

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 61 DU 15 JUILLET 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-6-11

INSTRUCTION DU 4 JUILLET 2011

INFORMATION JURISPRUDENCE
DECISIONS RENDUES PAR LE CONSEIL D'ETAT
ARRETS N° 307732 DU 30 DECEMBRE 2009 ET N° 325292 DU 7 AVRIL 2010

NOR : BCR Z 11 00038 J

Bureau JF-2C

PRESENTATION

Contrôle et redressements - Procédure d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal (L.P.F., art. L.74).

Pour que la procédure d'évaluation d'office visée à l'article L. 74 du livre des procédures fiscales (L.P.F.) soit applicable, il faut que l'agent ait été empêché d'accomplir sa mission, soit du fait d'un contribuable, soit du fait de tiers.

Par ces décisions, le Conseil d'État illustre les conditions dans lesquelles cette procédure peut être mise en œuvre en présence d'un dirigeant qui a :

- refusé de présenter la comptabilité de la société (1^{ère} espèce) ;
- adopté un comportement visant à éluder systématiquement les entrevues avec le vérificateur et la production de la comptabilité (2^{ème} espèce).

D.B. liée : 13 L-1541 § 16 à jour au 1^{er} juillet 2002.

Le Chef de Service

Jean-Pierre LIEB

**C.E. 30 décembre 2009, n° 307732, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., S.A. Maison Bosc c. / Ministre.
(1^{ère} espèce)**

DECISION DU CONSEIL D'ETAT :

« [...] Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la S.A. Maison Bosc, qui exerçait une activité de costumier des cours, tribunaux et universités au 4, boulevard du Palais à Paris (4^{ème} arrondissement), a fait l'objet en 1997 de deux vérifications de comptabilité, qui ont successivement porté, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, sur les périodes du 1^{er} juillet 1993 au 31 janvier 1996 et du 1^{er} février 1996 au 31 janvier 1997 ; qu'à la suite de ces contrôles, l'administration fiscale a notifié à cette société des rappels de taxe sur la valeur ajoutée assortis, s'agissant de la période du 1^{er} février 1996 au 31 janvier 1997, de la majoration de 150 % prévue par les dispositions alors en vigueur de l'article 1730 du code général des impôts en cas d'opposition à contrôle fiscal ; que la S.A. Maison Bosc se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 27 avril 2007 de la cour administrative d'appel de Paris, en tant que cette cour, après avoir décidé qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur les conclusions de sa requête en ce qui concerne la majoration prévue à l'article 1730 du code général des impôts à concurrence de la somme de 27 074, 64 € correspondant au dégrèvement partiel de la pénalité de 150 % prononcé par l'administration fiscale en cours d'instance, et prononcé la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés pour la période du 1^{er} juillet 1993 au 31 janvier 1996 et des pénalités correspondantes, a rejeté le surplus de ses conclusions tendant à l'annulation du jugement du 10 janvier 2006 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} février 1996 au 31 janvier 1997 et des pénalités dont ces redressements ont été assortis ;

Sur la régularité de la procédure d'évaluation d'office du chiffre d'affaires de la S.A. Maison Bosc mise en œuvre au titre de la période du 1^{er} février 1996 au 31 janvier 1997 :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 74 du livre des procédures fiscales : « Les bases d'imposition sont évaluées d'office lorsque le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers (...) » ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration fiscale a adressé à la S.A. Maison Bosc le 16 octobre 1997 un avis de vérification concernant la taxe sur la valeur ajoutée due au titre de la période du 1^{er} février 1996 au 31 janvier 1997, mentionnant une première intervention du vérificateur dans les locaux de l'entreprise le 27 octobre 1997 ; que, du fait de l'absence de la dirigeante à cette date et compte tenu des difficultés rencontrées par le vérificateur dans le cadre d'un précédent contrôle portant sur la taxe sur la valeur ajoutée due pour la période du 1^{er} juillet 1993 au 31 janvier 1996, un courrier lui a été adressé en vue de la mettre en garde contre les risques encourus en cas d'opposition à contrôle fiscal ; qu'à la suite d'une nouvelle intervention infructueuse le 6 novembre suivant, au cours de laquelle seul le journal des ventes a été présenté au représentant de l'administration fiscale, un nouvel avertissement écrit a été délivré à la société ; qu'invité par la dirigeante de la société à se rapprocher de l'expert comptable de la société chez qui la comptabilité pouvait, selon elle, être consultée, le vérificateur n'a pu accéder à ces pièces, l'expert-comptable lui ayant fait savoir qu'il avait été conduit à décliner la mission qui lui avait été confiée, et avait restitué à la dirigeante les documents comptables en sa possession ; qu'en se fondant sur ces éléments de fait, et notamment sur la circonstance que la dirigeante de la S.A. Maison Bosc ne pouvait ignorer que l'expert comptable ne détenait plus la comptabilité de l'entreprise à la date à laquelle il a été demandé au vérificateur de s'adresser à lui, pour en déduire que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du livre des procédures fiscales, dès lors que le contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait de l'attitude du contribuable, la cour a, contrairement à ce que soutient la société requérante, donné une exacte qualification juridique aux faits de l'espèce ; ...

