

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteuse publique

La vérification de comptabilité d'un tiers peut-elle s'analyser, dans certaines circonstances, comme le prolongement de la vérification de comptabilité d'un contribuable pour l'appréciation du délai maximal prévu par l'article L. 52 du LPF ? Telle est la question posée par le pourvoi.

La société Trade Invest a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices clos de 2009 à 2011, qui a débouché sur la remise en cause d'un crédit d'impôt de 500.000 euros pour dépenses de recherche dans le secteur « textile-habillement-cuir ». L'administration fiscale a considéré que les factures émises par son prestataire, la société AMS Studio, pour la création d'une gamme de lingerie, étaient fictives, et que la société était impliquée dans un circuit frauduleux visant à obtenir des remboursements indus de crédit impôt recherche.

La société a demandé la décharge des cotisations supplémentaires d'IS qui ont résulté de ce contrôle, sans succès, auprès du tribunal administratif de Montreuil puis de la cour administrative d'appel de Versailles. Elle vous demande d'annuler l'arrêt de cette cour.

1. Commençons par l'examen des contestations relatives au respect de la durée maximale des opérations de vérification.

Il n'était pas contesté, devant la cour, que la vérification a débuté le 4 novembre 2011, date de la première intervention sur place du vérificateur. La requérante soutenait que la visite effectuée le 19 avril 2012 en application des dispositions de l'article L. 16 B du LPF était intervenue au-delà du délai de trois mois fixé par l'article L. 52 du LPF. Elle faisait également valoir que la vérification de la comptabilité de la société AMS Studio, qui s'est déroulée du 5 janvier au 11 septembre 2012, s'analysait comme la poursuite de sa propre vérification de comptabilité.

La requérante reproche d'abord à la cour de n'avoir pas répondu à la critique relative à la date de la visite domiciliaire. Il nous semble, toutefois, que la cour l'a, implicitement, mais nécessairement, écartée en jugeant que l'administration disposait, pour procéder à la vérification sur place, non pas du délai de droit commun de trois mois comme le prétendait la société, mais du délai étendu de six mois, prévu au 4° de l'article L. 52 du LPF en cas de graves irrégularités privant la comptabilité de valeur probante. Et si la requérante fait valoir que la vérification ne pouvait être considérée comme achevée avant la restitution des

documents saisis, qui n'est intervenue que le 13 juin 2012, après l'expiration du délai de six mois, le moyen n'était pas formulé sous cet angle en appel, de sorte que cette critique, nouvelle en cassation, est inopérante.

La critique relative à la poursuite de la vérification de comptabilité de la requérante dans le cadre de la vérification de son prestataire est plus intéressante. La cour a relevé que l'administration disposait, à l'issue des opérations de contrôle sur place de la société Trade Invest, des éléments lui permettant d'établir le caractère fictif des factures émises par son prestataire. Et elle en a déduit que l'administration s'était bornée, dans le cadre de la vérification de la comptabilité de ce dernier, à examiner ces factures, sans procéder à une investigation destinée à l'examen des documents comptables de la requérante, de sorte qu'il n'y avait pas eu de prolongation de la vérification de cette dernière. En d'autres termes, la cour s'est fondée sur le fait que les factures examinées au cours du contrôle du prestataire n'ont été utilisées que pour corroborer les éléments déjà recueillis au cours du contrôle sur place de la requérante.

Ces motifs sont critiqués sous l'angle de l'erreur de droit et de la dénaturation des faits, la requérante relevant que le vérificateur s'est fondé, dans la proposition de rectification, sur les éléments constatés lors du contrôle de son prestataire pour affirmer que les factures qu'elle avait elle-même présentées étaient fictives et que sa comptabilité n'était pas probante.

Elle invoque un arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy du 16 novembre 2016 (min. c/ EURL Exodus, n° 15NC0115, RJF 4/17 n° 346), jugeant que des opérations effectuées dans le cadre de la vérification d'une entreprise tierce et ayant permis de démontrer le caractère fictif de factures comptabilisées par la contribuable, devaient être prises en compte pour l'appréciation du respect du délai fixé par l'article L. 52 du LPF. La cour avait estimé que la confrontation entre la copie des factures présentées par la contribuable avec les éléments de la comptabilité de son fournisseur s'analysait comme la poursuite de l'examen critique de ces pièces comptables. Dans le même esprit, la cour de Bordeaux avait analysé l'exploitation de documents émanant de tiers obtenus dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative internationale, impliquant un rapprochement avec les pièces comptables consultées dans le cadre de la vérification de comptabilité, comme la poursuite de cette vérification (Sté Ets Michel Baudry, n° 03BX29, RJF 6/05 n° 578).

Si ces arrêts n'ont pas fait l'objet d'un pourvoi, nous n'adhérons pas à la logique sur laquelle ils reposent.

Rappelons que, selon les termes de votre décision de Section *SARL Trace*, l'administration procède à la vérification de comptabilité d'une entreprise lorsqu'elle contrôle sur place la sincérité des déclarations fiscales souscrites en les comparant avec les écritures comptables ou les pièces justificatives dont elle prend alors connaissance et dont elle peut remettre en cause l'exactitude le cas échéant (6 octobre 2000, n° 208765, au rec., RJF 12/00 n° 1497).

