

N° 385740
SARL Cohyba Dance

N° 385744
Société Improdis

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 2 novembre 2016
Lecture du 16 novembre 2016

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

Les constatations matérielles effectuées par le vérificateur lors d'une intervention sur place en cours de vérification de comptabilité sont-elles opposables au contribuable lorsque celui-ci, n'ayant pas été avisé de cette intervention, n'a pu y être ni présent ni représenté ? C'est la question que soulèvent les affaires qui viennent d'être appelées.

La SARL Cohyba Dance est la société mère d'un groupe fiscalement intégré incluant sa filiale, la société Improdis, qui exploite une discothèque à la Queue-en-Brie dans le Val-de-Marne. Ces deux sociétés ont fait l'objet de vérifications de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2004. Au cours du contrôle de la société Improdis, le vérificateur a remis en cause le caractère probant de sa comptabilité et procédé à la reconstitution de son chiffre d'affaires, qui a fait apparaître une minoration de recettes. En conséquence, des rappels de TVA ont été mis à la charge de la société Improdis et des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises en recouvrement au nom de la SARL Cohyba Dance en tant que société mère du groupe fiscalement intégré.

Les deux sociétés ont contesté sans succès ces rehaussements assortis de pénalités, avant de saisir le tribunal administratif de Melun qui, après avoir prononcé des non-lieux partiels à statuer à hauteur de dégrèvements intervenus en cours d'instance, a rejeté le surplus des conclusions de leurs demandes. La cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel de la société Cohyba Dance et n'a accordé à sa filiale que la décharge d'une amende fiscale, par deux arrêts du 17 septembre 2014, contre lesquels les deux sociétés se pourvoient régulièrement en cassation.

Par un premier moyen, commun aux deux pourvois, les requérantes font valoir que les arrêts attaqués ont été rendus au terme d'une procédure irrégulière, le sens des conclusions du rapporteur public devant la cour ne leur ayant pas été communiqué dans un délai raisonnable avant l'audience comme l'exige votre jurisprudence de Section *Communauté d'agglomération du Pays de Martigues* du 21 juin 2013 (au rec., n° 352427 ; cf aussi 20 octobre 2014, *Commune de Rueil-Malmaison*, n° 371493, aux T.).

Vous admettez toutefois qu'une mise en ligne des conclusions « près de 24 heures avant l'audience » respecte cette exigence (29 septembre 2014, *SNCF*, n° 365922). En l'espèce, le sens des conclusions du rapporteur public a été mis en ligne sur l'application Sagace le 2 septembre 2014, jour ouvré, à 14h15, soit exactement 24 heures avant l'audience publique qui s'est tenue le lendemain à 14h15. Les sociétés ont donc disposé d'un délai suffisant pour apprécier l'opportunité de participer à l'audience, d'y présenter des observations orales ou de produire une note en délibéré. Le premier moyen est mal fondé.

Chaque pourvoi développe ensuite un moyen qui lui est propre pour contester la régularité de la procédure d'imposition.

La société Improdis soutenait en appel qu'elle n'avait pas été mise à même de présenter utilement ses observations sur les redressements envisagés, faute d'avoir pu obtenir la communication des fichiers informatisés utilisés par le vérificateur pour reconstituer ses recettes, malgré ses demandes répétées. La cour a répondu qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'impose, à peine d'irrégularité de la procédure, une telle communication des matrices de calcul sous forme informatique. Elle a également jugé que cette communication ne se justifiait pas en l'espèce, puisque la proposition de rectification comportait toutes les mentions requises par l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, notamment la nature et la méthode de reconstitution des recettes, et qu'y étaient annexés, sur support papier, l'ensemble des données chiffrées, issues de calculs élémentaires aisément vérifiables, ainsi que les modalités de calcul des rehaussements retenues par le vérificateur.

