

N° 430897 – M. et Mme S...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 19 mai 2021

Lecture du 4 juin 2021

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique

Une année n'est pas seulement le temps qu'il faut à la Terre pour opérer un tour complet sur son axe – ou, ce que l'on sait moins, la durée moyenne de gestation chez l'ânesse : c'est aussi, en vertu de l'article L. 12 du LPF, la période maximale durant laquelle, à peine de nullité de l'imposition, peut s'étendre un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable, à compter de la réception de l'avis de vérification.

L'article L. 12 prévoit toutefois des hypothèses d'allongement de cette durée. En particulier, cette période est, en vertu du sixième alinéa de cet article, prorogée « *des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de les produire dans un délai de soixante jours à compter de la demande de l'administration* ».

Vous avez déjà précisé, d'une part, retenant une acception large de la notion de « comptes » au sens de ces dispositions, que les comptes visés par l'article L. 12 ne s'entendent pas uniquement des comptes bancaires mais aussi de tous les comptes au crédit desquels sont susceptibles d'être inscrites des sommes constitutives de revenus dont le contribuable aurait disposé au cours de la période vérifiée, notamment les comptes courants d'associés. Toutefois, pour que le défaut de production d'un compte courant d'associé par le contribuable emporte prorogation de la durée du contrôle du temps nécessaire à son obtention par le service, il convient que l'administration ait indiqué, dans sa demande au contribuable, que celle-ci ne se limitait pas aux relevés des seuls comptes bancaires (CE, 15 avril 2011, *M. et Mme A...*, n° 310272, T. p. 865 sur ce point, RJF 7/11 n° 776, concl. P. Collin BDCF 2011 n° 79). A défaut d'une telle précision, le contribuable ne saurait en effet être regardé comme ayant délibérément renoncé à la garantie de limitation à un an de l'ESFP prévue par l'article L. 12 du LPF en s'abstenant de produire son compte courant d'associé.

Vous avez jugé, d'autre part, que lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de produire ses relevés de compte dans les soixante jours à compter de la demande faite en ce sens par l'administration fiscale, le point de départ des délais nécessaires à l'obtention par celle-ci des relevés de compte manquants, dont est prorogée la durée de l'ESFP, court dès le 61^{ème} jour, à moins que le contribuable ait produit, avant cette date, les coordonnées exactes de l'intégralité de ses comptes. Dans ce dernier cas, le point de départ de ces délais est fixé à la date à laquelle l'administration demande aux établissements teneurs des comptes que ces relevés lui soient remis. La prorogation de la période de contrôle cesse à la date à laquelle

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

l'administration reçoit l'intégralité des relevés demandés (CE, avis, 13 avril 2005, *Hairabedian*, n° 274897, T. p. 825, RJF 7/05 n° 659, concl. partiellement contraires de P. Collin BDCF 7/05 n° 86, Dr. fisc. 2006, n° 3, comm. 74).

En retenant ainsi comme point de départ, sauf lorsque le contribuable a donné les références exactes de l'intégralité de ses comptes, le premier jour suivant l'expiration du délai de 60 jours laissé au contribuable pour les produire, et non la date à laquelle le service prend effectivement connaissance de l'existence d'un compte non indiqué par le contribuable, ou encore la date à laquelle l'administration demande la communication des relevés manquants à l'établissement qui les détient, vous avez nécessairement admis d'exposer le contribuable aux conséquences d'une inertie – volontaire ou non – du vérificateur. Que ce dernier ait découvert l'existence du compte non signalé par le contribuable avant ou après les 60 jours, le point de départ du délai de prorogation sera le 61^e jour suivant la demande qu'il avait adressée à la personne contrôlée. Par ailleurs, une fois le compte connu, plus l'administration tarde à demander communication de ses relevés au teneur du compte, plus la prorogation de la durée maximale de l'ESFP sera importante.

