

# Contrôle fiscal : durée de la vérification de comptabilité

## Lire les conclusions de :

**Isabelle Bourion**

Conclusions du rapporteur public

## Lire les commentaires de :

**Laura Delimard**

Vérification de comptabilité et auto-entrepreneur

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 16LY03743 – 27 avril 2017 – C+ [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

Contrôle fiscal, Vérification de comptabilité, Durée, L.52 du livre des procédures fiscales, Entreprises industrielles et commerciales, Régularité de la procédure d'imposition

### Rubriques

Fiscalité, Procédure

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

## Résumé

<sup>1</sup> L'article L.52 du livre des procédures fiscales limite à trois mois la durée des vérifications de comptabilité des entreprises industrielles et commerciales dont le chiffre d'affaires n'excède pas 236 000 euros. Toutefois, cette durée est portée à six mois en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.

<sup>2</sup> La cour juge que l'entreprise vérifiée qui n'a aucune comptabilité ne peut se prévaloir de la disposition limitant à trois mois la durée du contrôle.

<sup>3</sup> Une vérification de comptabilité est possible même en l'absence de comptabilité, la reconstitution des recettes et du bénéfice pouvant être effectuée, comme en l'espèce, à partir de données telles que des relevés de comptes bancaires ou des informations provenant de tiers (fournisseurs, clients...) Cf. CE, 13 mai 1988, N° 59329 B ; RJF 1988, n° 895 ; Droit fiscal n° 49, 7 Décembre 1988, comm. 2217

<sup>4</sup> En l'espèce, les demandes devant le tribunal administratif avaient été rejetées sur le fondement du 7° de l'article R222-1 du code de justice administrative, au motif que le contribuable n'invoquait que la doctrine administrative pour contester la procédure d'imposition (moyen en effet inopérant). Cependant, le contribuable invoquait bien directement la méconnaissance de l'article L. 52 du LPF, qui est un moyen touchant à la régularité de la procédure d'imposition. Or un tel moyen n'est pas un moyen de légalité externe au sens du 7° de l'article R. 222-1 du code de justice administrative (voir notamment CAA Versailles, 24 janvier 2012, 10VE00974 ; CAA Lyon, 12 novembre 2015, 15LY00337n, 12 novembre 2015, 15LY00337 ; CAA Versailles, 23 février 2016, 14VE02414).

# Conclusions du rapporteur public

**Isabelle Bourion**

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6355](https://doi.org/10.35562/alyoda.6355)

<sup>1</sup> L'entreprise individuelle de M. B, qui exerçait une activité de vendeur à domicile dans le cadre du régime de l'auto-entrepreneur, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a eu lieu du 29 avril au 29 juillet 2015, à l'issue de laquelle il a été assujetti, au titre de l'année 2012, à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et s'est vu réclamer des droits supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>2</sup> Il a demandé au tribunal administratif de Lyon la décharge de ces impositions, en invoquant un moyen tiré de la méconnaissance des dispositions de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales selon lesquelles la durée d'un tel contrôle ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois.

<sup>3</sup> La présidente de la 6<sup>ème</sup> chambre du tribunal administratif de Lyon, dispensant d'instruction ce dossier, a, par ordonnance du 13 septembre 2016, rejeté la demande de M. B, sur le fondement du 7° de l'article R. 222-1 du code de justice administrative aux termes duquel « (...) *les présidents de formation de jugement des tribunaux (...) peuvent, par ordonnance : (...) /7° Rejeter, après l'expiration du délai de recours ou, lorsqu'un mémoire complémentaire a été annoncé, après la production de ce mémoire, les requêtes ne comportant que des moyens de légalité externe manifestement infondés, ou (...) des moyens inopérants. (...)* » ;

<sup>4</sup> M. B relève régulièrement appel de cette ordonnance en contestant l'usage erroné des dispositions du 7° de l'article R. 222-1 du code de justice administrative et en faisant valoir à titre principal, que la vérification de comptabilité diligentée à son encontre est irrégulière dès lors qu'en méconnaissance de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales elle s'est étendue sur une période supérieure à 3 mois et, à titre subsidiaire, que le taux des frais professionnels admis en charge doit être réévalué.