Contrairement à ce qui est soutenu devant vous, la cour n'a méconnu ni le caractère contradictoire de la procédure ni les droits de la défense en statuant ainsi. Vous jugez en effet qu'une proposition de rectification qui mentionne la méthode de reconstitution des recettes utilisée met le contribuable à même d'engager utilement un dialogue avec l'administration sur ce point, même si elle ne comporte pas de tableaux annexes détaillant le calcul de la base imposable (3 juillet 2002, *SARL Sud-Est Restauration*, n° 204647, RJF 10/02 n° 1149 ; 30 décembre 2002, n° 217703, *T...*, RJF 2003 n° 360). *A fortiori* les fichiers informatisés dont sont issus ces annexes n'ont-ils pas à être communiqués au contribuable. Ce moyen n'est pas fondé.

La société Cohyba Dance reproche quant à elle à la cour d'avoir commis une erreur de droit au regard de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales en jugeant que l'administration était seulement tenue de l'informer, préalablement à la mise en recouvrement des impositions issues du contrôle de sa filiale, du montant global, par impôt, des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle était redevable en sa qualité de société mère du groupe fiscalement intégré. Elle invoque votre décision *EURL Pub Finance* du 13 décembre 2013 (n° 338133, au rec.) jugeant que cette information devait aussi comporter, en ce qui concerne les pénalités, l'indication des modalités de détermination mises en œuvre par l'administration. Mais ce moyen est nouveau en cassation et, dès lors qu'il n'est pas d'ordre public, inopérant¹.

¹ Devant la cour, la société Cohyba Dance soutenait seulement que la référence faite dans l'avis de mise en recouvrement qui lui a été adressé le 9 décembre 2008 en sa qualité de société mère d'un groupe fiscalement intégré à des actes de la procédure d'imposition propres à la société Improdis méconnaissait l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales.

Par le moyen suivant, les deux sociétés requérantes soutiennent que la cour a dénaturé les faits et commis une erreur de droit en se fondant sur l'absence de caisse enregistreuse et la comptabilisation globale des recettes du bar en fin de journée sur une feuille de papier libre, sans aucun détail ni pièce justificative, pour en déduire que la comptabilité de la société Improdís était dépourvue de valeur probante.

Ces motifs sont exempts d'erreur de droit : la cour n'a fait qu'appliquer votre jurisprudence constante, qui dénie toute valeur probante à une comptabilité qui n'est pas assortie des pièces justificatives des recettes enregistrées globalement en fin de journée (voyez, pour des entreprises exploitant un bar-discothèque et une brasserie, 11 janvier 1993, *SARL La Guitare*, n° 78040 et 17 janvier 1994, *D...*, n° 76634, aux T.). Par ailleurs, la société n'établit pas que l'appréciation souveraine portée par la cour sur le caractère probant de la comptabilité de la société Improdís serait entachée de dénaturation. Les tickets de paiement par carte bancaire et les chèques, qui ne donnent aucune indication sur le nombre et la nature des produits vendus, ne peuvent tenir lieu de pièces justificatives des recettes. Et le fait que les recettes journalières étaient consignées sur un « brouillard de caisse », qui n'est rien d'autre qu'un document manuscrit recensant le détail des ventes quotidiennes en l'absence de bande de caisse enregistreuse, ne contredit nullement l'affirmation des juges du fond selon laquelle les recettes étaient comptabilisées sur une feuille de papier libre. Ces moyens ne peuvent prospérer.

Nous en venons enfin au moyen intéressant qui justifie l'examen de cette affaire par votre formation de jugement.

Pour contester la reconstitution du chiffre d'affaires de la société Improdís, les deux requérantes soutenaient devant les juges du fond qu'elle a été effectuée sur la base de constatations matérielles opérées par le vérificateur lors de sa deuxième intervention dans la discothèque de la Queue-en-Brie, le 14 octobre 2005. Selon les sociétés, ces constatations ne pouvaient leur être opposées dès lors que ni le représentant légal de la société Improdís, ni son conseil n'étaient présents, faute d'avoir été informés de cette intervention sur place du vérificateur.

La cour a écarté ce moyen de manière assez lapidaire, au motif qu'aucune disposition n'exigeait une présence constante du contribuable ou de son conseil aux côtés du vérificateur pendant les opérations de contrôle sur place. Les requérantes voient dans cette affirmation une erreur de droit.