Vous avez jugé, dans votre décision *min. c/ Caumont* du 11 février 2011 (n° 318284, aux tables, RJF 5/11 n° 610), que les dispositions de l'article L. 52 du LPF, qui ont notamment pour objet d'alléger les contraintes que fait peser le contrôle fiscal sur la gestion des petites et moyennes entreprises, définissent, au bénéfice des contribuables qu'elles mentionnent, une

garantie qui s'oppose à ce que le vérificateur poursuive, au-delà d'un certain délai à compter du début du contrôle, la vérification des livres ou documents comptables au sein de l'entreprise vérifiée ou, lorsqu'ils ont été apportés par le contribuable ou ont été emportés par le vérificateur avec l'accord du contribuable, dans les locaux de l'administration.

En général, la date de l'achèvement de la vérification, question de fait établie par l'instruction (28 octobre 1983, n°s 30902 et 30902 bis, RJF 12/83 n° 1522), correspond à la date de la dernière intervention sur place du vérificateur ayant pour objet l'examen au fond des livres et des documents comptables du contribuable (2 juin 2010, min. c./ Martin, n° 300847, RJF 8-9/10 n° 813). Toutefois, vous rattachez aux opérations de vérification de comptabilité les demandes écrites de documents comptables formulées par le vérificateur avant l'envoi de la proposition de rectification, de sorte qu'une telle demande est irrégulière lorsqu'elle est formulée après l'expiration du délai prévu par l'article L. 52 du LPF (19 mars 2001, M. Crousel, n° 206846, RJF 6/01 n° 820 ; 6 avril 2001, M. Bertrand, n° 205365, RJF 7/01 n° 966).

A l'occasion de ces précédents, ce sont des démarches impliquant la présentation des documents comptables du contribuable qui ont été rattachées à la vérification de comptabilité et soumises au délai prévu par l'article L. 52 du LPF. Une décision, plus ancienne, y a également rattaché une visite sur place du vérificateur ayant eu pour objet de contribuer à la recherche des liens entre la contribuable et d'autres sociétés ayant le même dirigeant (18 décembre 1991, France Nature, n° 66367 et 66368, inédite, RJF 2/92 n° 230)¹. On retrouve une logique similaire dans un arrêt de la Cour de cassation du 31 janvier 2006, s'agissant d'informations relatives au mode de location d'un immeuble appartenant à l'entreprise, obtenues sur place par le vérificateur et qui concernaient les impositions faisant l'objet de la vérification (n° 02-18.309, Société Invest Immo, Publié au bull., RJF 5/06 n° 621). L'articulation de *cettes* solutions avec la définition de la vérification de comptabilité aujourd'hui retenue dans votre décision *Trace* n'est pas absolument évidente. Mais elles concernaient des interventions sur place du vérificateur, de sorte qu'elles s'accordent, à tout le moins, avec l'objet de la garantie instituée par l'article L. 52 du LPF, qui est, selon l'expression d'E. Cortot-Boucher (concl. sur la décision *Caumont* précitée, BDCF 5/11 n° 62) une « garantie de confort » conçue pour épargner aux petites entreprises les « tracasseries » occasionnées par la durée des opérations de vérification.

Tel n'est en revanche pas le cas s'agissant d'opérations de contrôle effectuées par l'administration auprès de tiers par rapport à l'entreprise vérifiée, qui ne font peser aucune sujétion sur cette dernière.

La règle posée par l'article L. 52 du LPF n'implique pas que l'analyse du vérificateur soit achevée et les rectifications arrêtées à l'expiration du délai qu'il prévoit, ce qui se traduit par le fait que la proposition de rectification peut intervenir postérieurement (12 décembre 1979, n° 11741, RJF 2/80 n° 131). Elle impose seulement que le vérificateur ait procédé, dans ce

¹ La décision du 23 mars 1988, M. Vial, n° 62742 (RJF 5/88 n° 625), qui rattache à la vérification une réunion tenue à la demande du vérificateur pour examiner des documents dont l'administration n'établissait pas qu'ils étaient étrangers à l'activité professionnelle du contribuable concernait, pour sa part, la communication de documents comptables, s'agissant de relevés bancaires relatifs à un compte professionnel.

délai, à l'examen, au fond, des écritures comptables du contribuable et de leurs pièces justificatives, qu'il les ait restituées en cas d'emport, et qu'il ait mené un débat oral et contradictoire avec le contribuable sur les constatations faites et les questions soulevées par cet examen (sur l'exigence de ce débat et de la restitution des pièces emportées : Sect. 21 mai 1976, n° 94052, au rec. RJF 7-8/76 n° 250). C'est d'ailleurs pour permettre de préserver, le cas échéant, cet examen contradictoire que vous avez admis que ce délai puisse être prolongé lorsque le contribuable prend l'initiative, à la fin de la période de vérification, de solliciter un entretien avec le vérificateur pour produire de nouveaux éléments comptables (*Caumont*, précitée).