Enfin, vous avez précisé que la mise en œuvre de la prorogation des délais de l'ESFP en cas de non-production par le contribuable de l'intégralité de ses comptes s'opère globalement, et non compte par compte (CE, 26 mai 2010, *X...*, n° 304299, T. pp. 710-736, RJF 8-9/10 n° 770, avec chronique V. Daumas p. 626, concl. J. Boucher BDCF 8-9/10 n° 84). Ainsi, en présence d'un contribuable qui n'aurait pas fourni les relevés de ses comptes mais aurait, pour certains d'entre eux, indiqué leurs coordonnées exactes, il n'y a pas lieu de calculer les délais de prorogation en additionnant, d'une part, le délai ayant séparé le 61^e jour de l'obtention des relevés de compte dont les coordonnées n'avaient pas été indiquées, et d'autre part, le délai ayant séparé la demande de communication et la réception des relevés du compte dont les coordonnées exactes avaient été indiquées par le contribuable. En pareil cas, la prorogation est calculée en partant du 61^e jour suivant la demande initiale du service au contribuable jusqu'à la date d'obtention du dernier relevé de compte – serait-ce celui dont les coordonnées exactes avaient été fournies.

La présente affaire soulève une question inédite : celle des conséquences à tirer de ce que l'agent en charge de l'ESFP d'un contribuable ayant effectué la vérification de la société dont ce contribuable est associé, l'administration aurait déjà connaissance, lors de l'engagement de l'ESFP et de la demande adressée au contribuable, de l'existence de certains comptes ouverts au nom de ce dernier, voire même les aurait déjà consultés ou en aurait obtenu, dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société, des copies. En pareil cas, l'administration peut-elle bénéficier de la prorogation de la durée de l'ESFP au motif que le contribuable n'aurait pas indiqué les coordonnées de son compte courant d'associé et n'en aurait pas fourni les relevés dans le délai de soixante jours ? Si oui, quel point de départ et quel point d'arrivée retenir ?

Ce sujet avait été tangenté dans l'affaire *M. et Mme A...* du 15 avril 2011 déjà mentionnée, sans toutefois être éclairci. Un contribuable avait soutenu devant les juges du fond que le vérificateur avait nécessairement eu connaissance, grâce à la vérification préalable de la société, de l'existence de son compte courant d'associé, qu'ainsi l'existence et l'utilisation de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

ce compte n'avaient pas été révélées à l'occasion de l'ESFP, et qu'une cour avait commis une erreur de droit en écartant cette circonstance comme inopérante. Vous n'avez toutefois pas eu à trancher le point, dès lors que les juges du fond n'avaient pas écarté cette circonstance comme inopérante, mais comme manquant en fait, compte tenu de la différence des services de contrôle. Vous vous êtes contentés de constater qu'une cour n'avait pas commis d'erreur de droit en jugeant que le contribuable ne peut se prévaloir de la seule circonstance qu'une vérification de comptabilité de la société avait été diligentée par un autre service pour soutenir que le vérificateur connaissait nécessairement l'existence du compte courant ouvert à son nom dans cette société.

La lettre de l'article L. 12 du LPF ne fait pas du défaut de détention ou de connaissance des comptes du contribuable une condition de mise en œuvre de la prorogation que cet article prévoit. Celle-ci est en effet automatiquement accordée au service « *lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de produire (ses relevés de compte) dans un délai de soixante jours à compter de la demande de l'administration* ».

La circonstance que l'administration fiscale aurait, dans le cadre d'une autre procédure visant un autre contribuable, déjà eu connaissance voire obtenu communication de relevés de compte de la personne physique visée par l'ESFP, ne saurait donc faire échec par principe à la mise en œuvre de l'article L. 12.

Toutefois, la durée maximale de l'ESFP ne se trouvant allongée que des délais « nécessaires à l'administration pour obtenir » les relevés de compte, encore faut-il que cette mise en œuvre ne conduise pas à une prorogation de zéro jours, compte tenu du délai effectivement nécessaire au vérificateur pour se procurer les relevés.

