cas, la reconstitution opérée faisant apparaître, entre l'historique des ventes et les ventes, un écart moindre que la simulation. Et s'agissant de la troisième méthode, la seule erreur de comptabilisation en stock, reconnue par le Tribunal, concerne un stock de bistouris d'un montant de 1.507 euros, qui n'est pas de nature à faire varier de manière significative le montant total des recettes dissimulées (98.161 euros TTC selon la méthode de la comptabilité matière), ce qui n'est donc pas de nature à vicier la méthode de reconstitution ou à justifier une réduction des bases d'imposition.

19

Enfin concernant les pénalités de 80 % pour manœuvres frauduleuses qui ont été appliquées, vous pourrez, tout comme les premiers juges, les confirmer, eu égard aux fonctionnalités permissives du logiciel Alliance +, dont l'expertise diligentée au titre de la procédure pénale a précisé qu'elles avaient bien été activées par la requérante ; si, pour l'autre logiciel utilisé, LGPI, aucune trace informatique de suppression de factures n'a été repérée, les ruptures de séquences dans les numéros de factures et de règlements établissent toutefois clairement les intentions du gérant.

20

Dans cette première affaire nous vous invitons, en conséquence, à réformer le jugement attaqué, et à réduire pour la période du 1er janvier 2009 au 30 avril 2010, la base d'imposition d'impôt sur les sociétés de 714 euros et de la TVA de 58 euros ainsi que les pénalités correspondantes, et à rejeter le surplus des conclusions de la requête d'appel.

21

Par ailleurs, les rehaussements établis par l'administration fiscale à l'égard de la SELAS Pharmacie du Champ du Pont ont été regardés comme des revenus réputés distribués à M. X., associé, gérant et président de cette société, qui ont été imposés sur le fondement du 1°) du 1 de l'article 109 du CGI, entre les mains de M. et Mme X., lesquels ont, en conséquence, été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, au titre des années 2009, 2010 et 2011. M. et Mme X., n'ont pas accepté ces rectifications, opérées selon la procédure contradictoire ; ils ont saisi le TA de Lyon pour obtenir la décharge de ces cotisations

supplémentaires et des pénalités correspondantes, et l'ont obtenue par jugement du 21 juin 2018 de la 6ème chambre de ce Tribunal, les premiers juges estimant que l'administration n'apportait pas suffisamment d'éléments pour établir que M. X. disposait sans contrôle des fonds de la société et qu'il pouvait ainsi être regardé comme le seul maître de l'affaire pour les années 2009 à 2011.

22 Le ministre de l'action et des comptes publics relève donc appel de ce jugement.

23 Devant vous le ministre soutient et justifie que M. X. était l'unique dirigeant et gestionnaire de la SELAS Pharmacie du Champ du Pont, les autres actionnaires restant des associés extérieurs non exploitants, comme cela ressort de l'arrêté préfectoral du 16 novembre 2009 portant enregistrement de la déclaration d'exploitation de l'officine de pharmacie. Les autres associés ne travaillaient donc pas au sein de la pharmacie. Ainsi, bien qu'actionnaire minoritaire, M. X. disposait, en application de l'article 5 de la loi n° 090-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales, M. X. disposait de la majorité des droits de vote, ce qui lui permettait d'exercer pleinement son pouvoir de décision. De plus, l'administration fiscale, grâce à l'exercice de son droit de communication, a mis en évidence que M. X. était le seul à disposer de la signature sur les comptes bancaires de l'officine de pharmacie auprès du Crédit Mutuel, du Crédit Agricole et de la Lyonnaise de Banque, ce que signifie qu'il disposait, sans contrôle, des fonds de la société.

24 Contrairement à ce que soutiennent M. et Mme X. l'administration fiscale ne change pas ici de fondement juridique (ce qu'au demeurant elle est en droit de faire à tout moment de la procédure à condition de ne pas priver le contribuable d'une garantie), mais elle comble devant la Cour les insuffisances qui avaient été constatées par les premiers juges.

25 Ainsi, sans avoir à vous prononcer sur l'existence, comme cela était soutenu en première instance par l'administration fiscale, d'un faisceau d'indices prouvant le contrôle exercé par M. X. sur la SELAS, puisque, en application de la jurisprudence Société Eden (Conseil d'Etat Section n° 409678, 21 décembre 2018, en A), il est de l'office du juge de l'excès de pouvoir de choisir le moyen qui lui paraît le mieux à même de régler le litige au vu des circonstances de l'affaire, il vous faudra donc censurer le motif de décharge retenu en première instance et examiner le litige par l'effet dévolutif de l'appel.

