N° 424052 - SARL JB3C
N° 424062 – M. et Mme Jacques V...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 1^{er} juillet 2020
Lecture du 22 juillet 2020

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Le contribuable peut-il se prévaloir de données d'exploitation postérieures à la période vérifiée pour prouver l'exagération des bases d'imposition reconstituées par l'administration en l'absence de comptabilité probante ? C'est la question qui justifie que vous vous penchiez un instant sur cette affaire.

La SARL JB3C exploite sous l'enseigne « Aux trois obus » un café-brasserie parisien situé Porte de Saint Cloud, à quelques encablures du Parc des Princes et du stade Jean Boin.

Elle a fait l'objet d'un contrôle inopiné le 18 avril 2013, suivi d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices 2010 et 2011. La comptabilité étant entachée de graves irrégularités, l'administration fiscale a reconstitué le chiffre d'affaires de la brasserie selon la procédure de rectification d'office, et notifié à la société les suppléments d'impôt sur les sociétés, de TVA, de CVAE et de contribution annuelle sur les ventes de produits alimentaires en résultant, qui s'élèvent à plus d'un million d'euros.

Les recettes reconstituées de la société, non déclarées, ont également été qualifiées de revenus distribués au profit de son gérant et associé majoritaire, M. Jacques V..., réputé maître de l'affaire, et soumis à son nom à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales.

Après avoir vainement contesté ces redressements, la SARL JB3C et M. et Mme V... ont porté le litige devant le tribunal administratif de Paris qui a rejeté leurs demandes de décharge¹ par des jugements du 19 avril 2017. La cour administrative d'appel du même lieu a confirmé la position des premiers juges par deux arrêts du 12 juillet 2018 contre lesquels les contribuables ont formé des pourvois en cassation que vous pourrez joindre.

¹ Après avoir constaté un non-lieu partiel à statuer à hauteur d'un dégrèvement intervenu en cours d'instance au profit de M. et Mme V....

Venons-en directement au seul moyen susceptible de prospérer, commun aux deux pourvois, par lequel les requérants critiquent la méthode de reconstitution des recettes de la brasserie.

Les opérations de contrôle ont fait apparaître que la société JB3C, bien que dotée de caisses enregistreuses, comptabilisait de manière globalisée ses recettes quotidiennes sur une feuille de papier qu'elle transmettait mensuellement à son comptable, et n'était pas en mesure de présenter les doubles des notes de restaurant, des tickets de caisse ou les tickets Z. Après avoir écarté cette comptabilité dénuée de valeur probante, le vérificateur, ne pouvant s'appuyer sur l'inventaire des stocks ou les achats, qui comportaient aussi des anomalies, a dû reconstituer le chiffre d'affaires réalisé par la société en recourant à la méthode des serviettes. Il a déterminé le nombre moyen de repas servis chaque jour à partir du nombre de serviettes qui ressortait des factures de blanchisserie de la période vérifiée, diminué d'un abattement de 10 % pour tenir compte des serviettes remplacées et utilisées par le personnel, ce qui aboutissait à retenir 131 couverts journaliers en 2010 et 132 en 2011. Puis le vérificateur a évalué à 21 euros TTC en 2010 et 24 euros en 2011 le prix moyen d'un repas hors boissons composé d'une entrée et d'un plat ou d'un plat et d'un dessert à partir des tarifs pratiqués durant chacun de ces exercices, et arrêté le chiffre d'affaires hors boissons de la brasserie en multipliant le nombre de repas par le prix moyen du repas ainsi estimé.

Devant la cour, les contribuables se fondaient sur le montant moyen du repas journalier ressortant du ticket Z édité le jour du contrôle inopiné en avril 2013, et sur le prix moyen tiré de la comptabilité de l'exercice 2013, pour soutenir que le montant du repas retenu par l'administration était exagéré et proposer deux méthodes d'évaluation alternatives.

Comme les requérants, nous pensons que les juges d'appel ont commis une erreur de droit en répondant que la société et son associé ne pouvaient se prévaloir de données d'exploitation de la brasserie relatives à l'année 2013 pour critiquer la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires réalisé au titre des exercices 2010 et 2011, au motif que ces données se rattachaient à une période postérieure aux deux exercices vérifiés.

Lorsque l'administration ne dispose pas des éléments propres à l'exercice vérifié nécessaires pour reconstituer les recettes réalisées par l'entreprise, votre jurisprudence permet depuis longtemps qu'elles soient évaluées par extrapolation de données fiables relatives à un autre exercice, antérieur ou postérieur à l'exercice contrôlé, sous réserve que les conditions d'exploitation soient demeurées suffisamment stables ou qu'il soit procédé aux adaptations nécessaires pour tenir compte d'éventuelles variations des conditions d'exercice de l'activité (22 décembre 1982, *Min. du budget c. SA Henri Carlier*, n° 26794, aux T., RJF 1983 n° 283). L'extrapolation à rebours dans le temps est ainsi admise dans son principe, en l'absence de comptabilité probante (cf chronique de Philippe Crouzet, *Administration de la preuve, critique des méthodes de reconstitution des bases d'imposition par l'administration*, RJF 1986 p. 348).

L'administration peut extrapoler des données issues d'un exercice vérifié sur d'autres exercices inclus eux aussi dans la période contrôlée (22 mars 1985, n° 41754, RJF 1985 n° 952 ; 3 décembre 1999, *SA L'Escale*, n° 159873, RJF 2000 n° 96 ; Section, 22 avril 2005, *Société Limelight Boys*, n° 257254, au Rec., RJF 2005 n° 724 ; 6 mars 2002, *Société Le Mirador*, n° 187871, RJF 2002 n° 550 ; 7 juillet 2006, *Lebrun*, n° 263279, RJF 2006 n° 1589).