Elles n'ignorent pas que l'absence du contribuable ou d'un représentant pendant les opérations de contrôle n'entache pas la vérification de comptabilité d'irrégularité dès lors que l'intéressé a eu la possibilité de se faire représenter (8 octobre 1986, *M. M...*, n° 36130, RJF 86 n° 1114). Le redevable, dûment averti, ne peut se plaindre d'avoir été privé d'un débat oral et contradictoire avec le vérificateur ni de n'avoir pu assister aux opérations de contrôle s'il a négligé de désigner un représentant pour suivre ces opérations en son absence (28 juillet 2004, *M. S...*, n° 248542, RJF 2004 n° 1166). Votre décision *Min. c. P...* du 16 juin 2010 déduit de l'article L. 13 du LPF que la vérification de comptabilité doit en principe se dérouler dans les locaux de la société en présence de personnes habilitées à la représenter, mais précise que lorsque le gérant de l'entreprise vérifiée a été invité par l'administration à désigner un représentant et n'y a pas donné suite, la société n'est pas fondée à soutenir qu'elle a été privée

de débat oral avec le vérificateur, du fait de l'absence d'un tel représentant pendant les opérations de contrôle (n° 311752, RJF 10/10 n° 934, aux T.).

Si l'on veut que la possibilité qui doit être offerte au contribuable de se faire représenter ne reste pas théorique, encore faut-il avoir été avisé de la venue du vérificateur pour diligenter un mandataire sur place au moment adéquat, rétorquent les deux requérantes. Elles pointent la véritable question des pourvois, qui n'est pas celle de la présence effective systématique du contribuable ou de son représentant aux côtés du vérificateur pendant ses interventions sur place, mais celle de savoir si le contribuable doit être averti de chacune de ces interventions avec un délai suffisant pour pouvoir, s'il le souhaite, être présent ou représenté. En d'autres termes, il s'agit de déterminer si l'information préalable du contribuable avant toute intervention sur place du vérificateur fait partie des garanties attachées à la vérification de comptabilité.

Les sociétés requérantes ne peuvent se prévaloir en ce sens du 4^e alinéa de l'article L. 47 de ce code, au surplus pour la première fois en cassation. Ces dispositions, qui prévoient la remise d'un avis de vérification de comptabilité au début d'opérations de constatations matérielles relatives aux éléments physiques de l'exploitation ou à l'existence et l'état des documents comptables, ne s'appliquent qu'en cas de contrôle inopiné. Or, la visite sur place du vérificateur le 14 octobre 2005, bien qu'« inopinée » selon les requérantes, n'était pas un contrôle inopiné au sens de ces dispositions mais un simple contrôle matériel effectué au cours d'une vérification de comptabilité (voyez sur cette possibilité, 1^{er} avril 1987, C..., aux T., n° 50291 et 60420, RJF 87 n° 541). En effet, les sociétés ne contestent pas avoir été informées de l'engagement de la vérification de comptabilité par un avis du 30 août 2005, annonçant une première intervention sur place le 22 septembre 2005. Au demeurant, le 4^e alinéa de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales a pour seul objet de déroger à la règle générale de l'envoi de l'avis de vérification dans un délai suffisant avant la première intervention sur place pour ménager l'effet de surprise de ce type de contrôle et ce serait lui donner une portée exactement contraire que d'y déceler une obligation pour le vérificateur d'annoncer sa venue à chaque passage dans les locaux de l'entreprise vérifiée.

Les dispositions applicables sont celles de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales, qui prévoient uniquement que les agents de l'administration vérifient sur place la comptabilité des contribuables sans imposer de formalisme particulier dans l'organisation de ces interventions *in situ*. Quant aux deux premiers alinéas de l'article L. 47, ils exigent seulement que le contribuable soit informé de l'engagement de la vérification de comptabilité par l'envoi d'un avis mentionnant la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix : cet avis n'annonce toutefois que la première intervention sur place marquant le début du contrôle, et n'a pas vocation à fixer les dates des passages suivants. Les textes encadrant la vérification de comptabilité n'obligent donc pas expressément le vérificateur à prévenir le contribuable de chacune de ses interventions en cours de contrôle.