<sup>5</sup> M. B remet tout d'abord en cause l'ordonnance prise par la présidente de la 6<sup>ème</sup> chambre au motif que son moyen tiré de la violation de l'article L. 52-1 du livre des procédures fiscales n'était pas inopérant.

<sup>6</sup> Le moyen tiré de la violation de l'article L. 52-1 du livre des procédures fiscales concerne la procédure d'imposition et plus précisément sur sa durée.

7 Or, ce moyen n'est ni un moyen inopérant, ni en tout état de cause un moyen de légalité externe manifestement infondé. Voir en ce sens CAA Versailles, 24 janvier 2012, 10VE00974, qui a jugé que le moyen unique tiré de ce que le service avait méconnu les dispositions de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales pour avoir expédié à une adresse erronée l'avis portant engagement d'examen de sa situation fiscale personnelle se rattache à la régularité de la procédure d'établissement de l'impôt et ne peut être regardé comme un moyen de légalité externe. Ou CAA Lyon, 12 novembre 2015, 15LY00337 M. B. ou CAA Versailles, 23 février 2016, 14VE02414.

8 En conséquence le moyen soulevé par M. B n'entre dans aucune catégorie de moyens mentionnées au 7° de l'article R. 222-1 du code de justice administrative.

9 Par suite, l'ordonnance attaquée est entachée d'irrégularité et doit, par conséquent, être annulée ;

10 Vous devrez donc évoquer et statuer immédiatement sur les demandes de M. B devant le tribunal administratif de Lyon et devant la Cour.

11 M. B fait tout d'abord valoir qu'en application des dispositions du I de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales et de celles du I de l'article 302 septies A du code général des impôts, la durée de la vérification de comptabilité dont il a fait l'objet ne pouvait excéder trois mois alors qu'elle s'est, en l'espèce, prolongée du 29 avril au 29 juillet 2015 et a par suite, excédé d'un jour la durée fixée par ces articles.

12 Selon ces articles, la vérification sur place ne peut en principe s'étendre sur une durée supérieure à trois mois sauf en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité, auquel cas, la vérification sur place peut s'étendre sur une durée supérieure de six mois maximum.

13 Or, il est constant que M. B, dont l'entreprise a cessé toute activité le 17 décembre 2012, n'avait aucune comptabilité ni pièce justificative de ses recettes.

14 Dans ces conditions, il ne peut invoquer ces dispositions.

15 M. B fait ensuite valoir que le taux de frais professionnels retenu dans son bénéfice de l'année 2012 doit être établi à 35, 20 % de ses recettes, et non à 15 %, comme l'a retenu l'administration.

16 Or, le seul tableau statistique de 2012 émanant du CEDAGE de LYON qui fixerait, selon l'interprétation apportée par M. B un taux de marge moyenne de 64, 80 % pour les vendeurs à domicile, ne suffit pas à justifier que le taux de frais professionnels retenu par l'administration à son encontre serait insuffisant.

17 Par suite, vous pourrez écarter ce moyen.

18 Par ces motifs, nous concluons :

19 - A l'annulation des ordonnances de la présidente de la 6<sup>ème</sup> chambre  
du tribunal administratif de Lyon du 13 septembre 2016 sont  
annulées.

20 - Au rejet du surplus des conclusions de M. B.

# Note universitaire

## Vérification de comptabilité et auto-entrepreneur

**Laura Delimard**

Doctorante à l'Université Jean Moulin Lyon 3 - Equipe de droit public de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6357](https://doi.org/10.35562/alyoda.6357)

<sup>1</sup> Dans cette affaire les juges se sont penchés sur la Vérification Comptable d'un auto-entrepreneur.