26

Sur la régularité de la procédure d'imposition et la motivation de la proposition de rectification par référence à la proposition de rectification adressée à la SELAS sans qu'ait été joint le CD-Rom contenant les traitements informatiques ayant fondé les redressements de la société, cette circonstance n'empêchait nullement M. et Mme X. d'engager une discussion avec l'administration : voyez sur ce point [Conseil d'Etat n° 420189, 16 mars 2020.](#)

27

Toujours sur la régularité de la procédure d'imposition M. et Mme X. invoquent la procédure d'imposition conduite à l'égard de la SELAS Pharmacie du Champ du Pont, ce qui est inopérant : voyez par exemple à cet égard [Conseil d'Etat n° 417967, 4 décembre 2019.](#)

28

Pour ce qui est du bien-fondé des impositions et de l'existence et du montant des distributions, ici M. et Mme X. reprennent les mêmes critiques que la SELAS en ce qui concerne la reconstitution de son chiffre d'affaires par l'administration fiscale au travers des trois méthodes utilisées. Vous pourrez donc, si vous nous avez suivi au niveau de la SELAS, transposer le raisonnement pour ce qui concerne les revenus distribués, étant précisé que doivent être regardés comme revenus distribués non seulement le montant hors taxes des recettes omises (ici, pour la période du 1er janvier 2009 au 2 janvier 2010, 70.897 euros au lieu de 71.611 euros, soit un écart de 714 euros, par application de la moyenne des deux premières méthodes de reconstitution), mais aussi le montant de la TVA due sur les recettes calculées hors taxes (soit ici un montant de 58 euros), ce qui aboutit à un total de 772 euros : voyez sur le contenu des revenus distribués [Conseil d'Etat n° 420189, 16 mars 2020](#) déjà cité.

29

Sur l'année d'imposition des revenus distribués la seule circonstance que les exercices comptables ne coïncident pas avec l'année civile ne suffit pas à établir que l'administration aurait procédé à un rattachement erroné des sommes constatées à la clôture de l'exercice comptable de la SELAS Pharmacie du Champ du Pont en les imposant au titre de l'année au cours de laquelle la clôture de l'exercice est intervenue : voyez en ce sens les arrêts de la 2ème chambre de la CAA de Lyon [18LY00777 et 18LY00782 du 23 avril 2019.](#)

30

En ce qui concerne les contributions sociales, d'une part les requérants soutiennent que les revenus distribués ne pourraient être regardés comme des revenus du patrimoine assujettis aux prélèvements sociaux. Mais les revenus du patrimoine sont définis au 1 de l'article L.136-6 du code de la sécurité sociale et ils incluent notamment les revenus de capitaux mobiliers. L'administration fiscale était donc bien compétente pour asseoir et recouvrer les contributions sociales assises sur l'intégralité des sommes taxées sur le fondement du 1°) du 1 de l'article 109 du CGI : vous l'avez jugé le 12 mars 2020 dans le dossier [18LY00231 de M. et Mme D.](#) au sujet de

la SELAS Pharmacie des Allagniers ; d'autre part, concernant encore les contributions sociales, M. et Mme X. ne sont pas fondés à se prévaloir de la circulaire DSS/5D/2010/315 du 18 août 2010, prise pour l'application de l'article L.131-6 du code de la sécurité sociale qui ne constitue pas l'interprétation d'un texte fiscal formellement admise par l'administration compétente, au sens des dispositions de l'article L. 80 A du LPF.

31 Enfin pour les pénalités de 80 % pour manœuvres frauduleuses, aux griefs retenus contre la SELAS Pharmacie du Champ du Pont pour fonder ces mêmes pénalités, l'administration fiscale a ajouté la part prise par son dirigeant, M. X., dans cette fraude, a souligné le caractère répétitif des opérations et le fait que M. X. a sciemment omis de déclarer ces revenus de capitaux mobiliers.

32 Dans cette seconde affaire nous vous invitons en conséquence à réformer le jugement attaqué, à réduire la base imposable de l'impôt sur le revenu 2009 de M. et Mme X. à hauteur de 772 euros (714 euros + 58 euros) et à rétablir dans cette mesure les impositions dont M. et Mme X. avaient été déchargés par le jugement attaqué, à rejeter les conclusions présentées par M. et Mme X. sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et à rejeter le surplus des conclusions de la requête d'appel du ministre.

33 Par ces motifs, nous concluons dans la requête 18LY03095 SELAS Pharmacie du Champ du Pont, à la réformation du jugement attaqué (pour la période du 1er janvier 2009 au 30 avril 2010 réduction de la base d'imposition d'impôt sur les sociétés de 714 euros et de la TVA pour 58 euros ainsi que des pénalités correspondantes) et rejet du surplus. Application des deux seules premières méthodes de reconstitution du chiffre d'affaires utilisées par l'administration, la troisième utilisée étant radicalement viciée.

34 Par ces motifs, nous concluons dans la requête 18LY03817 Ministre c./ M. et Mme X. : Réformation du jugement attaqué (réduction de la base imposable de l'impôt sur le revenu 2009 à hauteur de 772 euros (714 euros + 58 euros) et rétablissement dans cette mesure des impositions dont M. et Mme X. avaient été déchargés par le jugement attaqué), rejet des conclusions présentées par les intimés sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et rejet du surplus des conclusions de la requête d'appel du ministre. Invalidation du motif de décharge retenu par les premiers juges (le ministre démontre devant la cour que M. X. était bien le seul maître de l'affaire), et reconstitution du chiffre d'affaires par la moyenne des deux premières méthodes utilisées par l'administration, la troisième méthode utilisée étant radicalement viciée.