

Contrôle fiscal

356 Lieu de la vérification de comptabilité lorsque l'entreprise vérifiée ne dispose plus de locaux en France

1 – L'article L. 13 du LPF a pour conséquence que toute vérification de comptabilité doit, en principe, se dérouler dans les locaux de l'entreprise vérifiée, en présence de personnes habilitées à la représenter, sauf dans le cas où l'Administration, à la demande du contribuable, procède à cette vérification dans un lieu extérieur à l'entreprise.

2 – Dans l'hypothèse où l'entreprise vérifiée ne dispose plus de locaux en France, il appartient à ses représentants de proposer au vérificateur le lieu, en principe situé en France, où, d'un commun accord avec l'Administration, la vérification de la comptabilité pourra se dérouler et de désigner la personne habilitée à la représenter lors des opérations de contrôle, qui sera tenue, comme le prévoit l'article 54 du CGI, « de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration ».

CE, 9^e et 10^e ss-sect., 16 mars 2016, n° 379626, Sté Europinvestissement, concl. F. Aladjidi, note M. Buchet : JurisData n° 2016-005166

Mentionné aux tables du recueil Lebon

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SARL Plaza, qui avait son siège en France, a été dissoute le 22 août 2004 sans liquidation par transmission universelle de son patrimoine à son associée unique, la société Europinvestissement, établie au Portugal ; que, postérieurement à cette absorption, l'Administration a engagé une vérification de la comptabilité de la société Plaza au titre des exercices clos en 2002 et 2003, au terme de laquelle elle a dressé un procès-verbal pour opposition à contrôle fiscal et évalué d'office les résultats en application des dispositions de l'article L. 74 du Livre des procédures fiscales ; que la société Europinvestissement se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 30 décembre 2013 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté son appel contre le jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise du 1^{er} juin 2011 en tant qu'après avoir prononcé un non-lieu partiel à statuer à hauteur d'un dégrèvement intervenu en cours d'instance, il a rejeté le surplus des conclusions de sa demande tendant à la décharge, en premier lieu, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2002 et 2003 de la société Plaza, en deuxième lieu, de la retenue à la source mise à sa charge au titre de ces mêmes exercices, en troisième lieu, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée auxquels elle a été assujettie pour le compte de la société Plaza au titre de la période du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2003 et, enfin, des pénalités correspondant à ces impositions supplémentaires ;

2. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article L. 13 du Livre des procédures fiscales : « 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 (...) » ; que ces dispositions ont pour conséquence que toute vérification de compta-

bilité doit, en principe, se dérouler dans les locaux de l'entreprise vérifiée, en présence de personnes habilitées à la représenter, sauf dans le cas où l'Administration, à la demande du contribuable, procède à cette vérification dans un lieu extérieur à l'entreprise ; qu'en particulier, dans l'hypothèse où l'entreprise vérifiée ne dispose plus de locaux en France, il appartient à ses représentants de proposer au vérificateur le lieu, en principe situé en France, où, d'un commun accord avec l'Administration, la vérification de la comptabilité pourra se dérouler et de désigner la personne habilitée à la représenter lors des opérations de contrôle, qui sera tenue, comme le prévoit l'article 54 du Code général des impôts, « de représenter à toute réquisition de l'Administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration » ; que, dès lors, en jugeant que la vérification de comptabilité de la société Plaza n'avait pas à se dérouler au siège de la société Europinvestissement, situé au Portugal, comme cette dernière l'avait proposé, la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt, n'a pas commis d'erreur de droit ;

3. Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes de l'article 23 D de l'annexe IV au Code général des impôts : « Les sociétés qui, sans avoir leur siège social en France, y exercent une activité les rendant passibles de l'impôt sur les sociétés doivent indiquer (...) dans la déclaration prévue à l'article 23 A, le lieu de leur principal établissement en France ainsi que les nom, prénoms et adresse de leur représentant en France (...) » ; qu'en vertu de l'article 223 quinquième A du même code dans sa rédaction alors applicable, les personnes morales exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur siège social, « peuvent être invitées, par le service des impôts, à désigner dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de cette demande, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt » ; qu'il résulte de ce qui a été dit au point 3 que la cour, dont l'arrêt est suffisamment motivé sur ce point, n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'alors même que ces dispositions n'étaient pas applicables à la société Europinvestissement, qui n'exerçait pas d'activité en France et n'y détenait pas de biens, il appartenait à cette dernière de proposer à l'Administration le lieu situé en France, où pourrait se dérouler la vérification de la comptabilité, ainsi que la personne habilitée à la représenter lors de ces opérations de contrôle ;

4. Considérant, en troisième lieu, qu'il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que le conseil de la société Europinvestissement avait, dans un premier temps, indiqué au vérificateur que les opérations de contrôle se dérouleraient à son cabinet, situé en France, avant de demander le report de sa première intervention sur place afin de « s'assurer que la législation en vigueur permettait à l'administration fiscale d'effectuer ce contrôle » ; que le vérificateur ayant rappelé l'obligation de tenir les documents comptables à sa disposition, le conseil de la société avait saisi la direction de la législation fiscale, qui avait confirmé la position du vérificateur et l'avait invité à prendre contact avec ce dernier sous huitaine pour convenir d'un premier entretien, en appelant son attention sur les dispositions de l'article L. 74 du Livre des procédures fiscales relatives à l'opposition à contrôle fiscal ; que le conseil avait indiqué à l'Administration que les opérations devaient, selon lui, se dérouler au siège de la société absorbante, situé au Portugal ; que l'Administration avait adressé à la société ainsi qu'à son conseil une lettre de mise en garde rappelant les conséquences de la procédure prévue à l'article L. 74 de ce livre et les avait invités à convenir d'une nouvelle date de première intervention ; que le conseil

s'était borné, pour toute réponse, à indiquer que la société ne s'opposait pas à ce que la vérification de la comptabilité de la société Plaza ait lieu au Portugal ; qu'en se fondant sur ces éléments pour juger que la société requérante, qui n'avait pas proposé de lieu situé en France pour le déroulement de cette vérification et ne justifiait pas être dans l'impossibilité de le faire, s'était opposée au contrôle fiscal et que l'article L. 74 du Livre des procédures fiscales lui était, dès lors, applicable, la cour n'a pas commis d'erreur de droit et n'a pas donné aux faits qu'elle a souverainement appréciés une qualification juridique erronée ;

