

Contrôle fiscal : emport irrégulier de documents comptables

Lire les conclusions de :

Isabelle Bourion

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 16LY02857 – SARL Apériclub – 08 février 2018 – C+ [↗](#)

Pourvoi en cassation non admis : CE - 30 janvier 2019 - N° 419710

INDEX

Mots-clés

Contrôle fiscal, Vérification de comptabilité, Pouvoirs de l'administration, Emport de documents

Rubriques

Fiscalité

TEXTES



Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ La question que pose ce dossier concerne les conséquences de l'emport irrégulier de documents comptables par le vérificateur (absence de demande écrite du contribuable). La procédure d'imposition est irrégulière, mais cette irrégularité ne prive le contribuable d'aucune garantie : application de la jurisprudence du CE, Section, 16 avril 2012 n° 320912, p. 149 voir aussi. CE, 23 novembre 2016 - N° 392894 - Société Mimosa (non restitution par l'administration de pièces emportées)

Conclusions du rapporteur public

Isabelle Bourion

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6429](https://doi.org/10.35562/alyoda.6429)

¹ La SARL Apériclub exploite un fonds de commerce de discothèque à Montceau-les-Mines.

² Son activité a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle sa comptabilité au titre des exercices clos en 2010 et 2011 étendue à 2012 en matière de Tva a été écartée comme non probante.

³ L'administration a reconstitué son chiffre d'affaires et l'a assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre des années 2010, 2011 et 2012, à des rappels de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012, ainsi qu'à des pénalités et majorations pour manquement délibéré.

⁴ La SARL Apériclub relève appel du jugement, par lequel le tribunal administratif de Dijon, outre le prononcé d'un non-lieu à statuer à hauteur de 167 euros, a rejeté le surplus de sa demande de décharge de ces impositions.

⁵ Par suite de cette vérification de comptabilité, M. X., gérant de ce fonds de commerce, a été assujetti à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre des années 2010 et 2011, notifiés selon la procédure contradictoire résultant de l'imposition entre ses mains sur le fondement du 2^o du 1 de l'article 109 du code général des impôts de sommes inscrites au crédit du compte courant d'associé qu'il détenait dans cette société

⁶ Il relève appel du jugement, par lequel le tribunal administratif de Dijon, outre le prononcé d'un non-lieu à statuer, a rejeté le surplus de sa demande de décharge de ces impositions.

⁷ Vous pourrez tout d'abord, dans le dossier de la SARL, écarter la fin de non-recevoir soulevée par l'administration et tirée de ce que la requête ne procède pas à la critique du jugement du Tribunal administratif et se limite à reprendre purement et simplement les moyens développés dans le mémoire de 1^{ère} instance, en application de la JP OPHLM de la ville de Caen, dès lors que si la SARL reprend quasiment à l'identique ses moyens de 1^{ère} instance, elle évoque à plusieurs reprises p.11 et 19 de sa requête, que « le jugement doit être censuré » ou encore « qu'il a été produit devant le Tribunal les pièces déjà transmises à l'administration fiscale ».

8 Vous pourrez également écarter, dans le dossier concernant M. M., le moyen tiré de ce que le jugement est insuffisamment motivé concernant le considérant relatif à la motivation de la proposition de rectification. REFERENCE JP

9 M.M. soulève tout d'abord **l'insuffisance de motivation de la proposition de rectification.**

10 Si aux termes de l'article L 57 du LPF, les propositions de rectification doivent être motivées de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations ou faire connaître son acceptation, il ressort de la lecture de la proposition de rectification du 2 juillet 2013, que sont mentionnés la catégorie de revenus, les motifs d'imposition, le montant des rectifications, la période d'imposition et les conséquences financières afférentes.

11 Par suite, cette motivation est suffisante même si l'administration n'a pas fait référence à la jurisprudence B. du 8 février 1999 N° 140062.