Ce ne pourrait être qu'une construction prétorienne, motivée par l'idée qu'il s'agit d'une obligation procédurale indispensable pour assurer l'effectivité de la garantie qu'est la possibilité d'un débat oral et contradictoire avec le vérificateur au cours du contrôle.

Cette exigence d'un débat oral et contradictoire, elle-même d'origine jurisprudentielle, n'implique cependant pas qu'un tel échange ait lieu à chaque intervention du vérificateur. Il suffit que le contribuable ait rencontré le vérificateur à deux reprises, par exemple au début et

à la fin des opérations de contrôle, pour qu'il ne puisse pas soutenir avoir été privé de la garantie du débat oral et contradictoire (28 juillet 2004, n° 250640, *L...*, RJF 11/04 n° 1124 ; 15 octobre 2014, *SARL Go Norma Ski*, n° 358484, RJF 1/15 n° 59). Le dialogue entre le vérificateur et le gérant peut même se limiter à une seule entrevue sans vicier la procédure (4 mars 2009, n° 296956, *SARL Aux Villes de l'Est*, RJF 6/09, n° 575), et ce, surtout si le vérificateur a mené d'autres interventions sur place, qui sont autant d'opportunités que le contribuable aurait pu saisir pour discuter avec lui (30 décembre 2009, *Min. c. SARL DBI +*, RJF 2010 n° 254 ; 15 décembre 2010, n° 326817, *B...*, RJF 2011 n° 289).

Vous jugez en effet que si les opérations de vérification se sont poursuivies pendant plusieurs jours dans les locaux de l'entreprise, rien ne s'opposait à ce que le contribuable entre en contact avec l'agent vérificateur (26 mai 1982, n° 26230, RJF 7/82 n° 70) ou encore que le caractère contradictoire de la vérification de comptabilité est respecté lorsque le vérificateur a opéré douze interventions dans les locaux de la société et qu'il n'apparaît pas qu'il se serait refusé à tout échange de vues avec le redevable lors de ces visites (6 août 2008, *P...*, n° 293106, RJF 11/08 n° 1236). C'est que l'existence d'un débat oral et contradictoire est présumée lorsque la vérification a lieu dans les locaux de l'entreprise : c'est au contribuable de prouver que le vérificateur présent sur place s'y serait dérobé (20 mai 1998, n° 159877, *Sté Véticlam*, RJF 7/98 n° 836). Une fois avisé de l'engagement du contrôle, c'est au contribuable de prendre les mesures nécessaires afin d'être présent dans l'entreprise ou de s'y faire représenter par un interlocuteur qualifié pour échanger avec le vérificateur.

La jurisprudence de la Cour de cassation est dans le même sens. Les requérantes citent son arrêt du 29 juin 1999 (n° 97-14.076, au Bull.), qui juge irrégulier un contrôle sur place de l'importance de travaux de construction, diligenté par l'administration fiscale sans que le propriétaire des lieux en ait été informé ni qu'il se soit trouvé sur place ou y ait été représenté. Mais cet arrêt n'est pas topique car l'intervention n'a pas été conduite dans le cadre de la vérification de comptabilité, qui n'a été engagée que l'année suivante. La Cour de cassation a en revanche jugé qu'il incombe seulement à l'administration, à peine d'irrégularité de la procédure, d'offrir au contribuable la possibilité de nouer un débat oral et contradictoire avec le vérificateur. L'administration satisfait à cette exigence dès lors que le gérant est présent à deux des trois opérations de contrôle et que la teneur de la notification de redressement reflète un échange d'informations avec le vérificateur, peu important, dans ces conditions, que la société n'ait pas donné de mandat exprès à son comptable pour la représenter durant ces opérations (Cass. com., *SCI Rosalie*, 31 octobre 2006, n° 05-11.013, RJF 2/07 n° 238).