5. Considérant, en quatrième lieu, que l'article L. 80 E du Livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable jusqu'au 31 décembre 2005, ne prévoyait une obligation de visa du document comportant la motivation des pénalités par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire que s'agissant des majorations pour mauvaise foi et pour manœuvres frauduleuses prévues à l'article 1729 du Code général des impôts ; que l'article 28 de l'ordonnance du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités a étendu cette obligation de visa, qui doit dorénavant être apposé par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret, à la majoration prévue par l'article 1732 du code pour mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du Livre des procédures fiscales ; qu'aux termes du II de l'article 28 de cette ordonnance, ces dispositions « sont applicables aux documents comportant la motivation des pénalités mentionnés par l'article L. 80 E du Livre des procédures fiscales notifiés à compter du 1^{er} janvier 2006 » ; que, dès lors, c'est sans erreur de droit que la cour a jugé que cette obligation procédurale nouvelle n'était pas applicable à la proposition de rectification du 6 décembre 2005 comportant la motivation de la majoration pour opposition à contrôle fiscal litigieuse, alors même que cette majoration a été maintenue, par une motivation adaptée pour répondre aux observations de la société, par des documents adressés à cette dernière après le 1^{er} janvier 2006 ;

6. Considérant, enfin, que le principe selon lequel la loi pénale nouvelle doit, lorsqu'elle abroge une incrimination ou prévoit des peines moins sévères que la loi ancienne, s'appliquer aux infractions commises avant son entrée en vigueur et n'ayant pas donné lieu à des condamnations passées en force de chose jugée, s'il est applicable aux sanctions administratives, ne saurait, en revanche, avoir pour effet d'imposer l'application rétroactive des règles relatives à la procédure d'établissement de ces sanctions ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que le principe d'application de la loi pénale nouvelle plus douce ne s'appliquait pas à l'exigence de visa des majorations par un agent de catégorie A, posée par l'article L. 80 E du Livre des procédures fiscales dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 7 décembre 2005 ;

7. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la société Euroinvestissement n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque ; (...)

CONCLUSIONS

1 – Où vérifie-t-on la comptabilité d'une société française absorbée par une société étrangère qui ne dispose d'aucun établissement stable en France ?

Pour la société requérante, qui est uniquement établie au Portugal et qui a absorbé, dans le cadre d'une transmission universelle de patrimoine, une SARL française à la suite de sa dissolution sans liquidation intervenue en 2004, la réponse à cette question, curieusement inédite, est importante. En effet, lorsque l'Administration a voulu procéder à la vérification de comptabilité de la SARL au titre de 2002-2003 :

– la requérante, qui avait dit, dans un premier temps, par son avocat qu'elle était prête à ce que le contrôle ait lieu au cabinet de celui-ci, s'est ravisée et a finalement exigé que les opérations aient lieu à son siège en se prévalant du premier alinéa de l'article L. 13 du LPF

selon lequel « les agents de l'administration des impôts vérifient sur place (...) la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables » ;

– et l'Administration, qui refusait de se déplacer à l'étranger, a estimé qu'il y avait opposition à contrôle fiscal, si bien qu'elle a évalué d'office les bases d'imposition en application de l'article L. 74 du LPF et qu'elle a infligé au contribuable une pénalité de 150 % ramenée à 100.

Le présent pourvoi est dirigé contre l'arrêt du 30 décembre 2013, par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel qui avait été formé par la requérante, à l'encontre du jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise du 1^{er} juin 2011 rejetant, en dehors d'un non-lieu à statuer partiel lié à un dégrèvement intervenu en cours d'instance, l'essentiel de ses conclusions aux fins de décharge.

Pour répondre à la question posée en introduction :

– la cour a, d'abord, relevé qu'en vertu des dispositions combinées de l'article 350 terdecies III – mais en fait surtout II – de l'annexe III au CGI, et de l'arrêté du 1^{er} août 2000... relatif aux attributions des directions de contrôle fiscal, c'est la DIRCOFI IdF-Est qui était territorialement compétent pour procéder aux opérations de contrôle, la SARL ayant son siège social au cours de la période vérifiée dans son ressort ;

– puis elle a affirmé, de manière lapidaire, « qu'aucune disposition ne permet à ce service de procéder à la vérification de comptabilité au Portugal » ;

– enfin, elle en a déduit que « l'Administration était fondée (...) à demander à la société de désigner un interlocuteur en France et de lui présenter ses pièces comptables afin que ladite société respecte ses obligations conformément aux dispositions de l'article 54 du CGI » en précisant « alors même que les dispositions de l'article 23 D et de l'article 23 quinquies A du CGI ne trouvaient pas à s'appliquer à la société... qui n'exerçait pas d'activité sur le territoire français ».

2 – Sur le dernier point, les dispositions visées par la cour étaient, en fait :

– l'article 223 quinquies A du CGI qui prévoyait, à l'époque de la vérification de comptabilité, par renvoi au 2 de l'article 218 A, que les personnes morales exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur siège social, peuvent être invitées à désigner un « représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt » ;

– et l'article 23 D de l'annexe IV au CGI qui impose, parmi ces personnes morales, aux sociétés passibles de l'IS en France, d'indiquer dans la déclaration qu'elles doivent remplir en application de l'article 23 A de la même annexe, les coordonnées de leur représentant.