Il nous semble, d'une part, qu'en visant « l'administration », ces dispositions ne se réfèrent pas à l'administration fiscale en général, mais à l'agent et au service en charge du contrôle du contribuable. D'autre part, et par suite, en mentionnant « l'obtention » de ces documents par « l'administration », l'article L.12 nous semble renvoyer à l'obtention de ces relevés dans le cadre et pour les besoins de la procédure de l'ESFP, laquelle est distincte de la vérification de comptabilité d'une société ayant pu être menée au préalable ou en parallèle.

Lorsque le service voire l'agent en charge de l'ESFP du contribuable est aussi celui ayant conduit préalablement une vérification de comptabilité d'une société dont le contribuable est associé, et a pu dans le cadre de cette vérification prendre connaissance des comptes courants d'associé du contribuable et en faire des copies, il pourrait suffire à l'agent d'ouvrir un tiroir de son bureau ou un fichier de son ordinateur pour accéder à ces relevés. Le délai nécessaire pour « transvaser » ces relevés de compte dans les pièces servant à l'ESFP serait alors, en pratique, d'une minute.

Si l'agent chargé de l'ESFP procède ainsi pour pallier la défaillance du contribuable, l'absence de production de ces relevés par ce dernier n'a alors aucune incidence sur la limitation de la durée de l'ESFP. Et ceci, pour le motif tiré de ce que le transvasement de ces pièces n'aura duré qu'un instant, mais aussi et surtout pour la raison que l'obtention de ces pièces n'aura pas conduit le service à exercer son droit de communication à l'égard de tiers.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

En effet, si l'absence de production de certains de ses relevés de compte par un contribuable ouvre la faculté d'une prorogation de la durée maximale de l'ESFP, elle ne saurait pour autant conduire à supprimer toute limitation de durée et autoriser un contrôle sans fin : lorsque l'administration reste inerte et ne se met pas en mouvement, par une demande formée avant l'expiration du délai d'un an, pour obtenir auprès des teneurs de ces comptes les relevés des comptes manquants ou dissimulés, la limite d'un an s'applique.

Il n'y a donc, dans ce premier cas, pas de difficulté d'application de l'article L. 12 du LPF.

Par ailleurs, pour autant que l'administration fiscale informe, dans la proposition de rectification, le contribuable de l'origine des documents et informations ainsi obtenus de tiers conformément aux exigences de l'article L. 76 B du LPF, en indiquant les avoir recueillis lors de la vérification de comptabilité de la société, et que le contribuable est mis en mesure de demander, avant la mise en recouvrement, copie des documents ainsi utilisés par le service, nous n'identifions pas de motif de considérer qu'une telle utilisation serait, par principe, irrégulière ou contraire au principe d'indépendance des procédures, ni d'imposer au service, pour pouvoir faire régulièrement usage d'une information ou d'un document dans le cadre d'un contrôle visant un contribuable, de l'avoir obtenu par le biais de l'exercice de son droit de communication à l'occasion de ce contrôle plutôt que par le biais des moyens légaux à sa disposition dans le cadre du contrôle ayant visé un tiers.

A cet égard, le principe parfois dit d'« indépendance des procédures » de rectification d'une société et de ses associés signifie seulement, d'une part, qu'il convient de respecter dans chaque procédure de contrôle les garanties propres à chacune et les droits du contribuable concerné, et d'autre part, qu'il n'existe pas de lien automatique entre la régularité et l'issue de l'une et l'autre, de sorte que l'irrégularité d'une procédure n'emporte pas nécessairement irrégularité de l'autre et que le sort contentieux de l'une n'emporte pas décharge ou rejet par voie de conséquence de l'autre. Mais ce principe n'implique pas l'édification d'une muraille de Chine entre les informations obtenues dans l'une et l'autre procédures. Au contraire, l'ESFP de l'associé suit fréquemment la vérification de comptabilité de la société et conduit à y exploiter des informations obtenues dans le cadre de celle-ci.

