

N° 420842
Société Marti La Madeleine

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 4 mars 2020
Lecture du 20 mars 2020

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, Rapporteuse publique

La société Marti La Madeleine exerce une activité de marchand de biens et de location saisonnière de villas. Elle a fait l'objet de deux vérifications de comptabilité rapprochées. A l'issue de la seconde, l'administration fiscale a notifié à la société des rappels de TVA au titre de la période du 1^{er} mai 2010 au 30 avril 2013, des rehaussements d'IS conduisant à réduire d'autant ses déficits déclarés au titre des exercices clos de 2011 à 2013, ainsi qu'une amende pour distribution occulte faite pour la société d'avoir désigné de manière suffisamment précise les bénéficiaires des distributions.

Après le rejet de ses réclamations, la société a saisi le tribunal administratif de Paris qui a rejeté ses demandes de décharge par un jugement du 13 décembre 2016. La cour administrative d'appel de Paris a confirmé le bien-fondé de l'ensemble des redressements par un arrêt du 23 mars 2018 contre lequel la société se pourvoit en cassation.

Le pourvoi soulève huit moyens. Aucun n'est de nature à entraîner l'annulation de l'arrêt, excepté le premier, qui a justifié l'examen de l'affaire par votre formation de jugement. Nous concentrerons nos conclusions sur ce moyen tiré de la méconnaissance par la cour de l'article L. 51 du LPF qui interdit à l'administration fiscale de procéder à deux vérifications de comptabilité successives au titre des mêmes impôts ou taxes et pour la même période.

L'administration ne conteste pas avoir procédé en l'espèce à deux vérifications sur des périodes qui se recourent. La première, conduite fin 2012, a porté sur les déclarations de TVA souscrites au titre de la période comprise entre le 1^{er} octobre 2010 et le 31 juillet 2012 ; la seconde, menée en 2014, sur celles de la période comprise entre le 1^{er} mai 2010 et le 30 avril 2013. La société Marti La Madeleine a ainsi fait l'objet de deux vérifications de comptabilité à raison des déclarations de TVA qu'elle a souscrites d'octobre 2010 à juillet 2012.

Une telle intervention réitérée du vérificateur pour la même période et le même impôt entraîne en principe l'annulation des impositions établies sur la base de la notification de redressement qui a suivi la seconde vérification (Plén., 26 juillet 1978, n° 1483, au Rec.). Lorsque les périodes se chevauchent, il n'y a cependant double vérification prohibée que pour

la seule période vérifiée commune aux deux contrôles, à condition que celle-ci puisse être nettement individualisée et que les éléments obtenus lors de la première vérification n'aient pas servi à asseoir les rehaussements d'impôt notifiés au titre de la partie de la seconde période vérifiée non comprise dans le chevauchement (28 septembre 1984, n° 37896, *Fuseau*, aux T.). Le vérificateur n'a pas droit à une « session de rattrapage » : vous accordez la décharge des rappels de TVA pour la période doublement vérifiée même si les irrégularités constatées dans la comptabilité de l'intéressé l'ont été, pour l'essentiel, seulement à l'occasion de la seconde vérification (12 octobre 1984, n° 36696, *O...*, aux T., RJF 1984 n° 1504).

Cette règle se comprend aisément : elle a pour objectif de protéger le contribuable contre le renouvellement sans limites de procédures de contrôles intrusives, et d'assurer sa sécurité juridique : une fois le contrôle passé au titre d'une période et d'un impôt donné, il est en principe à l'abri, dans cette mesure, d'un redressement qui procéderait de la remise en cause des mêmes écritures comptables.

Mais le rattachement d'une opération à une période déterminée n'est pas toujours simple, comme l'illustre le cas d'espèce.

Devant la cour, la requérante se prévalait de l'interdiction édictée par l'article L. 51 du LPF pour faire échec à la remise en cause dans le cadre de la seconde vérification d'un crédit de TVA d'un montant de 89 444 euros. Cette somme correspondait à de la TVA déductible collectée pendant la première période vérifiée qui n'avait pas été immédiatement déduite, en raison semble-t-il de pratiques irrégulières du comptable. Le crédit de TVA litigieux apparaissait dans les comptes de la société Marti La Madeleine à la date de clôture de l'exercice, le 30 avril 2012, au milieu de la période contrôlée lors de la première vérification de comptabilité. Il n'est pas contesté que le crédit de TVA est né et a été comptabilisé pendant la période visée par le premier contrôle.