<sup>2</sup> La vérification de comptabilité s'analyse comme l'examen sur place de la comptabilité d'une entreprise. Elle permet de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites, et d'assurer éventuellement les rehaussements nécessaires ou de prononcer les dégrèvements justifiés. Si elle constitue un élément important du contrôle fiscal applicable aux entreprises, la vérification de comptabilité ne fait pas pour autant l'objet d'une définition rigoureuse ; le législateur se bornant à énoncer que « les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en suivant les règles prévues par le présent livre, la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables » selon [l'article L. 13 du Livre des procédures fiscales](#) (LPF).

<sup>3</sup> En vertu de [l'article L.72 du livre des procédures fiscales](#) la durée de la vérification sur place ne doit pas excéder trois mois pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 760 000 € pour l'achat revente et 230 000 € pour les prestataires de services. Cependant dans certaines hypothèses le délai peut être prorogé.

<sup>4</sup> En l'espèce, Monsieur B., entrepreneur individuel exerce une activité de vente à domicile de panneaux photovoltaïques dans le cadre du régime de l'auto-entrepreneur. Ce dernier a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a eu lieu du 29 avril au 29 juillet 2015. A l'issue de cette vérification il a été assujetti, au titre de l'année 2012, à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et s'est vu réclamer des droits supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>5</sup> Monsieur B. a contesté ce redressement devant le tribunal administratif de Lyon. Il a demandé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des droits supplémentaires de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période correspondant à l'année 2012 ainsi que la décharge de ces impositions, en invoquant le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions de [l'article L. 52 du livre des procédures fiscales](#) selon lesquelles la durée d'un tel contrôle ne peut excéder trois mois.

<sup>6</sup> Par deux ordonnances, du 13 septembre 2016, la présidente de la 6ème chambre du tribunal administratif de Lyon a rejeté ses demandes en estimant que le moyen soulevé par M. B. n'entre dans aucune catégorie de moyens mentionnées au 7° de l'article R. 222-1 du code de justice administrative. Débouté de sa requête ce dernier interjette appel devant la Cour administrative de Lyon. Les juges lyonnais ont fait partiellement droit à la requête de l'auto-entrepreneur en annulant l'ordonnance entachée d'irrégularité mais dans un même temps ils ont rejetés le surplus des conclusions de Monsieur B.

<sup>7</sup> En l'espèce, il s'agit d'un cas de figure intéressant puisque les obligations comptables dans ce cas sont extrêmement réduites et l'emploi d'une vérification de comptabilité apparaît presque comme un contre-emploi. Cette analyse sera l'occasion de revenir sur les conditions du seuil d'éligibilité au régime d'auto-entrepreneur (I) et sur le délai prévu en matière de vérification de comptabilité (II).

## I- Une vérification de comptabilité inattendue

<sup>8</sup> En France environ sept mille auto-entrepreneurs font l'objet d'un contrôle fiscal chaque année.

<sup>9</sup> Même si les obligations comptables de l'auto-entrepreneur sont allégées, une comptabilité simplifiée doit tout de même être tenue par les auto-entrepreneurs. L'administration fiscale est autorisée à procéder à un contrôle fiscal de leur comptabilité pour s'assurer de la sincérité et de l'exactitude des déclarations d'impôt de l'auto-entrepreneur. Le contrôle fiscal peut être effectué sur pièce : le fisc examine les déclarations établies par l'auto-entrepreneur grâce aux différents documents qu'elle détient à son sujet dans ses propres bureaux ; sur place : l'administration fiscale se rend dans les locaux du contribuable pour contrôler sa comptabilité.

<sup>10</sup> Les auto-entrepreneurs sont placés sous le régime fiscal de la micro entreprise (micro BIC ou micro BNC), ils bénéficient d'importants allègements comptables. Un auto-entrepreneur ne doit pas établir de comptes annuels mais simplement tenir un livre mentionnant, de manière quotidienne, les recettes encaissées, ainsi qu'un registre des achats lorsque l'activité exercée consiste en de l'achat-revente.

