

N° 387398
SARL Melissa

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 25 janvier 2017
Lecture du 10 février 2017

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

L'interdiction de principe faite au vérificateur d'emporter des documents dans les locaux de l'administration, au cours de la vérification de comptabilité, est l'une des garanties attachées à cette forme de contrôle que vous avez prétoriquement reconnue au contribuable. Comme l'expose votre décision fondatrice de Section du 21 mai 1976 (n° 94052), réitérée dans une décision de Plénière *SA Edouard Knecht* du 29 juillet 1983 (n° 27794, RJF 10/83 n° 1173), toutes deux au Rec., cette garantie découle du fait que les opérations de vérification se déroulent normalement chez le contribuable ou au siège de l'entreprise vérifiée, afin d'assurer au contribuable des possibilités de débat oral et contradictoire avec le vérificateur. Aussi l'emport de documents originaux n'est-il toléré qu'à de strictes conditions cumulatives : il n'est possible que sur demande écrite du contribuable, contre remise d'un reçu détaillant les pièces confiées au vérificateur qui doivent être restituées en fin de contrôle, et dans la mesure où il ne prive pas l'intéressé d'un débat oral et contradictoire (voyez par ex. sur ces exigences votre décision du 25 avril 2003, n° 235177, *B...*, RJF 7/03 n° 876). La méconnaissance de cette jurisprudence est sévèrement sanctionnée : cette irrégularité de procédure entache de nullité tous les redressements procédant de la vérification, même s'ils sont sans rapport avec l'examen du document irrégulièrement déplacé (voyez votre décision de Plénière du 29 juillet 1983 précitée).

L'affaire qui vient d'être appelée vous offre l'occasion de préciser si le vérificateur peut emporter sans formalités un relevé des ventes préparé par le gérant de la société vérifiée à la demande du vérificateur pendant le contrôle, afin d'en reconstituer les recettes par une méthode extra-comptable.

La SARL Melissa, qui exerce à Bonnières-sur-Seine une activité de restauration rapide sur place et à emporter de spécialités grecques et turques, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période courant de sa date de création, en octobre 2003, au 31 décembre 2005. Le vérificateur a écarté sa comptabilité comme dénuée de valeur probante et entrepris de reconstituer son chiffre d'affaires à partir de ses recettes. La société vérifiée ayant convenu que ses conditions d'exploitation n'avaient pas varié entre les années vérifiées et la période du contrôle, en novembre et décembre 2006, le vérificateur a demandé au gérant de consigner pendant 23 jours ouvrables, au cours du contrôle, les quantités vendues de chaque produit de sa carte, sur place ou à emporter, pour évaluer par extrapolation les résultats de la période vérifiée. Concrètement, le gérant a apposé dans un tableau préparé par le vérificateur de simples bâtons en face du nom des produits. Le vérificateur a emporté ce relevé rudimentaire des ventes journalières réalisées du 11 novembre au 7 décembre 2006, sans en

laisser de copie au gérant de la SARL, ni recueillir son autorisation écrite ou lui délivrer de reçu. Le document n'a pas été restitué avant l'envoi de la proposition de rectification mettant à la charge de la SARL Melissa des rappels de TVA et des suppléments d'impôt sur les sociétés assortis d'une pénalité de 40 % pour manquement délibéré.

La société a saisi le tribunal administratif de Versailles qui lui a accordé la décharge des impositions litigieuses au motif que l'emport irrégulier par le vérificateur de ce document avait vicié la régularité de la procédure d'imposition. La cour administrative d'appel de Versailles a toutefois été d'un avis contraire. Faisant droit à l'appel du ministre, elle a rétabli les impositions après avoir annulé le jugement de première instance par un arrêt du 4 novembre 2014 (publié à la RJF 2/15 n° 131). La SARL Melissa vous saisit d'un pourvoi en cassation dirigé contre cet arrêt.

Venons-en directement au moyen relatif à l'emport irrégulier de document sur lequel se sont divisés les juges du fond. La SARL Melissa soutient que la cour a dénaturé les pièces du dossier, commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant que le relevé des ventes établi par son gérant ne pouvait être regardé comme une pièce justificative de sa comptabilité et en en déduisant que le tribunal avait à tort vu dans l'emport de ce document par le vérificateur hors des locaux du contribuable une irrégularité justifiant la décharge des impositions contestées.

Ce moyen renvoie à la notion de document présentant le caractère de pièce comptable de l'entreprise vérifiée. En réalité, vos décisions de principe de 1976 et de 1983 ne restreignent pas aux pièces comptables les documents soumis aux règles de l'emport en cours de vérification de comptabilité : elles visent tout type de document. Mais l'ensemble de votre jurisprudence ultérieure réserve le bénéfice de la garantie contre l'emport irrégulier, propre il est vrai à un mode de contrôle par nature centré sur la comptabilité de l'entreprise, aux pièces pouvant être regardées comme des documents comptables ou des pièces justificatives de comptabilité (voyez notamment 6 juin 1984, *Min. c. P...*, n°42802, aux T., RJF 8-9/84 n° 1014 aux conclusions du Président Fouquet). C'est donc à juste titre que la cour a recherché si le relevé des ventes litigieux pouvait être qualifié de pièce justificative de la comptabilité.