12 **Par suite, vous pourrez écarter ce moyen.**

13 La SARL conteste également la procédure d'imposition.

14 Elle fait tout d'abord valoir que l'administration a procédé à un **emport irrégulier de factures** de boissons dans la mesure où cet emport ne procédait pas exclusivement de sa demande personnelle et que cette irrégularité de procédure entraîne la décharge de l'imposition dès lors que la SARL APERICLUB a été privée de la possibilité d'un DOC qui constitue une garantie à laquelle il avait droit.

15 En effet, l'examen des documents comptables doit en principe se dérouler, en vertu des dispositions de l'article L. 13 du Lpf, sur place, c'est-à-dire dans les locaux de l'entreprise vérifiée. Cependant, le vérificateur peut emporter certains documents comptables lorsque la demande d'emport procède du contribuable et que le vérificateur signe un reçu détaillé des documents emportés.

16 Des conditions d'emport irrégulier ou une absence de restitution au contribuable de tout ou partie des documents comptables avant la fin des opérations de vérification sont susceptibles de priver le contribuable d'un débat oral et contradictoire.

17 En conséquence, la vérification de comptabilité, dès lors qu'elle prive le contribuable d'une garantie, sera dans son ensemble entachée d'irrégularité, ce qui entraînera la décharge de tous les redressements trouvant leur source dans la vérification irrégulière. Voir en ce sens CE du 16 avr 2012 n° 320912 (Danthony fiscal) ou CE du 23 nov 2016 N° 392894 Société Mimosa classé en B.

18 En l'espèce, l'administration fiscale a procédé le 28 mai 2013 à
l'emport de factures de boissons au titre des années 2010, 2011 et
2012, qu'elle a restituées le 30 mai 2013.

19 Contrairement à ce que soutient la SARL, cet emport et restitution
espacés de 2 jours seulement ont fait l'objet de courriers manuscrits
établis par la société et signés contradictoirement par l'inspecteur
des finances publiques et le gérant de la SARL.

20 Quoiqu'il en soit et quelle que soit la régularité de l'emport, les
documents ont été restitués 21 jours avant la réunion de synthèse et
la requérante n'établit pas qu'elle aurait été privée de la possibilité
d'un débat oral et contradictoire alors que l'administration s'est
rendue sur place à plusieurs reprises avant et après l'emport en
cause et que la problématique des achats de boissons a donné lieu
après discussion avec le gérant lors des opérations de contrôle à un
compte-rendu contresigné par le gérant lui-même.

21 Par suite, l'emport de document n'ayant pas privé la société
requérante de garantie, cette dernière ne peut invoquer une
irrégularité de procédure emportant décharge des impositions
subséquentes.

22 En outre, dans son dernier mémoire, la SARL fait valoir en se fondant
sur l'arrêt du CE Mimosas n° 392894 du 29 nov 2016 que la restitution
des documents comptables emportés n'ayant été que partielle, la
procédure est viciée.

23 Or, un état contradictoire détaillé des achats et consommation a été
établi lors de la restitution des factures d'achats.

24 De même que s'agissant de l'emport irrégulier, suite au compte-rendu
signé par le gérant et le vérificateur le 9 avril 2013, un délai de
réflexion a été laissé à la disposition du gérant pour toute éventuelle
observation, ce qui démontre que la société a bénéficié des conditions
d'institution du débat oral et contradictoire à l'égard des achats.

25 **Par suite, vous pourrez écarter ce nouveau moyen d'appel.**

26 Quant à M. M., il soulève ce même moyen quant à l'irrégularité de la
procédure de vérification de la SARL. Cependant, compte tenu de
l'indépendance des impositions respectives de la personne morale
distributrice et du bénéficiaire de la distribution, l'ensemble des
moyens relatifs à la procédure d'imposition qui a été suivie à
l'encontre de la société sont sans influence sur la régularité de
l'imposition de M. M.. V. en ce sens, *CE, 27 juillet 1988, plén., RJF*
1988, n° 1110.