Sur l'application de la pénalité pour opposition à contrôle fiscal :

Considérant qu'aux termes de l'article 1732 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 : « La mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du livre des procédures fiscales entraîne : / a. L'application d'une majoration de 100 % aux droits rappelés ou aux créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l'État (...) » ;

Considérant que la cour administrative d'appel de Paris, ayant caractérisé dans les motifs de son arrêt, au vu des résultats de l'instruction, la situation d'opposition à contrôle fiscal, a pu, sans commettre d'erreur de droit ni méconnaître les règles gouvernant la charge de la preuve, juger que l'administration établissait, en se prévalant de cette situation, le bien-fondé de la pénalité infligée à la S.A. Maison Bosc au taux de 100 p. 100 du montant des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été assignés au titre de la période du 1^{er} février 1996 au 31 janvier 1997 ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant que ces dispositions font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'État qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, la somme demandée par la S.A. Maison Bosc au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Le pourvoi de la S.A. Maison Bosc est rejeté. [...] ».

**C.E. 7 avril 2010, n° 325292, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Ministre c. / S.A.R.L. Migole.
(2^{ème} espèce)**

DECISION DU CONSEIL D'ETAT :

« [...] Considérant que, par l'arrêt dont le Ministre du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique demande l'annulation, la cour administrative d'appel de Paris a, après avoir annulé un jugement en date du 6 juillet 2007 du tribunal administratif de Paris, déchargé la S.A.R.L. Migole des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondantes auxquelles elle a été assujettie au titre des années 1997 et 1998, ainsi que des rappels de taxe sur la valeur ajoutée et des pénalités correspondantes mis à sa charge pour la période du 1^{er} janvier 1997 au 31 décembre 1998 ;

Sur l'étendue du litige :

Considérant que, par des avis, enregistrés le 3 avril 2009, postérieurs à l'introduction du pourvoi, l'administration fiscale a prononcé des dégrèvements dont le montant correspond, notamment, à l'application immédiate des dispositions de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, qui substituent à la majoration de 150 % prévue en cas d'opposition à contrôle fiscal par l'article 1730 du code général des impôts alors en vigueur, une majoration de 100 % ; que, dans cette mesure, le Ministre du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique doit être regardé comme s'étant désisté de l'instance ;

Sur le bien-fondé de l'arrêt attaqué :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 74 du livre des procédures fiscales : « Les bases d'imposition sont évaluées d'office lorsque le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers (...) » ;

Considérant que, pour juger que la S.A.R.L. Migole, qui exploitait un bar-restaurant-discothèque sous l'enseigne Galaxie à Paris, ne s'était pas placée dans une situation caractérisant l'opposition au contrôle fiscal au sens des dispositions précitées, la cour administrative d'appel a relevé, d'une part, qu'un certain nombre de pièces comptables avaient été présentées au vérificateur par le gérant de la société, et d'autre part, que le vérificateur avait effectué un nombre significatif d'interventions sur place, estimé à huit par le procès-verbal en date du 28 juillet 2000 ; que, cependant, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que le gérant de la S.A.R.L. Migole était absent à la date du 27 avril 2000 prévue par l'avis de vérification pour engager les opérations de contrôle ; que l'intervention suivante initialement prévue pour le 5 mai a été reportée au 11 ; que si le vérificateur a alors pu rencontrer le gérant de la S.A.R.L. Migole, aucun document comptable ne lui a été présenté à cette date ; que le gérant était absent au rendez-vous prévu pour le 8 juin ; que, compte tenu du défaut de présentation de nombreux documents comptables, le vérificateur a, par un écrit en date du 15 juin 2000 contresigné du gérant, mis en garde le contribuable sur les conséquences de la persistance d'un tel comportement pouvant conduire à la mise en œuvre de la procédure prévue à l'article L. 74 du livre des procédures fiscales ; que le vérificateur a dressé, le 28 juillet 2000, un procès-verbal faisant notamment état du défaut de présentation par le gérant des documents comptables qu'il avait réclamés ; qu'en égard, d'une part, au caractère particulièrement lacunaire de la comptabilité produite, celle-ci ne comportant notamment ni le grand-livre et les journaux auxiliaires relatifs aux périodes du 1^{er} juin 1997 au 31 décembre 1997 et du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 1998, ni les inventaires de stocks établis les 31 décembre 1996, 1997 et 1998, et, d'autre part, à la circonstance que le gérant n'a jamais soutenu se trouver dans l'impossibilité de présenter ses documents comptables et, ce faisant, de collaborer loyalement aux opérations de contrôle, la cour, en jugeant que le comportement de l'intéressé ne caractérisait pas l'opposition à contrôle fiscal du fait du contribuable, a inexactement qualifié les faits dont elle était saisie ; que, par suite, le Ministre du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative ;