La société en déduisait que l'administration fiscale, qui avait la possibilité de contester ce crédit de TVA à l'occasion de la première vérification de comptabilité, ne pouvait plus remettre en cause le droit à déduction correspondant à l'occasion du contrôle de l'opération de régularisation par laquelle la société a finalement déduit cette TVA en mentionnant ce crédit de taxe sur la ligne « autre TVA à déduire » de sa déclaration de chiffre d'affaires du mois d'août 2012, soit au cours la période visée par la seconde vérification de comptabilité.

La cour a écarté le moyen au motif que le montant de TVA litigieux n'avait fait l'objet d'une déclaration qu'au mois d'août 2012, postérieurement à la période contrôlée lors de la première vérification.

Reste que, comme le soutient la société, la régularisation trouve son origine au cours de cette période qui avait déjà été contrôlée. Le droit à déduction de ce crédit de TVA devait être justifié par des pièces, notamment des factures, dont l'administration aurait pu contrôler la régularité ou constater l'absence à l'occasion du premier contrôle pour remettre en cause la comptabilisation du crédit de TVA au titre de l'exercice clos en avril 2012.

Nous sommes toutefois d'avis que la circonstance qu'elle se soit abstenue de le faire n'entache pas d'irrégularité la seconde vérification. La jurisprudence nous paraît nettement engagée en ce sens.

Vous avez refusé d'admettre le pourvoi critiquant l'arrêt d'une cour qui admettait que l'administration, après avoir conduit une première vérification de comptabilité, est en droit, à la suite d'une nouvelle vérification relative à des années ultérieures, de réintégrer au titre du premier exercice non prescrit une provision qui figurait au bilan d'ouverture de cet exercice, en dépit du fait qu'elle n'avait pas remis en cause la régularité de cette provision (CE, (na), 14 mai 1997, *Société d'investissements et de participations*, n° 180116, RJF 1997 n° 705).

Vous aviez déjà expressément jugé qu'alors même que les recettes ayant généré des déficits ont été contrôlés, la vérification des exercices ultérieurs sur lesquels ces déficits ont été reportés peut s'étendre au contrôle de la réalité de ces charges sans méconnaître l'interdiction du renouvellement des vérifications au titre du même exercice (13 mai 1988, n° 49437, *H...*, RJF 1988 n° 892). De même que la circonstance que le déficit soit né au cours d'un exercice déjà vérifié ne fait pas obstacle à ce que sa réalité soit contrôlée lors de la vérification postérieure concernant l'exercice où il est reporté, le fait que le crédit de TVA soit né pendant la première période vérifiée n'interdit pas à l'administration de vérifier si la TVA correspondante est déductible lorsqu'elle contrôle l'exercice ultérieur au cours duquel le droit à déduction est exercé. La déclaration de TVA fait partie des écritures comptables de l'exercice de déclaration, et doit à ce titre pouvoir être contrôlée lors de la vérification de cet exercice, même si le crédit de TVA a été comptabilisé au titre d'un exercice antérieur.

La solution est aussi confortée par votre jurisprudence sur l'extension irrégulière de la période vérifiée au-delà de ce qui a été annoncé au contribuable. Vous jugez en effet que, pour déterminer le montant de la TVA due au titre de la période soumise à vérification, l'administration peut contrôler toutes les opérations qui ont concouru à la formation du crédit de taxe déductible, y compris si cela implique de rechercher dans les écritures comptables d'une année antérieure à la période de vérification annoncée les éléments justifiant le montant de la taxe déductible au cours de l'année vérifiée (15 avril 1988, *SA Etablissements Briatte Frères*, n° 57399, aux T.). Lorsque le vérificateur s'assure ainsi du bien-fondé de l'imputation d'un crédit de TVA ou d'un report déficitaire sur l'assiette de la période vérifiée, il étend rétrospectivement le champ des documents à consulter, mais pas la période de vérification annoncée. Par conséquent, quand le vérificateur, à l'occasion du contrôle de la TVA déduite par la société Marti La Madeleine en août 2012, a examiné les justificatifs des opérations ayant donné naissance au crédit de taxe afférents à la période précédemment vérifiée, il n'a pas étendu irrégulièrement la période de contrôle de la deuxième vérification de comptabilité à la période qui avait déjà fait l'objet de la première vérification.

Il n'y a qu'un petit pas, que nous vous invitons à faire en conjuguant ces jurisprudences convergentes, pour juger que les dispositions de l'article L. 51 du LPF ne font pas obstacle à ce qu'à l'occasion d'un nouveau contrôle, l'administration vérifie la déductibilité de la TVA déclarée postérieurement à l'achèvement d'une première vérification, quand bien même le fait générateur de la taxe qui a été déduite ou son inscription en

comptabilité s'inscriraient dans la première période vérifiée. La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit et le moyen sera écarté.

Vous rejetterez le pourvoi, y compris les conclusions de la société tendant à l'octroi de frais irrépétibles.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.