<sup>11</sup> Pour bénéficier du régime du micro-entrepreneur, le chiffre d'affaires annuel réalisé l'année précédente doit être, au plus, égal à 82 800 € pour les activités de vente de marchandises, d'objets, de fournitures de denrées à emporter ou à consommer sur place, les prestations d'hébergement (hôtels, chambres d'hôtes, meublés de tourisme). 33 200 € (ou 35 200 € si le CA de l'année précédente est inférieur à 33 200 €) pour les autres prestataires de services relevant

des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), les professionnels libéraux relevant des bénéfices non commerciaux (BNC). Le chiffre d'affaires s'entend hors taxe car un micro-entrepreneur n'est pas redevable de la TVA, il ne la facture pas sur ses ventes et/ou prestations, il ne la récupère pas sur ses achats et dépenses.

12

Le chiffre d'affaires à prendre en considération est le chiffre d'affaires annuel encaissé. Si l'activité est mixte (vente de marchandises et prestation de services par exemple), le chiffre d'affaires global annuel ne doit pas excéder 82 800 € (ou 91 000 € si le CA de l'année précédente est inférieur à 82 800 €) et, à l'intérieur de ce chiffre d'affaires global, la partie afférente aux activités de services ne doit pas dépasser 33 200 € (ou 35 200 € si le CA de l'année précédente est inférieur à 33 200 €). Si les deux activités relèvent du même seuil, le chiffre d'affaires global ne devra pas dépasser 82 800 € ou 33 200 €). Les micro-entrepreneurs relevant du secteur du bâtiment et certains artisans entrent dans la catégorie des activités mixtes lorsqu'ils fournissent les matériaux entrant à titre principal dans l'ouvrage à exécuter : maçons, menuisiers, peintres, ébénistes, etc. Par contre, lorsqu'ils ne fournissent que des produits accessoires, le chiffre d'affaire global ne doit pas dépasser 33 200 €.

13

En l'espèce, Monsieur B. gère une entreprise une activité de vente à domicile de panneaux photovoltaïques avec un chiffre d'affaires qui n'excède pas les 236 000 euros. Ici les juges auraient pu analyser s'il s'agissait d'une vérification de comptabilité d'un auto-entrepreneur ou d'un « faux » auto-entrepreneur. En effet, en l'espèce Monsieur B aurait dû être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) selon le régime normal.

14

En l'espèce, ce qui est reproché à l'auto-entrepreneur était l'absence de comptabilité et l'absence de pièces justificatives de ses recettes. La vérification de comptabilité doit permettre à l'administration fiscale d'accéder à l'ensemble des documents détenus par le contribuable. Ces documents doivent être présentés dans leur forme originale et l'article L. 13 F du Livre des Procédures Fiscales permet aux agents de l'administration de prendre copie de ces documents, sans que le contribuable ne puisse s'y opposer.

## II- La dérogation au principe de trois mois

15

Au terme d'une jurisprudence constante (CE, 21 décembre 1964 n° 58165), la procédure de vérification sur place des livres ou documents comptables ne peut, à peine de nullité selon les dispositions de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales, se dérouler sur une durée supérieure à trois mois en ce qui concerne les entreprises industrielles et commerciales ou les contribuables se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes n'excède pas les limites prévues



au I de l'article 302 septies A du code général des impôts (C.G.I). La vérification doit, en tout état de cause, être regardée comme achevée à la date à laquelle l'administration fiscale indique au contribuable avoir terminé les opérations de contrôle et, au plus tard, à la date à laquelle elle lui adresse un avis d'absence de rectification ou une notification de redressement (CE 3 déc. 1990, req. n° 66385, Dr. fisc. 1991. Comm. 147, n° 05). Elle peut cependant prendre fin avant cette date, si le vérificateur indique au contribuable que le contrôle est terminé (CE 12 juill. 2011, n° 330851, Dr. fisc. 2011. Comm. 534, n° 39). Le délai de trois mois prévu par l'article L. 52 du LPF a pour point de départ le jour de la première intervention sur place de l'agent vérificateur tel qu'il est, en principe, indiqué sur l'avis de vérification adressé au contribuable. Le délai se calcule de quantième à quantième et le point d'arrivée se situe la veille du jour portant le même quantième que le jour de la première intervention (CE, arrêt du 23 juin 1993 n° 96477). L'article L. 52 du Livre des procédures fiscales ne vise que la durée sur place des vérifications de comptabilité. Il ne concerne donc pas la durée des expertises ordonnées par les tribunaux (CE, arrêt du 2 avril 1971 n° 78447). Aux termes du dernier paragraphe du deuxième alinéa du I de l'article L. 52 du LPF, la limitation à trois mois de la durée de la vérification sur place s'applique même dans les cas où un même vérificateur contrôle à la fois l'assiette de plusieurs catégories différentes d'impôts ou de taxes.