Vous exercez déjà sur cette notion de pièce comptable un contrôle de qualification juridique en cassation lorsqu'est en jeu la garantie d'un débat oral et contradictoire avec le contribuable sur les documents obtenus de l'administration dans l'exercice de son droit de communication (*M. O...*, 12 février 2016, n° 380459, aux T.). Votre contrôle doit être aussi poussé lorsque cette notion commande l'interdiction de l'emport de documents, garantie distincte mais apparentée à la précédente en ce qu'elle traduit aussi l'exigence d'un débat oral et contradictoire sur les éléments utilisés dans le cadre de la vérification de comptabilité.

Vous retenez une conception très extensive des documents dits « comptables » dont le déplacement est subordonné aux conditions jurisprudentielles que nous avons rappelées, allant bien au-delà du périmètre des documents comptables et des pièces justificatives au sens classique où l'entendent les articles L. 123-22, R. 123-173 et R. 123-174 du code de commerce.

Ont été ainsi regardés comme ne pouvant faire l'objet d'un emport par le vérificateur, en l'absence de demande du contribuable et de reçu, un tableau des amortissements centralisant des écritures figurant par ailleurs dans les comptes de l'entreprise (décision *SA Knecht* précitée) ; des relevés bancaires et des factures d'achats (27 juillet 1984, *I...*, n° 37491,

aux tables et à la RJF 10/84 n°1202) même si, s'agissant des relevés bancaires, ils retracent également des opérations personnelles du contribuable (5 mars 1986, n° 47877, RJF 5/86 n° 522 ; 18 novembre 1991 n° 82062, *L...*, RJF 1/92 n° 97) ; un contrat d'association conclu par un contribuable avec des confrères en vue de l'exercice conjoint de la profession de vétérinaire et qui définit « les conditions de la mise en commun des connaissances et des apports, ainsi que les relations financières entre les associés quant aux versements initiaux et à la répartition des charges, des bénéfices et des pertes » (décision *Min. c. P...* précitée). Une décision *Sté Spécial Poids Lourds* du 26 juin 1987 regarde encore comme une pièce justificative un bail commercial et un projet de révision de ce bail (n° 39008 et 40437, RJF 8-9/87 n° 911).

Dans notre affaire, le tribunal s'est visiblement inspiré de la motivation de votre décision *P...* pour qualifier de document comptable le relevé des ventes journalières de la SARL Melissa. S'appuyant sur ce précédent, elle soutient en cassation qu'il faut, comme le tribunal, regarder comme telle toute pièce nécessaire au vérificateur pour l'accomplissement de sa mission, de nature à l'éclairer sur les modalités de l'activité professionnelle du contribuable et lui servant à l'établissement de l'impôt.

Si l'on retient uniquement cette approche finaliste liée à l'objet de la vérification de comptabilité, indépendamment des conditions de confection du document en cause, force est de constater à la suite du tribunal que le relevé de ventes litigieux a été nécessaire à la mission de reconstitution du chiffre d'affaire impartie au vérificateur, qu'il lui a fourni l'éclairage indispensable sur les modalités d'exercice de l'activité de la SARL Melissa et qu'enfin, les renseignements qu'il contient ont directement fondé le redressement litigieux.

Poussée à son terme, cette logique conduit à juger qu'aucun document, lié de près ou de loin avec la vérification, ne peut être déplacé hors de l'entreprise sans l'autorisation expresse du contribuable à peine d'irrégularité de la procédure dans son ensemble, même lorsqu'il s'agit d'un document élaboré au cours du contrôle, à la demande du vérificateur. C'est dans cette voie que se sont engagées deux cours administratives d'appel en jugeant que viciaient la régularité de la procédure l'emport irrégulier de manuscrits rédigés par les comptables à la demande du vérificateur, récapitulant les chiffres mentionnés sur des factures d'achat de l'exercice (CAA de Marseille, 2 juin 2006, *Min. c. SA Midi Céréales*, n° 03-1529, RJF 1/07 n° 53) ou détaillant les soldes des comptes clients (CAA de Paris, 13 décembre 2006, *Sté Rush Labo*, n° 04-1989, RJF 8-9/07 n° 942).

Cette solution a le mérite de la simplicité. Au prix d'une conception très souple de la notion de pièce comptable s'agissant de l'emport de documents, elle renoue aussi indirectement avec la règle de principe des décisions de 1976 et 1983, valable on l'a dit au-delà des seuls documents comptables. Et elle n'entrave guère en pratique le travail du vérificateur, puisque votre jurisprudence l'autorise sans formalisme particulier à emporter les photocopies des documents dont le contribuable conserve les originaux (2 octobre 1985, n° 45549, RJF 11/85 n° 1457 ; 25 mars 1991, n° 87731, *J...*, RJF 5/91 n° 646 ; 28 février 2007, *SARL Louvigny*, RJF 5/07 n° 542 ; 7 novembre 2012, *Sté France Immobilier Group*, RJF 2/13 n° 189), y compris les impressions sur support papier de documents comptables figurant sur un fichier informatisé (1^{er} juin 2016, n° 384892, *M. et Mme T...*, BF 8-9/16 inf. 712).