Comme la cour l'a indiqué, ce double régime n'était pas applicable en l'espèce, puisque le redressement litigieux porte sur les activités qu'avait la SARL en 2002-2003 alors que son siège était en France et non sur des activités que la requérante y aurait elle-même exercées.

Pour autant et contrairement à ce que la requérante voudrait vous faire juger, il ne nous paraît pas se déduire, par a contrario, de l'inapplicabilité des dispositions précitées, l'impossibilité de prévoir, dans l'hypothèse qui nous intéresse, que le contribuable soit invité à désigner, en France, un « représentant » ou un « interlocuteur » selon la terminologie retenue par la cour.

3 – Dans le passage de l'arrêt que nous avons cité, la cour s'est fondée, pour ce faire, sur l'impossibilité dans laquelle aurait été la DIRCOFI IdF-Est de faire une vérification de comptabilité à l'étranger.

La référence qui est faite à l'absence de disposition permettant de réaliser un tel contrôle est à rapprocher de l'hypothèse, distincte, des sociétés françaises qui ont obtenu d'être imposés sur leur bénéfice mondial consolidé en application de l'article 209 quinquies du CGI,

pour lesquelles l'article 131 de l'annexe II au CGI impose à leurs « exploitations indirectes » de s'engager, lorsqu'elles sont situées hors de la France métropolitaine et des DOM, à « permettre à l'administration fiscale française de faire procéder à la vérification de leur comptabilité, là où elle est tenue, selon les règles et dans les conditions prévues au Code général des impôts ».

Le défaut de réponse qui est reproché à la cour sur ce point ne paraît pas fondé car si la requérante s'était bien prévalu de ces dispositions en appel, celles-ci ne lui étaient pas applicables. Cette inopérance est aussi opposable, en sens inverse, à l'Administration qui ne nous semble pas pouvoir déduire de l'absence de dispositions comparables pour l'hypothèse qui nous intéresse, la conclusion qu'une vérification de comptabilité à l'étranger serait impossible. Ici, en effet, le contribuable sollicite de lui-même que la vérification de comptabilité ait lieu à son siège, peu importe donc qu'il n'ait pas pris préalablement d'engagement ce sens.

Par ailleurs et contrairement à ce que le ministre soutient, il n'était nullement interdit à la DIRCOFI IdF-Est de conduire une vérification de comptabilité en dehors de la région parisienne, dès lors qu'elle portait sur une société qui avait, au moment de la période litigieuse, son siège dans son ressort territorial (V. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 28 déc. 2001, n° 215941, *Sté Quali Profil* : *JurisData* n° 2001-080061 : *Dr. fisc.* 2002, n° 24, *comm.* 492 ; *RJF* 2002, n° 271 – jugeant que la vérification de comptabilité d'une entreprise est régulièrement conduite par un agent de la direction du département où la société a son siège social, même si les opérations se sont déroulées au cabinet du comptable situé dans un autre département).

La motivation retenue par la cour nous paraît donc, pour le moins, fragile.

4 – Si nous ne vous proposons pas d'annuler l'arrêt attaqué, c'est non seulement parce que la requérante ne conteste pas directement ce motif mais surtout parce qu'il nous paraît possible de lui substituer un raisonnement du pur droit, qui renvoie à une argumentation déjà invoquée devant les juges du fond, et qui permet de justifier la solution retenue.

Ce raisonnement est lié à l'interprétation restrictive dont doit faire l'objet, selon nous, l'article L. 13 du LPF lorsque le lieu où devrait se tenir la vérification de comptabilité est situé à l'étranger :

- de même qu'il serait difficile que la loi française puisse, *ratione loci*, passer outre le refus d'un contribuable étranger que les opérations de contrôle se tiennent à son siège ;

- il nous semble qu'il n'est pas possible, en sens inverse, qu'un contribuable s'appuie sur cette loi pour exiger que l'Administration mène la vérification de comptabilité ailleurs qu'en France.

Comme l'a indiqué le ministre en citant l'article 1^{er} du Code civil qui précisait, avant sa modification en 2004, que « les lois sont exécutoires dans tout le territoire français », il paraît, en effet, raisonnable de considérer que l'obligation de vérifier la comptabilité « sur place » qui est prévue par l'article L. 13 du LPF ne s'impose qu'en France.

Ceci n'enlève rien au fait qu'une société étrangère ayant absorbé une société française qui était soumise à l'obligation de déclaration de ses résultats par les dispositions combinées des articles 53 A et 209, I du CGI, reste soumise à l'obligation qu'avait cette dernière, en application de l'article 54 du CGI, de « représenter à toute réquisition de l'Administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration ».

Par ailleurs, il n'y a pas de raison, au regard du principe d'égalité, de priver le contribuable de la garantie du débat oral et contradictoire qui a été déduite du fait qu'en principe, la vérification de comptabilité a lieu sur place, par votre décision de section du 21 mai 1976 (CE, sect., 21 mai 1976, n° 94052 : *Dr. fisc.* 1976, n° 25, *comm.* 878, *concl.* M^{me} M.-A. Latournerie ; *RJF* 7-8/1976, n° 344, *chron.* B. Martin La-

prade, p. 224 et s. ; *GAJF*, 4^e éd., n° 56). Et c'est le respect de cette garantie qui impose à l'Administration d'inviter ledit contribuable à désigner un représentant pour assister aux opérations de contrôle, quitte à ce que la société renonce à ce droit, ce qui permet alors de conduire de manière non contradictoire la vérification de comptabilité (V. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 16 juin 2010, n° 311752, *min. c/ M. et M^{me} Proveux* : *JurisData* n° 2010-009681 ; *Rec. CE* 2010, p. 4 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 38, *comm.* 495, *concl.* E. Geffray).