<sup>16</sup> En l'espèce Monsieur B., auto-entrepreneur entre dans les conditions prévues par l'article L. 52 du Livre des procédures fiscales et c'est en ce sens qu'il estime que les agents du fisc ont outrepassé leur compétence lors de son contrôle de comptabilité. Il soutient que ses demandes tirées de la violation des dispositions du I de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales, limitant à trois mois la durée d'une vérification sur place, n'était pas inopérant et que ses demandes n'entraient pas dans le champ d'application des dispositions du 7° de l'article R. 222-1 du code de justice administrative, dont il a donc été, à tort, fait application et que par application des dispositions du I de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales et de celles du I de l'article 302 septies A du code général des impôts, la durée de la vérification de comptabilité dont il a fait l'objet ne pouvait pas excéder trois mois, alors qu'elle s'est, en l'espèce, prolongée du 29 avril au 29 juillet 2015 et que ses frais professionnels ont représenté 35, 20 % de ses recettes, et non 15 %.

<sup>17</sup> Par dérogation au I de l'article L.72 du Livre des procédures fiscales, l'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité. Dans ce cas, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une durée supérieure à six mois. La limitation édictée par l'article L. 52 du Livre des procédures fiscales ne

s'applique qu'aux vérifications de comptabilité. Notons que les dispositions dudit article ne peuvent donc être invoquées pour les examens contradictoires de la situation fiscale personnelle (CE, 23 mars 1977, n° 99528) . A titre d'exemple, le Conseil d'État a confirmé à plusieurs reprises la possibilité pour le service de prolonger la vérification sur place au-delà du délai de trois mois, dès lors que le chiffre d'affaires de l'entreprise, à bon droit rehaussé par l'administration, a dépassé cette limite (CE, arrêt du 21 décembre 1977 n° 1145 et CE, arrêt du 20 mai 1998 n° 155738).

18

La notion de graves irrégularités recouvre les irrégularités formelles mais également les irrégularités au fond de la comptabilité qui peut être régulière en apparence. Lorsque les irrégularités constatées dans la comptabilité conduisent à mettre en cause sa valeur probante, le vérificateur informera le contribuable que la durée de la vérification est portée à six mois.

19

En l'espèce, les juges lyonnais ont estimé que l'entreprise de Monsieur B. a cessé toute activité le 17 décembre 2012 et qu'il n'y a aucune comptabilité ni pièce justificative de ses recettes. Ainsi, compte tenu des dispositions du 4° du II de l'article L. 52 du Livre des Procédures Fiscales, le requérant ne peut se prévaloir des dispositions, du I de cet article, qui limitent la durée des contrôles. Au final, c'est le caractère non probant de la comptabilité, impliquant son rejet, qui constitue l'élément déterminant pour l'application de la dérogation au délai de trois mois.

20

Les garanties du contribuable constituent un pivot fondamental de toute procédure de contrôle fiscal, et notamment de la procédure de vérification de comptabilité mais elle peut constituer une limitation du risque d'atteinte aux libertés individuelles que recèle le pouvoir de vérification, qui apparaît en effet susceptible de conduire à une immixtion abusive dans la vie privée ou professionnelle des contribuables. C'est en ce sens que le contrôle est une procédure encadrée par le Livre des procédures fiscales et doit respecter un formalisme strict.