Il y a matière à hésitation, mais tout bien pesé, nous sommes davantage convaincus par le raisonnement de la cour, excluant du champ de l'interdiction d'emport les documents élaborés par l'entreprise à la demande du vérificateur postérieurement à la période vérifiée.

Vous n'avez jusqu'à présent fait jouer cette garantie au profit du contribuable qu'au sujet de documents qui préexistaient au contrôle et dont il serait resté en possession en l'absence de vérification (voyez en ce sens vos décisions *SA Edouard Knecht* précitée et 27 juillet 1979, *MM. E...*, n°09101, aux T., soulignant que les documents litigieux appartenaient au contribuable). Vous vous éloigneriez sensiblement de cette ligne si vous étendiez la garantie aux documents créés pendant la vérification de comptabilité, car en emportant de tels documents, le vérificateur ne prive pas le contribuable vérifié d'un document généré par son activité professionnelle et utile à celle-ci, puisque ce document n'aurait pas existé si le vérificateur ne l'avait pas fait réaliser. Il s'agit d'une pièce du contrôle de comptabilité et non d'une pièce de la comptabilité contrôlée.

Comme l'a relevé la cour, les données portées dans le relevé des ventes litigieux n'ont pas été extraites à partir d'éléments figurant dans la comptabilité de la société afférente à la période vérifiée, ni même à partir de ses pièces justificatives, mais d'un travail d'observation et de recensement des ventes que le vérificateur aurait pu effectuer lui-même. Or, votre jurisprudence n'a jusqu'à présent qualifié de documents comptables soumis aux règles de l'emport que des documents contemporains de la période vérifiée, comportant des données se rapportant directement à cette période d'activité. Un document postérieur aux exercices vérifiés ne peut par définition être une pièce justificative des écritures comptables passées à cette époque, de sorte qu'il faut une certaine audace pour y voir une pièce comptable entrant dans le champ de l'interdiction d'emport. Ce pas ne nous semble pas possible à franchir, sauf à abandonner l'abondante jurisprudence subordonnant l'emport irrégulier à la qualification de document comptable, pour revenir à la pureté du considérant des origines.

Il nous semble qu'un tel retour aux sources vous éloignerait paradoxalement en l'espèce de la finalité première de la règle de l'emport irrégulier, qui est d'éviter que le contrôle se déplace de l'entreprise aux locaux de l'administration pour garantir le débat contradictoire sur la méthode employée et les constats opérés par le vérificateur à l'occasion du contrôle. Le gérant de la SARL Melissa a effectué en personne ces constats, qu'il a lui-même versés au débat. Le relevé des ventes a été élaboré dans le but exclusif d'être remis au vérificateur. L'obligation de demander l'accord préalable écrit du contribuable pour l'emporter afin qu'il soit mis à même de critiquer la méthode et le contenu des données servant de base à la reconstitution des recettes nous paraît hors de propos dans une telle hypothèse, et une décharge intégrale prononcée pour ce motif, excessivement favorable au contribuable.

Nous vous proposons donc de juger que ne peut être regardé comme une pièce comptable de l'entreprise vérifiée un relevé de ventes établi par le contribuable vérifié postérieurement à la période vérifiée, à la demande du vérificateur dès lors que, pour reprendre le critère décisif énoncé dans votre décision de Plénière de 1983, le transfert de ce document hors des locaux de l'entreprise n'est pas susceptible de priver son auteur d'un débat oral et contradictoire sur place.

C'est par conséquent sans erreur de droit ni de qualification juridique que la cour, qui n'a pas dénaturé les pièces du dossier, a jugé que l'emport de ce relevé des ventes par le vérificateur n'avait pas vicié la procédure d'imposition.

Les autres moyens du pourvoi s'écartent aisément. Les trois griefs d'insuffisance de motivation, qui manquent en fait ou critiquent l'absence de réponse de la cour à des arguments inopérants, ne peuvent prospérer.

Quant au moyen relatif aux pénalités tiré de ce que la cour aurait inexactly qualifié les faits en retenant l'intention délibérée de la société requérante de se soustraire à l'impôt, il n'est pas davantage fondé, car contrairement à ce qui est soutenu, la cour, en faisant état non seulement de l'importance et du caractère répété des minorations de recettes déclarées, mais aussi des graves insuffisances de la comptabilité, a bien relevé des éléments propres à caractériser l'élément intentionnel du manquement (19 mars 2001, n° 197352, R..., RJF 6/01 n° 818 ; 31 mars 2006, n° 265953, N..., RJF 6/06 n° 736).

Le dernier moyen doit être écarté et le pourvoi rejeté, y compris les conclusions de la SARL Melissa tendant à l'octroi de frais irrépétibles.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.