5 – La solution proposée n'est, ainsi, pas très éloignée de celle qui a été retenue, dans un contexte où n'étaient en cause que des sociétés françaises, par la décision de section du 26 février 2003 (CE, sect., 26 févr. 2003, n° 232841, *M. et M^{me} Morera* (1^{re} esp.) : *JurisData* n° 2003-080284 et CE, sect., 26 févr. 2003, n° 232842, *M^{lle} Morera* (2^e esp.) : *JurisData* n° 2003-080283 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 21, *comm.* 410, *concl.* G. Goulard ; *RJF* 5/2003, n° 591) qui a jugé :

- que « toute vérification de comptabilité doit en principe se dérouler dans les locaux de l'entreprise vérifiée » ;

- mais que « la vérification n'est toutefois pas nécessairement entachée d'irrégularité du seul fait qu'elle ne s'est pas déroulée dans ces locaux » en précisant « qu'il en va ainsi lorsque, notamment, la comptabilité ne se trouve pas dans l'entreprise et que, d'un commun accord entre le vérificateur et les représentants de l'entreprise, les opérations de vérification se déroulent au lieu où se trouve la comptabilité, dès lors que cette circonstance ne fait, par elle-même, pas obstacle à ce que la possibilité d'engager avec le vérificateur un débat oral et contradictoire demeure offerte aux représentants de l'entreprise vérifiée ».

Il nous semble, en effet, que faute d'obligation légale pour l'Administration de devoir conduire la vérification de comptabilité dans les locaux de la société étrangère lorsqu'il n'y en a pas en France, c'est d'un commun accord entre les deux parties prenantes que le lieu des opérations de contrôle doit être déterminé, ce lieu où la comptabilité doit être transférée étant, en principe situé dans notre pays, sauf à ce que les parties s'accordent à ce qu'il soit situé à l'étranger. Nous précisons que ce lieu peut même être les locaux de l'Administration si le contribuable le souhaite ou en est d'accord (V. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 15 déc. 2010, n° 320693, *M^{me} Retman et n° 320694, M. et M^{me} Guillemot* : *JurisData* n° 2010-026559 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 11, *comm.* 259, *note* P. Fumenier ; *RJF* 3/2011, n° 283).

6 – Sur l'opposition à contrôle fiscal, la cour a détaillé, avant de la valider, les treize courriers échangés pendant près de huit mois en 2005 entre l'Administration et l'avocat de la société après que celui-ci avait proposé, le 4 février, que la vérification de comptabilité se fasse à son cabinet, à savoir ceux :

- du **10 février**, où le vérificateur acceptait une demande de report de la première intervention ;

- du **15 février**, où une deuxième demande de report était formulée pour savoir si la législation en vigueur permettait à l'administration française d'effectuer le contrôle ;

- du **18 février**, où l'Administration rappelait les obligations de la société et acceptait un nouveau report de la première intervention ;

- du **4 mars**, où un troisième report était demandé, de même que la position de la Direction de la législation fiscale ;

- du **8 avril**, où l'Administration confirmait sa position, proposait de fixer par téléphone sous huitaine la première intervention, et faisait état de l'article L. 74 du LPF ;

- du **13 mai**, où l'avocat disait attendre la position du bureau B1 de la Direction de la législation fiscale ;

- du **25 mai**, où l'Administration acceptait de suspendre la vérification de comptabilité d'ici cette réponse ;

- du **12 août**, où le chef du bureau CF 3 de la sous-direction de contrôle fiscal confirmait la position de la DIRCOFI IDF-Est ;

– du **19 août** où l'avocat indiquait que la vérification de comptabilité devait se dérouler au siège de la société puis des **7 et 16 septembre** où il maintenait cette position ;

– du **19 septembre** en lettre recommandée avec accusé de réception où l'Administration mettait en garde sur les conséquences de l'article L. 74 du LPF, à défaut de « mise à disposition des documents et toutes pièces susceptibles d'être examinées sur la période visée par l'avis modèle 3927 du 11 janvier 2005 », et invitait à fixer, par téléphone et sous huitaine, la première intervention ;

et enfin du **30 septembre** où l'avocat déclarait que la société ne s'opposait pas à ce que le contrôle fiscal puisse se dérouler au Portugal.

Aucune dénaturation n'est invoquée et au regard du contrôle de l'erreur de qualification juridique que vous devez opérer, depuis votre décision du 10 avril 1991 (*CE, 8^e et 7^e ss-sect., 10 avr. 1991, n° 107710, M. Di Fazio : Rec. CE 1991, p. 131 ; Dr. fisc. 1991, n° 39, comm. 1727 ; RJF 6/1991, n° 868, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 424 ; RJF 8-9/1993, chron. G. Goulard, p. 623*), l'arrêt ne paraît pas criticable. C'est bien, en effet, l'intransigeance de la société, sans aucune justification mise en avant et malgré les multiples confirmations selon lesquelles elle ne pouvait exiger que la vérification de comptabilité ait lieu au Portugal, qui explique que le contrôle n'ait même pas pu démarrer. Et aucun reproche ne peut être adressé à l'Administration qui a fait preuve de bonne volonté en différant les opérations à de multiples reprises, sans finalement disposer, ne serait-ce que des éléments comptables demandés (*V. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 19 mars 2001, n° 169880, min. c/ M. Chabannier : JurisData n° 2001-061984 ; Dr. fisc. 2001, n° 38, comm. 841 ; RJF 6/2001, n° 822 ; BDCF 6/2001, n° 83, concl. J. Courtial – cité par le requérant lui-même mais admettant l'opposition à contrôle fiscal pour un contribuable qui avait cessé toute activité professionnelle et qui était le seul à pouvoir présenter les pièces comptables*).