27 **Par suite, vous pourrez écarter ce nouveau moyen d'appel.**

28 La SARL fait ensuite valoir que les dispositions de l'article L. 47 A I du livre des procédures fiscales, qui prévoient que lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable peut satisfaire à l'obligation de représentation des documents comptables en remettant sous forme dématérialisée une copie des fichiers des écritures comptables, n'ont pas été respectées, dans la mesure où, d'une part, la transmission des fichiers comptables sous forme dématérialisée a été faite uniquement à l'initiative de l'administration et où, d'autre part, les fichiers comptables ne lui ont pas été restitués avant la mise en recouvrement.

29 La faculté offerte aux entreprises qui tiennent une comptabilité informatisée de remettre une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée demeurait facultative jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 29 déc 2012 qui rend obligatoire la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée pour les contrôles fiscaux engagés à partir du 1^{er} janvier 2014.

30 En l'espèce, la remise sous forme dématérialisée d'une copie des fichiers d'écritures comptables selon des normes préétablies n'était pas obligatoire lors d'une opération de vérification de comptabilité, les opérations de contrôle ayant débuté par avis de vérification du 6 mars 2013.

31 Or, même si l'administration a, dans son compte rendu du 9 avril 2013, « demandé à la société de lui fournir la comptabilité sous format PDF », rien n'atteste que la remise dématérialisée aurait été effective, alors par ailleurs que l'administration fait valoir qu'à défaut de caractère obligatoire de la présentation de la comptabilité sous forme dématérialisée, elle a effectué le contrôle de comptabilité sur le support papier présenté par le contribuable.

32 Par suite, le moyen fondé sur le non-respect des conditions d'application des dispositions de l'article L 47 A 1 du LPF est sans objet.

33 Quant à M. M., il invoque ensuite **une insuffisance de motivation de la proposition de rectification, en méconnaissance de l'article L. 57 du LPF.**

34 Or, la proposition de rectification adressée à M. M. expose les éléments de fait et de droit sur lesquels l'administration s'est fondée pour effectuer les redressements litigieux, et mentionne notamment que les sommes mises à disposition de M. M., dont il est le gérant et l'associé unique, doivent être considérées comme des revenus distribués au sens de l'article 109-1-1° du code général des impôts.

35 **Par suite, cette proposition de rectification est suffisamment motivée.**

36 **S'agissant à présent du bien-fondé des rehaussements en**
37 **cause, tant pour la SARL que pour M. X..**

37 En l'espèce, l'administration a constaté de graves irrégularités du fait de la présence de carences multiples concernant les recettes et la tenue de la caisse enregistreuse, des anomalies entre les boissons achetées et celles revendues ainsi que par la présence de fausses factures,

38 La SARL ne conteste pas la remise en cause du caractère probant de sa comptabilité.

39 La comptabilité étant ainsi entachée d'importantes irrégularités qui la privent de valeur probante, et la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ayant rendu un avis en ce sens, la charge de démontrer l'exagération des bases d'imposition assignées pèsera sur la société requérante, en application de l'article L. 192 du livre des procédures fiscales.

40 **Il lui appartient d'établir que la méthode est radicalement**
41 **viciée, ou excessivement sommaire. Il peut le faire en**
42 **apportant une autre méthode de reconstitution.**

41 La reconstitution a été réalisée à partir de l'exhaustivité des achats de boissons réalisés par l'EURL APERICLUB, en tenant compte des conditions d'exploitation de la société et les indications fournies lors du contrôle tels que les tarifs, les centilisations et les ventes au verre et bouteille ou encore les facteurs correcteurs.

42 Pour contester la méthode de reconstitution, la SARL se borne à remettre en cause le taux moyen d'offert de 30% accordé par l'administration.

43 Or, la simple affirmation selon laquelle le taux d'offerts à retenir doit être de 50 % n'est étayée d'aucun élément, alors que l'administration a retenu des taux de 15 % sur les boissons sans alcool, et 20 % pour les boissons alcoolisées, résultant de ce que le gérant lui avait déclaré durant le contrôle.