En résumé, vous jugez que les opérations de vérification doivent en principe se dérouler dans les locaux de l'entreprise où se trouve habituellement le contribuable, qu'il doit être averti avec un délai suffisant de la première intervention sur place et invité à désigner une personne habilitée à le représenter en son absence, enfin, qu'au cours du contrôle lui soit offerte une possibilité de débat oral et contradictoire avec le vérificateur, laquelle est présumée en cas de présence suffisamment longue du vérificateur dans les locaux de l'entreprise. Mais ni votre jurisprudence ni celle de la Cour de cassation n'exigent à peine d'irrégularité de la procédure que le contribuable soit formellement averti au préalable de chaque passage du vérificateur, ni que toute intervention sur place se déroule en présence du contribuable ou de son représentant. Pour contrôler cette obligation, dont la méconnaissance entraînerait la décharge des impositions fondées sur les éléments recueillis ou exploités lors du passage du vérificateur, il faudrait lui imposer l'envoi au contribuable d'une lettre recommandée avec avis de réception annonçant sa venue, avec un délai analogue à celui qui

doit être respecté entre la réception de l'avis de vérification et la première intervention sur place. Il ne nous semble pas opportun de s'engager dans cette voie car l'équilibre jurisprudentiel actuel entre les garanties du contribuable vérifié et la souplesse qu'il convient de laisser à l'administration pour organiser les contrôles, dont la durée est limitée dans le temps, nous paraît satisfaisant.

Nous vous invitons donc à écarter le moyen d'erreur de droit en jugeant que les garanties légales accordées au contribuable soumis à une vérification de comptabilité ne comportent pas l'obligation de le prévenir de chaque intervention sur place effectuée en cours de contrôle.

Vous confirmerez ainsi indirectement les deux arrêts de cours précurseurs de cette solution : celui par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé qu'aucune disposition n'oblige le vérificateur à annoncer sa visite au contribuable, qui n'a été privé d'aucune des garanties prévues par la loi dès lors qu'il a été régulièrement avisé du début de la vérification et de la faculté de se faire assister du conseil de son choix (CAA de Bordeaux, 2 novembre 1993, n° 92-586, *B...*, RJF 1993 n° 63), et celui de la cour administrative d'appel de Paris jugeant que le vérificateur n'est pas tenu d'informer le contribuable de la date de ses interventions et que la circonstance que le vérificateur se soit rendu dans l'entreprise sans en avertir le contribuable ni son conseil, en leur absence, ne suffit pas à démontrer que le contribuable aurait été privé de débat oral et contradictoire (CAA de Paris, 19 janvier 1999, *H...*, n° 96-2357, RJF 1999 n° 596).

Les moyens suivants ne vous retiendront pas. La cour n'a pas dénaturé le constat d'huissier produit par les sociétés Cohyba Dance et Improdis pour démontrer que le nombre de verres servis par bouteille était inférieur à celui retenu par l'administration pour reconstituer ses recettes : elle a seulement estimé qu'il ne reflétait pas les conditions réelles d'exploitation dès lors qu'il a été établi en dehors des heures d'ouverture de la discothèque. Et si les constats matériels de l'huissier font foi jusqu'à preuve contraire, la cour n'a pas remis en cause ces constatations au prix d'une erreur de droit, mais souverainement apprécié leur valeur probante au soutien de la méthode alternative de reconstitution des recettes proposée par les requérantes.

Le dernier moyen a trait aux pénalités. Il est tiré de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour en se fondant sur l'importance des minations de recettes pour en déduire que l'administration établissait l'intention délibérée d'éluder l'impôt. L'importance des revenus non déclarés ne suffit certes pas à elle seule à caractériser la mauvaise foi du contribuable (6 novembre 1995, n° 125558, *D...*, RJF 1/96 n° 4). L'administration apporte toutefois la preuve qui lui incombe de l'élément intentionnel du manquement en faisant en outre état des insuffisances de la comptabilité et du caractère grave et répété des erreurs comptables commises sur tout la période vérifiée, comme l'a également fait la cour dans les arrêts attaqués, qui sont exempts d'erreur de droit (19 mars 2001, n° 197352, *R...*, RJF 6/01 n° 818 ; 31 mars 2006, n° 265953, *B...* RJF 6/06 n° 736).

Le dernier moyen doit être écarté et les pourvois rejetés, y compris les conclusions des sociétés tendant à l'octroi de frais irrépétibles.

Par ces motifs nous concluons au rejet des deux pourvois.