Si vous nous avez suivi sur le point précédent, nous ne sommes pas, par ailleurs, dans la même hypothèse que dans les deux affaires citées par la requérante et traitées :

– par la cour administrative d'appel de Lyon, dans un arrêt du 12 juin 1991 (*CAA Lyon, 2^e ch., 12 juin 1991, n° 89LY01427, Sté CEICI : Dr. fisc. 1991, n° 42, comm. 1969 ; RJF 1991, n° 1416*), relatif à une société qui avait transféré son siège social avant d'être informée des opérations de contrôle, et qui a été regardée comme ne s'étant pas opposée à ce contrôle en demandant que la vérification se déroule dans ses nouveaux locaux qui étaient en France ;

– et par la cour administrative d'appel de Bordeaux, dans un arrêt du 29 septembre 2005 (*CAA Bordeaux, 4^e ch., 29 sept. 2005, n° 04BX01746, Sté Groupement Européen Import Automobile (GEIA) : RJF 2/2006, n° 174*), relatif à une société de droit espagnol qui avait aussi été regardée comme ne s'étant pas opposée à une vérification de comptabilité mais parce qu'elle estimait n'avoir en France aucun établissement stable et n'avait donc pu présenter aucune comptabilité spécifique retraçant les activités exercées au sein de son bureau commercial en France.

7 – S'agissant de la pénalité infligée à raison de cette opposition à contrôle fiscal, qui donne lieu aux deux derniers moyens du pourvoi, tirés d'erreur de droit, la cour a, d'abord, cité :

– d'une part, les dispositions de l'article 1730 du CGI qui étaient applicables jusqu'au 31 décembre 2005 puis celles de l'article 1732 qui leur ont succédé, à compter du 1^{er} janvier 2006, en ramenant le taux de 150 à 100 % ;

– et d'autre part, les dispositions de l'article L. 80 E, dans leurs rédactions successives qui pour la première période, étaient muettes sur la pénalité litigieuse puis ont imposé, pour la seconde période, que cette majoration ne soit appliquée que par un « agent de catégorie A

(...) qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités ».

Puis, elle a jugé que le principe d'*in mitius* « ne s'applique pas aux règles de compétence du signataire de la sanction administrative, lesquelles sont celles applicables à la date de la décision ». Et elle a relevé « qu'à la date du 6 décembre 2005 – qui est celle de la proposition de rectification – l'exigence de visa d'un agent de catégorie A posée par l'article L. 80 E du LPF n'était pas applicable aux majorations prononcées sur le fondement des dispositions de l'article 1730 ».

a) Contrairement à ce qui lui est, en premier lieu, reproché, la cour a eu raison de se placer à la date de la proposition de rectification, antérieure au 1^{er} janvier 2006, et non à celle de la réponse aux observations du contribuable, postérieure à cette date, pour apprécier le respect de l'obligation procédurale prévue par l'article L. 80 E.

C'est, en effet, le premier de ces documents auquel fait référence la disposition précitée, de même que le second alinéa de l'article L. 80 D du LPF qui le destine à permettre à l'intéressé de présenter ses observations avant que la sanction ne soit infligée (*V. CE, sect., 6 avr. 2007, n° 269402, M. Clermont : JurisData n° 2007-081120 ; Dr. fisc. 2007, n° 25, comm. 652, concl. S. Verclytte ; RJF 6/2007, n° 720 – où la réponse aux observations du contribuable s'était bornée à reprendre la motivation des pénalités qui figurait dans la notification de rectification, alors qu'elle a ici, mais c'est sans incidence, légèrement adapté cette motivation, notamment sur le taux, pour tenir compte des observations formulées*).

b) Et pour ce qui est de la seconde critique qui revient sur le principe de l'*in mitius*, elle est vaine dans la mesure où la solution retenue par la cour est très proche de celle que vous avez adoptée dans la décision du 18 février 2002 (*CE, 9^e et 10^e ss-sect., 18 févr. 2002, n° 192808 et n° 192946, Cherrier : JurisData n° 2002-080101 ; Dr. fisc. 2002, n° 27, comm. 578, concl. G. Goulard ; RJF 5/2002, n° 537*) en jugeant :

– d'une part, au regard de l'article 7 de la Convention EDH, qu'« une loi relative aux règles applicables à un acte de procédure ne constitue pas une loi pénale d'incrimination plus sévère dont la rétroactivité serait prohibée » ;

– et d'autre part, à propos déjà de l'article L. 80 E, que « la désignation de la personne compétente pour prendre la décision d'appliquer à un contribuable une sanction fiscale constitue une règle de procédure fiscale ».

8 – Si vous nous suivez pour écarter ces derniers moyens tout comme les précédents, vous ne pourrez mettre à la charge de l'État le versement à la requérante des sommes qu'elle demande en application de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Et par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.

Frédéric ALADJIDI,
rapporteur public

NOTE

Comment doit se dérouler, la vérification de comptabilité d'une société française qui a fait l'objet d'une transmission universelle de patrimoine au profit d'une société étrangère ? L'arrêt du Conseil d'État répond à cette question qui apparaissait inédite en jurisprudence. L'enjeu était important pour le contribuable, car il était invoqué le non-respect de l'article L. 13 du LPF qui impose la vérification de comptabilité sur place d'une société. Le vice de procédure évoqué aurait eu des effets radicaux sur les rectifications en jeu : la reconnaissance par le juge de ce non-respect aurait induit la violation d'une garantie accordée au contribuable constituant une erreur substantielle (*CE, sect., 8 févr. 1991, n° 69712, Lemonnier : Dr. fisc. 1991, n° 10, comm. 490 ; RJF 3/1991, n° 359, concl. O. Fouquet, p. 156*), conduisant à la décharge des impositions. Toutefois, le Conseil d'État n'a pas

donné raison au contribuable. La question résolue par le Conseil d'État est intéressante puisqu'elle précise la portée de l'article L. 13 du LPF dans le cadre du droit international public. On peut y voir aussi un signe de l'inflexion des exigences du juge au regard de cet article.