44 **Par suite, vous pourrez écarter ce moyen.**

45 La SARL fait ensuite valoir sur le fondement de l'article 38-2 du code général des impôts en vertu duquel le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt., que si l'administration peut demander de justifier de la réalité des apports effectués en compte courant d'associé, elle ne peut pas en revanche exiger que la société établisse l'origine des fonds ayant constitué l'apport de son associé, et par suite taxer la société sur la base d'un passif injustifié.

46 Au cours des opérations de contrôle, l'administration a demandé à plusieurs reprises à la SARL APERICLUB de justifier les apports en compte courants des associés, dont ceux de son gérant M.X..

47 En l'absence de réponse, les sommes de 167 179 € pour l'exercice clos en 2010 et de 52 067 € pour l'exercice clos en 2011 inscrites au crédit des comptes courants d'associés ont été considérées comme du passif injustifié.

48 En réponse à la proposition de rectification, puis lors du recours hiérarchique et de l'interlocution départementale, la SARL APERICLUB a présenté diverses pièces justificatives et apporté des explications sur une partie des sommes inscrites aux comptes courants d'associés, dont l'administration a tenu compte.

49 Les sommes restant alors injustifiées s'élevaient à 20 473 € pour 2010 et à 22 067 € pour 2011.

50 Au stade juridictionnel, l'administration ayant considéré à nouveau des crédits d'un montant de 738, 13 € comme justifiés, le montant du passif injustifié a été ramené à la somme de 19 735 € au titre de l'exercice clos en 2010 (2011 restant inchangé).

51 A présent, pour justifier les crédits portés sur les comptes courants détenus par des associés, la société présente les mêmes éléments qu'en 1^{ère} instance.

52 Vous ne pourrez cependant pas faire droit à sa demande.

53 En effet, s'agissant de l'année 2010, un total de 19 735 € reste injustifié.

54 - *Concernant l'inscription d'un montant de 4 000 € le 27 mai 2010 et de 7 000 € (5 000 € et 2 000 €) le 30 juin 2010 en compte courant d'associé.*

55 Il est rappelé que jusqu'à ce stade la société a justifié ces inscriptions par l'encaissement d'un chèque de 17 000 € établi le 18 mars 2010 par M. X. et tiré par la société à la même date.

56 L'administration avait rejeté cette explication au motif que la concordance de dates et des montants faisait défaut.

57 Devant le tribunal administratif, la société a avancé une nouvelle explication appuyée par la copie de trois chèques établis par M. B. le 25 et le 29 mai 2010 et le 21 juin 2010 au profit de la société APERICLUB d'un montant de 4000 €, 5 000 € et 2 000 €.

58 Ces nouveaux éléments ne permettent pas de justifier le bien-fondé de l'inscription en compte courant d'associé de M. X. des sommes litigieuses.

59 D'une part, il s'agit des sommes que M. B. aurait apporté à la société et non pas M. X.. Or, la discussion porte sur l'existence d'un passif injustifié dû à l'inscription en compte courant d'associé de M. X. des sommes litigieuses.

60 D'autre part, le changement d'explication souligne la fragilité des arguments avancés par la société et l'absence de caractère probant des justificatifs présentés.

61 - *Concernant l'inscription de deux montants de 2 000 € au crédit du compte courant d'associé le 21 et le 22 décembre 2010.*

62 Ces sommes ne peuvent pas être qualifiées comme représentant un passif justifié en l'absence de la copie des deux chèques qui auraient été établis par M. X..

63 - *Concernant le montant de 4 735, 07 € enregistré au crédit du compte courant d'associé de M. X. le 31 décembre 2010.*

64 A défaut de justificatifs, les montants de 115, 87 €, 190, 96 €, 19, 57 € et 101, 68 € conservent le caractère de passif injustifié pour la société et de distribution au profit de M. X. ;

65 Les deux justificatifs délivrés par l'EURL C. pour un montant total de 8, 75 € et le ticket de caisse délivré par BRICOMARCHE pour un montant de 15, 35 € ne suffisent pas à établir que les règlements ont été effectués par M. X.. Ce dernier ne justifie pas le règlement par carte bancaire de l'achat fait auprès de BRICOMARCHE ;

66 La présentation des quatre factures établies par la société G. au nom de la SARL APERICLUB et des deux relevés bancaires de la SC! LE DANTON ne démontrent pas l'apport de M. X. des sommes de 1952, 70 € et de 920, 14 € à la société requérante.