Mais vous avez également admis à de nombreuses reprises l'extrapolation aux exercices contrôlés de données collectées en-dehors de la période vérifiée, en particulier au cours des opérations de vérification. L'administration peut ainsi estimer le montant des ventes réalisées pendant la période vérifiée, allant de juin 1971 à juin 1975, à partir des ventes de produits finis retracées dans la comptabilité entre septembre 1975 et avril 1976 (10 décembre 1984, *SA Delmas Luminaires*, n° 14614, RJF 1985 n° 280), étendre le taux de bénéfice brut résultant d'un sondage effectué en cours de vérification aux exercices vérifiés antérieurs (7 janvier 1985, *SARL Le vrai produit breton*, n° 42202, aux T., RJF 1985 n° 366), ou encore transposer à la période vérifiée les calculs effectués à partir des données de production contemporaines de la vérification, en excluant les produits nouveaux et en tenant compte de l'évolution des prix de vente (31 décembre 2008, *M...*, n° 296472, aux T. sur un autre point, RJF 2009 n° 346).

L'affirmation générale de la cour selon laquelle s'il est possible de procéder à l'extrapolation d'une reconstitution de recettes sur un autre exercice, c'est seulement sous réserve que les éléments faisant l'objet de cette extrapolation ne soient pas postérieurs aux exercices contrôlés n'est donc pas en ligne avec cette jurisprudence fournie, pas plus que l'application concrète qu'en ont faite les juges d'appel en refusant de prendre en compte le ticket Z imprimé lors du contrôle inopiné de 2013 au motif que cet exercice lui-même n'était pas inclus dans la période vérifiée.

Le ministre ne le conteste pas, mais tente néanmoins de défendre les arrêts attaqués en faisant valoir que le recours à des données relatives au fonctionnement de l'entreprise postérieures à la période contrôlée n'est toléré dans votre jurisprudence que parce qu'elles ont été constatées contradictoirement par l'administration lorsqu'elle engage le contrôle, puis discutées avec la société lors des entretiens successifs avec le vérificateur. En l'espèce, les données de l'exercice 2013 dont se prévaut la SARL JB3C pour contester le ticket moyen journalier n'ayant pas été examinées par l'administration au cours des opérations de contrôle, il n'est pas possible, selon le ministre, de s'assurer de leur fiabilité et de leur cohérence avec les conditions d'exploitation des exercices vérifiés et donc de la pertinence de leur extrapolation aux exercices précédents.

Cette argumentation ne convainc pas. On relèvera d'abord que le ministre subordonne ainsi l'extrapolation à rebours de données d'exploitation non pas à la condition qu'elles soient tirées d'un exercice vérifié, comme l'a fait la cour, mais qu'elles aient été elles-mêmes discutées lors des opérations de vérification, ce qui n'est pas la même chose.

Surtout, le ministre confond le mode de preuve admissible de l'exagération des bases d'imposition reconstituées et le caractère probant des éléments avancés par le contribuable à cette fin.

Il revient certes au contribuable qui entend contester la reconstitution de ses recettes par l'administration d'établir la fiabilité des données postérieures dont il se prévaut, et la pertinence de les extrapoler aux exercices précédents, le cas échéant moyennant des correctifs, au vu de l'évolution du fonctionnement de l'entreprise entre la période dont elles sont issues et les années vérifiées. La cour, qui apprécie souverainement le caractère probant des éléments de fait que lui soumet le contribuable, aurait pu écarter sans erreur de droit l'argumentation des requérants au motif qu'elle n'était pas convaincue en l'espèce de l'exactitude ou de la pertinence des données de l'exercice 2013 mises en avant par la société JB3C.

En revanche, nous nous séparons du ministre qui voudrait disqualifier par principe l'invocation de ces données au motif qu'elles n'avaient pas été validées par l'administration. Cela reviendrait à réserver à cette dernière la faculté de recourir à des données contemporaines de la vérification pour établir les bases d'imposition en l'absence de comptabilité exploitable. Or, l'« égalité des armes » suppose une réciprocité des modes de preuve admissibles entre l'administration et le contribuable dans l'établissement des revenus reconstitués. La cour ne pouvait pas écarter la critique par les requérants du nombre de couverts journaliers retenu par l'administration en leur opposant les mentions du ticket Z édité le jour du contrôle inopiné, puis balayer leur contestation du prix du ticket moyen en leur refusant la possibilité de se prévaloir des données qui ressortaient du même ticket Z.

Nous vous invitons donc à juger, et ce sera l'apport de votre décision, qu'à défaut de données fiables propres aux exercices vérifiés, le contribuable peut, au même titre que l'administration, se prévaloir de données d'exploitation postérieures à ces exercices pour mettre en évidence une exagération des bases d'imposition reconstituées par l'administration, à charge bien sûr pour lui d'établir la pertinence de ces données. En leur fermant ce mode de preuve, la cour a entaché ses arrêts d'une erreur de droit qui conduit à leur censure.

Vous renverrez les affaires à la cour, et pourrez accorder à la société d'une part, et à M. et Mme V... d'autre part, 1 500 euros chacun au titre des frais irrépétibles.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation des arrêts attaqués, au renvoi des affaires à la cour administrative d'appel de Paris et à ce que l'Etat verse une somme globale de 3 000 euros à la SARL JB3C et à M. et Mme V... au titre de l'article L. 761-1 du CJA.