1. L'article L. 13 du LPF

2 – L'article L. 13 du LPF dispose 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* ». Cet article érige en principe le fait qu'une vérification de comptabilité se déroule au siège de l'entreprise. Cette disposition a été vue par le juge comme une règle essentielle qui ne pouvait être transgressée sous peine de nullité absolue de la procédure (CE, sect., 21 mai 1976, n° 94052 ; Dr. fisc. 1976, n° 25, comm. 878, concl. M^{me} M.-A. Latournerie ; RJF 7-8/1976, n° 344, chron. B. Martin Laprade, p. 224 et s. ; GAJF, 4^e éd., th. 56, p. 860. – CE, 7^e et 8^e ss-sect., 27 juill. 1979, n° 9101, M. François Pennée et n° 8692 M. Louis Pennée ; Dr. fisc. 1980, n° 5, comm. 255 ; RJF 11/1979, n° 657. – V. Instr. 14 déc. 1979 : BOI 13 L-12-79 ; Dr. fisc. 1980, n° 4, instr. 6360).

Plusieurs raisons militent pour un tel principe. Comme le résumait, le commissaire du Gouvernement, M. Guillaume Goulard (concl. sous CE, sect., 26 févr. 2003, n° 232841, M. et M^{me} Morera (1^{re} esp.) : JurisData n° 2003-080284 et CE, sect., 26 févr. 2003, n° 232842, M^{lle} Morera (2^e esp.) : JurisData n° 2003-080283 ; Dr. fisc. 2003, n° 21, comm. 410, concl. G. Goulard ; RJF 5/2003, n° 591) :

– il s'agit en premier lieu d'une exigence légale explicite « La première raison est que le texte de l'article L. 13 du LPF indique que la vérification se déroule sur place, ce qui doit se comprendre comme désignant a priori les locaux de l'entreprise. À la différence des autres formes de contrôle, la vérification de comptabilité se déroule en principe sur place. En deuxième lieu, il s'agit d'une garantie majeure pour le contribuable » ;

– en deuxième lieu, la vérification sur place comporte une garantie sous-jacente pour le contribuable, celle de l'existence d'un débat oral et contradictoire : « C'est seulement si le vérificateur se trouve dans les locaux de la société que le contribuable peut à tout moment le rencontrer, discuter avec lui et faire valoir son point de vue. Du reste l'exigence d'un débat oral et contradictoire, qui est d'origine jurisprudentielle, a été déduite de deux règles législatives, la règle selon laquelle le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil, mais aussi la règle selon laquelle la vérification de comptabilité se déroule sur place (CE, sect., 21 mai 1976, n° 94052, préc. – CE, 7^e et 8^e ss-sect., 27 juill. 1979, n° 9101, M. François Pennée et n° 8692 M. Louis Pennée, préc.) » ;

– en troisième et dernier lieu, cette règle est utile à la qualité de la vérification : « C'est en se rendant sur place que le vérificateur peut opérer lui-même les constatations utiles à la qualité de son contrôle. La situation de l'entreprise sera vraisemblablement mieux évaluée que si l'agent des services fiscaux ne connaît l'entreprise que par les pièces comptables qui lui sont présentées. Le principe législatif selon lequel la vérification de comptabilité se déroule sur place a d'abord pour objet d'autoriser le vérificateur à opérer dans les locaux de l'entreprise, c'est-à-dire dans des locaux privés, sans qu'une autorisation du juge soit nécessaire, dans le but de réunir toutes les informations utiles, d'ordre matériel, qui lui permettront de mieux évaluer l'exactitude de la comptabilité ».

Toutefois, ce principe est assorti d'aménagements qui permettent d'insuffler un peu de souplesse dans l'organisation de la vérification de comptabilité. Cette dernière peut se dérouler entièrement au lieu où se trouvent les documents comptables, sans aucune intervention dans les locaux de l'entreprise (CE, sect., 26 févr. 2003, n° 232841,

M. et M^{me} Morera (1^{re} esp.) : JurisData n° 2003-080284 et CE, sect., 26 févr. 2003, n° 232842, M^{lle} Morera (2^e esp.), préc.). Le Conseil d'État admet que les opérations de vérification puissent se dérouler au cabinet du conseil de l'entreprise à condition que le déplacement des documents ait été réalisé à l'initiative du contribuable ou qu'il les ait lui-même transportés chez son comptable (CE, 7^e et 8^e ss-sect., 29 mars 1978, n° 4460 : Dr. fisc. 1979, n° 8, comm. 364, concl. P. Rivière ; RJF 5/1978, n° 261). Dans cette hypothèse, le contribuable doit demander expressément au vérificateur que les documents soient examinés chez son conseil. De même, lorsqu'il résulte du dossier que c'est à la demande du contribuable que la vérification a eu lieu à son domicile, cette circonstance n'est pas de nature à entacher la procédure d'irrégularité (CE, 8^e et 7^e ss[shy] sect., 28 nov. 1986, n° 66295 : RJF 2/1987, n° 207). Par ailleurs, le contribuable peut aussi demander que la vérification ait lieu dans les locaux de l'Administration ; c'est ce qui résulte des arrêts du 15 décembre 2010 rendus dans un cas où l'entreprise ne disposait plus de locaux au moment du contrôle (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 15 déc. 2010, n° 320693, M^{me} Retman et n° 320694, M. et M^{me} Guillemot : JurisData n° 2010-026559 ; Dr. fisc. 2011, n° 11, comm. 259, note P. Fumenier ; RJF 3/2011, n° 283). Mais en aucun cas le vérificateur ne peut exiger que la vérification se déroule dans son bureau. De manière plus générale, si une entreprise ne donne pas suite à l'invitation de l'Administration de désigner une personne la représentant au cours des opérations de vérification, elle ne peut pas soutenir qu'il n'y a pas eu un débat oral et contradictoire (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 16 juin 2010, n° 311752, min. / M. et M^{me} Proveux : JurisData n° 2010-009681 ; Rec. CE 2010, p. 4 ; Dr. fisc. 2010, n° 38, comm. 495, concl. E. Geffray).