67 Aucun justificatif d'une éventuelle créance de M. X. sur la SC! DANTON ni des écritures comptables des achats auprès de la société G. n'ont été présentés ;

68 Les reçus de la poste et les factures établies par la société « L'Entrepôt du Bricolage » ne justifient pas les crédits du compte courant d'associé de M. X. qui s'élèvent à 73, 85 € et à 990, 68 €.

69 Aucune correspondance comptable n'est établie avec les comptes de charges. Par ailleurs, le bénéficiaire des services postaux n'est pas identifié sur les justificatifs présentés. Aucun justificatif bancaire de M. X. permettant le rapprochement des règlements par chèque des factures établies par « L'Entrepôt du Bricolage » n'a été apporté. Une partie significative du montant de 990, 68 € correspond à des avoirs sans présentation du justificatif du titulaire du paiement initial.

70 Le crédit du compte courant d'associé de 41, 90 € n'est pas justifié, dès lors qu'aucun rapprochement n'est possible entre la facture établie par la société VEOLIA et le débit sur un compte bancaire non

identifié. Aucune correspondance comptable n'est établie avec les comptes de charges ;

71 Le justificatif Métro pour un montant de 36, 45 € ne permet pas d'admettre ce montant comme passif justifié. Le bénéficiaire de l'achat a été modifié sur la facture sans que l'utilisation des biens achetés puisse être exclusivement réservée à l'EURL APERICLUB;

72 Les factures Weldom réglées en espèces et les reçus divers d'un montant total de 258, 99 € ne justifient pas l'inscription en compte courant d'associé des sommes afférentes au nom de M. X..

73 *S'agissant de l'exercice clos en 2011. Un total de 22 067 € reste injustifié.*

74 *-Concernant les montants de 4687, 86 € et de 200, 26 € inscrits au crédit du compte courant d'associé de M. X. le 31 décembre 2011.*

75 A défaut de présentation des bulletins de salaires de l'épouse de M. X. et de la déclaration annuelle de salaires établie par la société, ces montants ne peuvent pas être admis comme passif justifié.

76 *- Concernant le montant de 1500 € inscrit au crédit du compte courant d'associé de M. X. le 31 décembre 2011.*

77 Aucun élément de preuve n'a été apporté concernant la créance de Mme M. à l'encontre de la SARL APERICLUB et l'éventuel remboursement, le montant de 1 500 € porté au passif demeure injustifié.

78 *- Concernant le montant de 15 679, 28 € inscrit au crédit du compte courant d'associé de M. X. le 31 décembre 2011.*

79 Aucun justificatif n'est apporté pour motiver l'enregistrement de l'opération de crédit sur le compte courant d'associé de M. X..

80 Toute correction d'écriture doit prouver l'écriture comptable initiale qui a donné lieu à la régularisation ultérieure.

81 Ces montants, n'ayant jamais été justifiés comme correspondant à des dettes de la société envers son associé, ne peuvent pas constituer un passif justifié.

82 Quant à M. M., il conteste en reprenant les mêmes arguments et pièces justificatives de l'administration, le fait que les sommes inscrites au crédit de son compte courant d'associé ont le caractère de revenus imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

83 On sait qu'en vertu des termes de l'article 109 du code général des impôts, les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé ont, sauf preuve contraire apportée par l'associé titulaire du compte,

le caractère de revenus imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ;

⁸⁴ Pour les mêmes motifs que ceux exposés pour la société, vous pourrez écarter son moyen.

⁸⁵ **Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.**