Mais si l'on admet ainsi qu'il soit exempté de l'obligation d'exercer son droit de communication auprès de la société pour redemander ces éléments et qu'il puisse exploiter, dans le cadre de l'ESFP, des informations contenues dans des documents précédemment obtenus dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société, peut-on alors aussi admettre que l'agent en charge de l'ESFP décide, en sens inverse, d'exercer son droit de communication pour obtenir la production par cette société des comptes courant d'associés dans le cadre de l'ESFP et que cet exercice fasse jouer le mécanisme de prorogation ? La mise en œuvre de ce mécanisme est-elle alors subordonnée à la preuve qu'il n'avait pas conservé de copies des comptes examinés lors de la vérification de comptabilité ?

En pareille hypothèse, l'usage du droit de communication par l'agent en charge du contrôle pourrait paraître inutile et superflu et n'avoir pour seul but réel que d'allonger la durée maximale de l'ESFP. Un tel détournement de l'usage du droit de communication est un risque que l'on ne peut exclure.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Toutefois, la seule circonstance que le même agent ait déjà conduit une vérification de comptabilité de la société ou qu'une telle vérification soit en cours ne nous semble pas à soi seule suffisante pour conclure avec certitude qu'il serait en possession de ces relevés de comptes. Il peut n'avoir pas pris ou pas conservé copies. En particulier, pour les comptabilités informatisées, le service était avant 2014, en vertu de l'article L. 47 A du LPF, tenu de restituer les copies des fichiers comptables transmis par la société avant mise en recouvrement et ne pouvait en garder de double. Les éléments d'information obtenus et conservés par le service peuvent aussi n'être que partiels ou endommagés. Les années vérifiées peuvent être différentes. Ou tout simplement, l'agent peut nourrir des doutes sur le fait que la société lui avait donné, dans le cadre de la vérification de sa comptabilité visant à établir ses propres impositions, des informations complètes. Dès lors, la preuve que l'agent, du fait d'une vérification de comptabilité antérieure, non seulement détiendrait encore effectivement tous les relevés de compte du contribuable lors de l'engagement de l'ESFP mais en outre n'aurait eu aucun motif d'exercer son droit de communication autre que d'abuser des facultés de prorogation de l'article L. 12 serait presque impossible à apporter, les motifs valables d'exercer le droit de communication en pareil cas étant nombreux.

Il nous semble qu'il ne faut pas taxer les agents vérificateurs de mauvaises intentions systématiques : dans l'écrasante majorité des cas, ils n'exercent pas de droits de communication inutiles et dilatoires lorsqu'ils disposent déjà des éléments nécessaires pour mener à bien leur contrôle.

Surtout, ainsi que le rappelait J. Boucher dans ses conclusions sur l'affaire X... du 26 mai 2010 (n° 304299, préc.), s'agissant d'une prorogation dont la durée totale excédait, compte tenu de la globalisation opérée par votre jurisprudence, le nombre de jours effectivement nécessaires pour obtenir chacun des relevés, appréhendé compte par compte : *« cette conséquence n'est pas si choquante qu'il peut y paraître de prime abord, dans la mesure où, si la durée de la vérification se trouve ainsi, dans une certaine mesure, dépendre du bon vouloir de l'administration, c'est d'abord en raison de la décision du contribuable – aussi légitime et incontestable juridiquement qu'elle puisse être, s'agissant d'une procédure non contraignante – de ne pas se prêter volontairement au contrôle. Et l'intéressé conserve la possibilité de recouvrer le bénéfice de la garantie prévue par l'article L. 12, car il peut mettre un terme, à tout moment, à la suspension du délai de l'ESFP en produisant volontairement les relevés de compte manquants. »*

Par suite, nous vous invitons à retenir que, lorsqu'un contribuable ne produit pas, en réponse à la demande de l'administration, les éléments de son compte courant d'associé dans une société, la circonstance que l'administration aurait, dans le cadre d'une précédente vérification de comptabilité de cette société menée par le même agent, consulté voire pris copie de ces comptes, ne fait pas obstacle à ce que l'administration fasse usage de son droit de communication pour obtenir ces relevés et à ce que la durée de l'ESFP soit prorogée des délais nécessaires à cette obtention par l'exercice de ce droit.