2. Les faits et la procédure

3 – Les faits de l'espèce étaient assez simples. La SARL Plaza, société de droit français avait été dissoute le 22 août 2004 dans le cadre d'une liquidation sans liquidation avec transmission universelle de son patrimoine à son associée unique, la société Europinvestissement, établie au Portugal. Postérieurement à cette opération, l'administration fiscale a souhaité réaliser une vérification de comptabilité de la période précédant la dissolution sans liquidation. L'objet de la vérification initiée par la Direction du contrôle fiscal d'Île-de-France Est était le contrôle des résultats fiscaux 2002 et 2003 régulièrement déposés par la société française. La société Europinvestissement entendait, sur le fondement de l'article L. 13 du LPF, que la vérification de comptabilité se réalise au Portugal, lieu du siège social de la société confondante. Après divers échanges avec le service vérificateur, ce dernier refusait cette position et indiquait qu'il souhaitait que soit désignée une personne afin de représenter la société portugaise en France. Devant le refus de la société portugaise, l'Administration a engagé une vérification de la comptabilité de la société Plaza au titre des exercices clos en 2002 et 2003, au terme de laquelle elle a dressé un procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal et évalué d'office les résultats de la société. Les rectifications proposées et les pénalités appliquées ont ensuite été confirmées par le tribunal administratif de Cergy-Pontoise par un jugement du 1^{er} juin 2011, lui-même confirmé par un arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 30 décembre 2013. Cet arrêt venait en cassation devant le Conseil d'État.

3. L'inapplicabilité de l'article 223 quinquies A du CGI

4 – Il y a lieu de remarquer au préalable qu'aucune disposition particulière du CGI ne visait les faits de l'espèce soumis au Conseil d'État.

L'article 223 quinquies A du CGI prévoit certes que les personnes morales exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur siège social, peuvent être invitées à désigner un « représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt ». Ainsi, dès lors qu'une société étrangère imposable en France a déclaré à l'administration fiscale que la personne responsable de son principal établissement ou toute autre personne était son représentant en France, la notification de redressements prévue à l'article L. 57 du LPF peut être régulièrement adressée à cette personne (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 3 juill. 2009, n° 294227, min. c/ Sté Uluslararasi Haliclik Gelkistirme V^e Instaat Yatirmi Sanayi V^e Tic : *JurisData* n° 2009-081497 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 40, comm. 493, concl. E. Glaser, note M. Guichard et R. Grau ; *RJF* 2009 n° 968). Toutefois, ces dispositions ne pouvaient s'appliquer au cas présent car la personne morale contrôlée n'était pas la société étrangère.

4. La solution retenue par le Conseil d'État

5 – Le Conseil d'État approuve la décision rendue par la cour administrative d'appel de Versailles en jugeant que les dispositions de l'article L. 13 du LPF « ont pour conséquence que toute vérification de comptabilité doit, en principe, se dérouler dans les locaux de l'entreprise vérifiée, en présence de personnes habilitées à la représenter, sauf dans le cas où l'Administration, à la demande du contribuable, procède à cette vérification dans un lieu extérieur à l'entreprise ; qu'en particulier, dans l'hypothèse où l'entreprise vérifiée ne dispose plus de locaux en France, il appartient à ses représentants de proposer au vérificateur le lieu, en principe situé en France, où, d'un commun accord avec l'Administration, la vérification de la comptabilité pourra se dérouler et de désigner la personne habilitée à la représenter lors des opérations de contrôle ».

Le Conseil d'État considère ainsi qu'une entreprise ne disposant pas de locaux en France se doit de proposer un lieu en France où se déroulera la vérification de comptabilité. Le Conseil d'État n'exclut toutefois pas par principe qu'une vérification de comptabilité puisse se dérouler à l'étranger. On se rappelle, à cet égard, que dans le cadre du régime du bénéfice mondial consolidé, les entreprises agréées avaient l'obligation de permettre à l'administration fiscale de contrôler au lieu où se situait la comptabilité des exploitations étrangères et donc y compris à l'étranger.

Éclairées par les conclusions du rapporteur public, M. Frédéric Aladjidi, plusieurs raisons semblent justifier la décision du Conseil d'État. La société qui faisait l'objet d'une vérification de comptabilité était une société française et les activités contrôlées avaient indubitablement été réalisées en France au lieu de son siège social. De plus, il était difficile pour le juge en raison du champ d'application des lois fiscales françaises de permettre à l'administration fiscale de réaliser des vérifications de comptabilité à l'étranger (y compris au sein de l'Union européenne). Le rapporteur public évoque l'article 1^{er} du Code civil pour justifier cette position, ce texte précisant que « les lois sont exécutoires dans tout le territoire français ». Le Conseil d'État ne reprend pas ce texte dans sa décision et indique simplement que dans le cas de figure qui lui était soumis, le contribuable se devait de désigner des locaux en France où devait se dérouler la vérification de comptabilité.