Considérant, en premier lieu, qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, le comportement du gérant de la S.A.R.L. Migole, qui a systématiquement cherché à éluder les entrevues avec le vérificateur et la production de pièces comptables qu'il prétendait détenir, a été constitutif d'une opposition à contrôle fiscal ; que, par suite, l'administration pouvait légalement faire usage, à l'encontre de cette société, de la procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du livre des procédures fiscales, et mettre à sa charge la pénalité prévue à l'article 1730 du code général des impôts alors en vigueur ; ...

Considérant qu'il résulte de ce que précède que la S.A.R.L. Migole n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement du 6 juillet 2007, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en décharge des impositions en litige ;

Sur les conclusions de la S.A.R.L. Migole tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant que ces dispositions font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'État, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, le versement de la somme que la S.A.R.L. Migole demande au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1^{er} : Il est donné acte du désistement partiel du pourvoi du Ministre du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique.

Article 2 : L'arrêt du 19 décembre 2008 de la cour administrative d'appel de Paris est annulé.

Article 3 : La requête présentée par la S.A.R.L. Migole devant la cour administrative d'appel de Paris et ses conclusions présentées devant le Conseil d'État au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées. [...] ».

*

NOTA :

Au cours des opérations de contrôle sur place, les vérificateurs peuvent être confrontés à diverses attitudes des redevables destinées à les empêcher, directement ou indirectement, d'exercer leur mission (L.P.F., art. L. 13).

Le refus du contribuable de communiquer les livres et les documents comptables ou de rencontrer le vérificateur se traduit soit, par une opposition formelle de l'assujéti, soit, par une attitude passive telle que l'absence de réponse aux convocations. En présence de tels agissements, constitutifs d'une opposition à contrôle fiscal, l'article L. 74 du L.P.F. institue une procédure d'évaluation d'office des impositions lorsqu'il est établi que le vérificateur n'a pas pu effectuer le contrôle, soit du fait du contribuable, soit du fait de tiers.

Pour apprécier la validité de cette procédure, la jurisprudence tient compte à la fois de l'attitude du contribuable et du comportement du vérificateur qui doit avoir entrepris des diligences normales pour effectuer et mener à son terme le contrôle¹.

Par les décisions reproduites *supra*, le Conseil d'État a jugé que les contrôles n'avaient pu avoir lieu du fait de l'attitude adoptée par les dirigeants des sociétés vérifiées :

(1^{ère} espèce) - la dirigeante étant absente lors de la première intervention sur place, le vérificateur a été conduit, compte tenu des difficultés rencontrées lors d'un précédent contrôle, à lui adresser un courrier de mise en garde. À la suite d'une nouvelle intervention infructueuse, un autre avertissement écrit a été notifié à la société. Invité par la dirigeante à se rapprocher de l'expert-comptable chez qui la comptabilité pouvait être consultée, le vérificateur s'est vu répondre par ce professionnel qu'il avait décliné sa mission et restitué les documents comptables. Dès lors, la dirigeante ne pouvait ignorer que l'expert-comptable ne détenait plus la comptabilité de l'entreprise à la date à laquelle elle avait demandé au vérificateur de s'adresser à lui ;

(2^{ème} espèce) - le gérant avait systématiquement cherché à éluder les entrevues avec le vérificateur et la production de pièces comptables qu'il prétendait détenir. La comptabilité présentée était particulièrement lacunaire et ne comportait pour la période vérifiée, notamment, ni le grand-livre et les journaux auxiliaires, ni les inventaires de stocks établis à la clôture des exercices. Enfin, le gérant n'avait pas soutenu se trouver dans l'impossibilité de présenter la comptabilité de la société et, ce faisant, de collaborer loyalement aux opérations de contrôle.

¹ C.E. 19 mars 2001, n° 169880, 9^e et 10^e s.-s., Ministre c. / Chabannier.