Quel point de départ faut-il alors retenir ? Le 61^e jour suivant la demande faite au contribuable de fournir ses relevés de compte ? Ou bien, lorsqu'il résulte de l'instruction que l'agent avait,

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

grâce à la vérification de comptabilité antérieurement menée, déjà nécessairement connaissance de l'existence de ce compte courant d'associé au moment où il a adressé cette demande ou en a eu connaissance avant l'expiration du délai de 60 jours imparti au contribuable pour répondre, faudrait-il raisonner comme pour les comptes dont le contribuable a indiqué les coordonnées exactes au service et ainsi, faire partir les délais à la date à laquelle l'administration fait usage du droit de communication et s'adresse à la société pour obtenir ces relevés?

Nous avons été tentée par cette seconde approche. Après réflexion, nous ne voyons toutefois pas de raison de traiter cette hypothèse particulière de connaissance, du fait d'une vérification de comptabilité préalable, de l'existence de certains comptes non indiqués et non produits par le contribuable, différemment des autres hypothèses dans lesquelles l'administration découvre d'elle-même avant l'expiration des soixante jours l'existence de comptes non révélés par le contribuable. Or votre jurisprudence ne fait pas, dans ces derniers cas, partir le délai pour calculer la prorogation de la date d'exercice du droit de communication. Vous acceptez ainsi que l'inertie de l'administration lui profite, au motif que la cause première en est à trouver, non dans cette inertie, mais dans la non-production de ses relevés de compte par le contribuable.

Or dans la présente affaire, la cour n'a pas dénaturé les pièces du dossier en estimant que l'administration fiscale avait indiqué dans sa demande que les comptes dont elle demandait les relevés ne se limitaient pas aux seuls comptes bancaires. La formulation figurant dans l'avis d'engagement de l'ESFP était, à cet égard, identique à celle dont vous avez jugé, dans votre décision *M. et Mme A...* du 15 avril 2011 déjà évoquée, qu'elle englobait les comptes courants d'associés.

Dès lors, la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt, n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'en l'absence de mention et de production par les contribuables, dans le cadre de l'ESFP qui les visait, de leur compte courant d'associé, l'administration avait pu faire usage de son droit de communication auprès de la société Cristal de Lorraine Boog pour obtenir les éléments de ce compte et que la durée maximale de l'ESFP avait été, en application de l'article L. 12 du LPF, prorogée des délais nécessaires pour cette obtention, sans que les requérants puissent utilement faire valoir que l'administration disposait déjà des documents sollicités par le biais de la vérification de comptabilité diligentée antérieurement à l'encontre de cette société. Comme l'a à juste titre jugé la cour, l'article L. 12 du LPF raisonne à l'échelle de l'ESFP, pris isolément, et requiert ainsi, pour faire obstacle à la prorogation du délai, la remise par le contribuable des relevés de comptes dans la procédure de contrôle le concernant.

Les requérants soutiennent ensuite que la cour a entaché son arrêt de contradiction de motifs et d'erreur de droit en jugeant, pour l'application de l'article L. 12 du LPF, que la circonstance que les éléments de leur compte courant d'associé auraient déjà été transmis au service dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société Cristal de Lorraine Boog ne faisait pas obstacle à ce que l'exercice ultérieur, par le même agent, du droit de communication des éléments de ce compte, emporte prorogation de la durée de l'ESFP les concernant, tout en jugeant, par ailleurs, que la circonstance que l'administration fiscale avait

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

exploité dans le cadre de cet ESFP des constatations réalisées au cours de la vérification de comptabilité de la société n'entachait pas d'irrégularité l'examen de leur situation. M. et Mme S... reprochent à la cour une conception de l'indépendance des procédures à géométrie variable.