L'administration demeure libre, pour établir l'imposition, de combiner, successivement ou simultanément, cet examen avec des investigations auprès de tiers. Et elle n'est pas tenue de soumettre les éléments ainsi obtenus au débat oral et contradictoire avec le contribuable vérifié, sauf dans le cas exceptionnel où elle consulte, au cours de la vérification, des pièces de la comptabilité tenue par l'entreprise vérifiée mais se trouvant chez un tiers (22 novembre 2006, ministre c/ Bozzi, n° 280252, aux tables, RJF 2/07 n° 180)². Vous avez notamment jugé, dans votre décision *min. c/ Bozzi* du 22 novembre 2006 que les pièces comptables des tiers, telles que les doubles des factures adressées à l'entreprise vérifiée et consultés auprès de son fournisseur qui les conserve pour les besoins de sa propre comptabilité, n'ont pas à être soumises au débat oral et contradictoire³. Seules s'appliquent, alors, les exigences d'information et de communication prévues par l'article L. 76 B du LPF, qui s'exercent postérieurement aux opérations de vérification proprement dites.

Ces solutions, rendues à propos de renseignements obtenus dans le cadre de l'exercice du droit de communication, sont transposables aux éléments recueillis au cours de la vérification de la comptabilité d'une entreprise tierce. Et c'est une logique analogue d'indépendance entre les investigations menées auprès du contribuable et celles qui sont menées auprès de tiers qui doit vous conduire, selon nous, à ne pas tenir compte, pour la computation du délai prévu par l'article L. 52 du LPF, de l'exercice du droit de communication auprès d'un tiers, ou de la vérification de la comptabilité d'une entreprise tierce.

Dans cette hypothèse, en effet, le vérificateur se borne à confronter les éléments obtenus chez le tiers avec la copie des documents présentés par le contribuable au cours de la vérification, sans solliciter ce dernier. S'il peut l'amener à conclure que certaines des pièces justificatives fournies étaient inexactes ou fictives, cet examen, « passif » du point de vue du contribuable, ne se confond pas, selon nous, avec l'exercice de comparaison entre les déclarations du contribuable et ses écritures comptables au sens de votre jurisprudence *Trace* et ne peut donc être regardé comme la poursuite d'une vérification de comptabilité. La solution inverse aurait d'ailleurs pour effet d'entraver, une fois la durée maximale de la vérification dépassée, l'exploitation des éléments recueillis chez des tiers, alors même que les délais d'obtention de

² En pratique, cette exigence joue essentiellement dans le cas d'une saisie des pièces comptables de l'entreprise vérifiée à la demande de l'autorité judiciaire (13 novembre 1996, ministre c/ SARL Au Cheval blanc, n° 148578, aux tables et à la RJF 1/97 n° 54 ; 2 octobre 2002, ministre c/ de Nayer, n° 224786, au rec. et à la RJF 12/02 n° 1399).

³ Cette décision invalide l'un des motifs ayant fondé la solution retenue par l'arrêt *Sté Ets Michel Baudry* de la cour de Bordeaux.

ces éléments ne sont, parfois, pas compatibles avec le délai resserré prévu par l'article L. 52 du LPF.

Nous vous proposons donc de substituer ce motif de pur droit au motif inopérant retenu par la cour, l'exploitation des documents recueillis dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société AMS Studio ne pouvant être regardée comme une prolongation de la vérification de la comptabilité de la requérante, la circonstance que les éléments recueillis auprès de cette société tierce aient eu, ou non, un caractère confortatif, étant, à cet égard, sans incidence.

2. Les autres moyens du pourvoi vous retiendront moins longuement.

2.1. La requérante soutient que la cour a insuffisamment motivé son arrêt en ne répondant pas au moyen tiré du défaut de débat oral et contradictoire sur les informations recueillies dans le cadre des visites effectuées le 19 avril 2012 dans ses locaux et ceux de sa gérante. Mais ce moyen était inopérant, dès lors que les rectifications ne procédaient pas des pièces saisies : au-delà des constats de fait, mentionnés par la proposition de rectification, tenant à l'absence d'activité de la société, ces visites ne se sont traduites par la saisie d'aucune pièce intéressant la vérification de la société et appelant la réouverture du débat oral et contradictoire. Vous pourrez également écarter le moyen d'erreur de droit, tiré de la méconnaissance des dispositions de l'article L. 16 B du LPF, qui n'est soulevé que par voie de conséquence du moyen d'insuffisance de motivation.

2.2. Par ailleurs, la cour n'a, contrairement à ce qui est soutenu, pas dénaturé les faits de l'espèce en regardant les prestations facturées par la société AMS Studio comme fictives alors que les pièces du dossier montraient que cette société était une coquille vide. Et vous écarterez le moyen tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit, ou à tout le moins, inexactement qualifié les faits en retenant l'existence de manœuvres frauduleuses justifiant l'application de la majoration de 80%, qui n'est soulevé que par voie de conséquence du précédent.

PCMNC au rejet du pourvoi.