5. La question du champ d'application des règles du contrôle fiscal

6 – Une question n'a pas été directement abordée par le juge est celle de savoir si l'administration fiscale française peut, sur la base des

dispositions du Livre des procédures fiscales, opérer une vérification de comptabilité à l'étranger. La réponse nous apparaît clairement négative et au-delà de la référence à l'article 1^{er} du Code civil qui a été faite par le rapporteur public, la question nous semble être de l'ordre du droit international public. À cet égard, nous pouvons citer M. Nicolas Melot (*N. Melot, Essai sur la compétence fiscale étatique 2^e partie : JDI 2004, n° 4*) :

« L'étendue spatiale de la compétence fiscale normative est limitée par le droit international. En effet, cette compétence ne s'exerce que par le biais des deux chefs de compétence que sont la nationalité et le territoire, ce que reflètent parfaitement les règles d'imposabilité adoptées par les différents États (...). Cette territorialité se manifeste principalement par l'interdiction des mesures impliquant la force ou un pouvoir de contrainte, c'est-à-dire des actes matériels, dans ou sur un territoire étranger. Si un État venait à exercer sa puissance sur le territoire d'un autre État, il commettrait un fait illicite au regard du droit international public (...). La compétence fiscale normative est plus étendue que la compétence fiscale exécutive. En effet, dans l'ordre juridique international, l'État n'a compétence exécutive qu'en vertu du seul chef de compétence que représente le territoire étatique. Ainsi est-il généralement affirmé que la compétence exécutive est nécessairement et exclusivement territoriale. Cette territorialité se manifeste principalement par l'interdiction des mesures impliquant la force ou un pouvoir de contrainte, c'est-à-dire des actes matériels, dans ou sur un territoire étranger. »

Il apparaît ainsi très douteux que l'administration fiscale française puisse légalement opérer une vérification de comptabilité à l'étranger. Nous savons que l'exercice de la vérification de comptabilité dans le cadre du régime du bénéfice mondial consolidé pouvait poser des problèmes de compétence de l'administration fiscale et d'organisation du contrôle, qui ont sans doute milité pour la suppression de ce régime. Ainsi, devant l'impossibilité d'exercer le pouvoir de contrôle à l'étranger et malgré l'article L. 13 du LPF, il était nécessaire que le Conseil d'État fasse œuvre de création. En ce sens, on ne peut qu'approuver la décision du Conseil d'État qui laisse une marge de manœuvre à l'administration fiscale française pour l'organisation pratique d'une vérification de comptabilité.

6. Les arguments non développés par le contribuable

7 – Il semble que le contribuable se soit essentiellement basé sur l'article L. 13 du LPF pour défendre sa position. D'autres arguments auraient pu être évoqués, notamment ceux liés à l'application des libertés protégées par le droit de l'Union européenne. Néanmoins, ces libertés s'effacent devant les raisons impérieuses d'intérêt général et notamment l'efficacité des contrôles fiscaux, qui est une raison susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales (V. *CJCE*, 15 mai 1997, aff. C-250/95, *Futura Participations SA et Singer* : *Rec. CJCE* 1997, I, p. 2471 ; *RJF* 2/1997, n° 757), autorisant ainsi un État membre « à appliquer des mesures qui permettent la vérification claire et précise » (*CJCE*, 8 juill. 1999, aff. C-254/97, *Baxter* : *Rec. CJCE* 1999, I, p. 4809 ; *RJF* 1999, n° 1313. – V. P. Dibout, *Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales* (à propos des arrêts *CJCE*, 29 avril 1999, aff. C-311/97, *Royal Bank of Scotland* ; 8 juillet 1999, aff. C-254/97, *Sté Baxter* ; 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Compagnie Saint-Gobain* ; 18 novembre 1999, aff. C-200/98, *XAB-YAB*) : *Dr. fisc.* 2000, n° 11, 100098). De plus, la prévention du risque de fraude et d'évasion fiscale figure également au nombre des justifications légitimement invocables, mais dont l'application est néanmoins limitée par la Cour aux hypothèses où la législation en cause « a pour objet spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont

le but serait de contourner la loi fiscale » (CJCE, plén., 16 juill. 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)* : Rec. CJCE 1998, I, p. 4695 ; RJF 11/1998, n° 1382 ; RJF 12/1998, chron. J. Turot, p. 940 ; BDCF 6/1998, n° 137, concl. G. Tesouro.—V. P. Dibout, *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne* : Dr. fisc. 1998, n° 48, 100390). Cette voie semblait donc peu propice à donner satisfaction au contribuable.

7. L'avenir de la vérification sur place

8 – Il est certain que la numérisation de l'économie a des effets sur la matière fiscale. L'administration fiscale a dans ce cadre développé des efforts certains tant en matière d'établissement des impôts que de contrôle fiscal (V. notamment pour une présentation générale, C. Guillerminet, *L'impact du numérique sur les procédures fiscales* : RF fin. publ. 2016, n° 134). En ce dernier domaine, c'est désormais la comptabilité informatisée qui donnera lieu au contrôle fiscal. En effet, depuis le 1^{er} janvier 2014, aux termes de l'article L. 47 A, I du LPF, les entreprises qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés ont maintenant l'obligation de présenter à l'agent vérificateur leurs documents comptables sous forme dématérialisée. Une telle exigence rend de moins en moins nécessaire la présence de l'ad-

ministration fiscale dans le cadre de vérification de comptabilité. De plus, l'échange de fichiers ou de documents par courrier électronique rend la présence du vérificateur au sein de l'entreprise moins nécessaire. On peut se demander comment réagirait l'administration fiscale (et le juge) s'il était proposé par un contribuable qu'une vérification de comptabilité soit réalisée uniquement sous une forme dématérialisée. Sans doute, faudrait-il que l'administration fiscale l'accepte mais il est certain que le développement des outils numériques induira une adaptation du principe du débat oral et contradictoire. Cet arrêt ne pose pas cette question puisque le contribuable a adopté une position intransigeante, mais les pratiques de la vérification de comptabilité pourraient sans aucun doute être amenées à évoluer dans un contexte technologique tout à fait différent.

Maxime BUCHET,
avocat associé, Melot & Buchet Avocats

MOTS-CLÉS : Vérification de comptabilité - Lieu - Locaux de l'entreprise sauf si l'Administration et l'entreprise en conviennent autrement - Entreprise ne disposant plus de locaux en France : obligation de l'entreprise de proposer un lieu, en principe en France, pour la vérification

JURISCLASSEUR : Procédures fiscales, Fasc. 323-30, G. Noël