Toutefois, nous n'identifions aucune contradiction dans l'arrêt. D'une part, les années concernées par ces motifs sont différentes. Si pour les années 2007 et 2008, l'administration, qui a examiné les comptes courants d'associés ouverts dans les livres de la société Cristal de Lorraine Boog dans le cadre de la vérification de comptabilité visant cette société, a ensuite fait usage dans le cadre de l'ESFP de certaines informations issues de ces comptes, elle n'a pas adressé de demande de communication à la société pour obtenir à nouveau ceux-ci, dont la non-production par le contribuable est ainsi restée sans incidence sur la durée totale de l'ESFP. D'autre part, ces motifs répondent à des questions distinctes : l'une, portant sur la prorogation de la durée de l'ESFP par l'exercice de son droit de communication par le service auprès de la société en l'absence de production de ses relevés de compte par le contribuable, et l'autre, sur le point de savoir si l'administration a pu régulièrement faire usage d'informations obtenues pendant la vérification de comptabilité et si l'ESFP n'aurait pas commencé irrégulièrement avant même l'envoi de l'avis d'engagement de cet examen, dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société.

L'arrêt est sans doute entaché d'une erreur – d'ailleurs non pointée par le pourvoi – en ce qu'il fait application à l'espèce de l'article L. 47 B du LPF. En effet, cet article ne mentionne que les « *comptes financiers utilisés à la fois à titre privé et professionnel* ». Or des comptes courants d'associés dans une société ne présentent pas le caractère de « comptes financiers », notion renvoyant aux seuls comptes tenus par des établissements ayant une activité financière, à l'instar de comptes bancaires ou postaux. Les travaux préparatoires de la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 n'évoquent d'ailleurs que la problématique des comptes bancaires mixtes.

Toutefois, comme nous l'avons déjà dit, le caractère distinct des procédures de contrôle visant une société et ses associés ne fait pas, par lui-même, obstacle à ce que l'administration fiscale exploite, dans le cadre de l'ESFP et dans le respect des droits et garanties de ce dernier, notamment des exigences énoncées à l'article L. 76 B du LPF, des informations obtenues dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société dont un contribuable est associé.

Par ailleurs, avant même l'entrée en vigueur de l'article L. 47 B, vous avez jugé, renonçant aux rigueurs extrêmes d'une jurisprudence antérieure mal comprise, que la seule circonstance qu'un vérificateur, examinant lors d'une VASFE les relevés du compte bancaire mixte du contribuable, ait constaté qu'il retraçait à la fois des opérations privées et commerciales, ne suffisait pas à établir qu'en procédant à cet examen, le vérificateur aurait commencé prématurément une vérification de comptabilité (CE, Plénière, 31 juillet 1992, *N...*, p. 316, RJF 1992 n° 1383, avec concl. J. Gaeremynck p. 771). Et vice-versa, lorsque les comptes sont découverts lors d'une vérification de comptabilité (CE, 8 juillet 1998, *M...*, n° 164657, T. p. 843, RJF 1998 n° 903). L'article L. 47 B et votre jurisprudence apparaissent sur ce point en harmonie.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Enfin, l'article L. 47 B du LPF, qui vise à répondre à la problématique particulière des comptes mixtes, ne nous semble pas révéler en creux que l'utilisation et l'exploitation, dans le cadre d'un ESFP, de toute information issue d'une vérification de comptabilité serait subordonnée à l'existence d'une disposition législative spéciale.

Dès lors qu'il ressort des termes mêmes de l'arrêt attaqué que le service n'avait pas engagé l'ESFP de manière occulte et prématurée, mais s'était borné lors de la vérification de comptabilité à constater l'existence du compte courant d'associé, qu'il n'a exploité ce dernier pour le confronter aux déclarations fiscales de l'intéressé que dans le cadre de l'ESFP, qu'il n'était pas établi ni même allégué que ces deux procédures de contrôle ne se seraient pas déroulées dans le respect des règles qui leur sont applicables et que le respect de l'article L. 76 B du LPF n'a pas été contesté, vous pourrez neutraliser l'erreur commise par la cour sur la portée de l'article L. 47 B du LPF et écarter, après substitution de motifs, le moyen d'erreur de droit dont vous êtes saisis sur la distinction des contrôles.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.