



Un avis de vérification adressé au mandataire d'une société étrangère désigné en matière de TVA peut être régulier pour le contrôle de l'IS.

Commentaire d'arrêt publié le 13/03/2023, vu 769 fois, Auteur : [Maître Arnaud SOTON](#)

Un avis de vérification adressé au mandataire d'une société étrangère désigné en matière de TVA peut être régulier pour le contrôle de l'IS.

Dans un arrêt du 03/02/2023, le Conseil d'Etat a jugé qu'un avis de vérification adressé au mandataire d'une société étrangère désigné en matière de TVA est également régulier pour le contrôle de l'IS, dès lors que l'intéressé est gérant de fait de la société.

La vérification de comptabilité commence par l'envoi d'un avis de vérification n°3927. En effet, aux termes de l'article L 47 du LPF, une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité ; cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix ; l'avis informe le contribuable que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié peut être consultée sur le site Internet de l'administration fiscale ou lui être remise sur simple demande. Ainsi, une vérification non précédée d'un avis de vérification est irrégulière, même si le contribuable est assisté de son comptable (CE 04 juin 1982).

Lorsqu'une société étrangère exerçant une activité en France s'est bornée à désigner un mandataire en matière de taxe sur la valeur ajoutée en application du III de l'article 95 de l'annexe III au code général des impôts et que l'administration a seulement fait parvenir l'avis de vérification de comptabilité de la société à l'adresse de ce mandataire, elle ne peut régulièrement tirer les conséquences des résultats de ce contrôle à l'égard de la société qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Cependant, selon le Conseil d'Etat, l'administration peut, sans entacher la procédure d'irrégularité, adresser au gérant de fait de la société, l'avis de vérification destiné à cette dernière et tirer les conséquences des résultats de ce contrôle à l'égard de celle-ci tant en matière de TVA qu'en matière d'impôt sur les sociétés.

Au cas particulier, l'associé d'une société étrangère, domicilié en France, avait la qualité de mandataire de la société en matière de TVA mais n'avait pas été désigné pour la représenter en matière d'IS. Cependant, il assurait la gestion matérielle et technique de l'ensemble de l'activité de cette société, disposait du pouvoir de l'engager auprès des tiers et avait ouvert en France, au nom de la société, deux comptes bancaires pour lesquels il bénéficiait seul d'une procuration et sur lesquels étaient versées les recettes issues des chantiers effectués en France.

Pour le Conseil d'Etat, dans ces circonstances, l'administration peut, sans entacher la procédure d'irrégularité, adresser au gérant de fait de la société l'avis de vérification destiné à cette dernière et tirer les conséquences des résultats de ce contrôle à l'égard de celle-ci tant en matière de TVA qu'en matière d'impôt sur les sociétés.

Il faut rappeler qu'une vérification de comptabilité commence toujours, en principe, par l'envoi d'un avis de vérification. Il a été jugé que lorsqu'une vérification de comptabilité et un examen de la situation fiscale personnelle sont mis en œuvre concomitamment, le vérificateur doit adresser au contribuable un avis pour chaque vérification, à défaut, la vérification entreprise sans avis est irrégulière.

L'administration est donc tenue d'avertir le contribuable en temps utile. Ce temps utile, selon le Conseil d'Etat, est d'au moins deux jours entre la date de réception de l'avis de vérification et celle à laquelle commence effectivement le contrôle ; les samedis, dimanches et jours fériés ne devant pas être retenus dans le décompte du délai (CE 2 octobre 2002 n° 228436).

En pratique, cet avis est envoyé par le vérificateur 15 jours, voire un mois, avant le début des opérations. Toutefois, dans le cadre des vérifications de comptabilité, des interventions inopinées sont possibles.

Conformément à cette disposition, l'avis de vérification doit donc préciser, sous peine de nullité de la procédure, les années soumises à vérification, le contrôle portant sur les années ou les exercices non prescrits et pour lesquels les déclarations de résultats et de TVA ont été déposées.

Il a été jugé qu'une vérification de comptabilité ne peut être régulièrement engagée au titre d'une année pour laquelle le délai de déclaration n'est pas encore expiré (CE 8 avril 1998 n° 157508), mais l'envoi d'un avis de vérification avant l'expiration du délai légal de déclaration n'est pas irrégulier si celui-ci parvient à son destinataire après cette date (CE 11 février 2013).

Une exception à cette règle est toutefois prévue pour les redevables de la TVA relevant du régime simplifié d'imposition. C'est ainsi que pour ces redevables, l'administration peut contrôler les opérations réalisées ou facturées dès le début du deuxième mois suivant leur réalisation ou leur facturation, et ce, indépendamment de toute échéance déclarative (LPF art. L 16 D).

De même, sous peine de nullité de la procédure, l'avis doit mentionner expressément que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle. En général, il s'agit de l'expert-comptable de la société ou d'un avocat fiscaliste, sachant qu'aucune disposition ne s'oppose à ce que le contribuable se fasse assister par n'importe quelle personne de son choix, et ce conseil, sauf s'il est avocat, doit présenter un mandant du contribuable l'autorisant à le représenter, à moins qu'il agisse en sa présence. L'administration peut même accepter, si l'importance de l'entreprise le justifie, que le contribuable soit assisté de deux conseils (BOI-CF-PGR-20-20, n°20).

En revanche, il a été jugé qu'aucune disposition n'oblige l'administration à mentionner sur l'avis de vérification quels sont les impôts sur lesquels porte la vérification (CE 11 décembre 1987).

L'avis fixe la date du premier rendez-vous, c'est-à-dire la date à laquelle le vérificateur va se rendre pour la première fois dans les locaux de l'entreprise. Le contribuable a la possibilité de solliciter un report de la date de la première intervention. Cette demande est formulée par courrier ou par mail. D'ailleurs, ce premier rendez-vous est consacré souvent à la visite des locaux de l'entreprise et à un simple examen formel des documents comptables.

L'avis invite l'entreprise à tenir à la disposition du vérificateur les documents comptables. En cas de tenue d'une comptabilité au moyen de systèmes informatisés, le contribuable doit présenter ses documents comptables en remettant à l'administration une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée, au début des opérations de contrôle.

Il faut observer que l'avis n'est plus accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, mais il informe le contribuable que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié peut être consultée sur le site Internet de l'administration fiscale ou lui être remise sur simple demande. Ce document résume les principales règles applicables en matière de contrôle fiscal et les dispositions qui y sont contenues sont d'ailleurs opposables à l'administration fiscale.

Le juge n'hésite pas à accorder la décharge de l'imposition s'il est établi que la vérification de comptabilité a commencé, en réalité avant sa notification formelle. C'est le cas par exemple lorsque le vérificateur a engagé un débat contradictoire avec le contribuable, lors d'une rencontre dans les locaux de l'administration avant même l'envoi de l'avis de vérification.

Conformément à l'alinéa 4 de l'article 47 du LPF, l'administration fiscale peut également débiter sa vérification par un contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation (inventaire réel du stock, par exemple) ou de l'existence et de l'état des documents comptables, et dans ce cas, l'avis de vérification de comptabilité est remis au contribuable au début des opérations de constatations matérielles, l'examen au fond des documents comptables ne pouvant commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil. Ainsi le contrôle inopiné est irrégulier s'il ne se borne pas à faire de simples constatations matérielles (CE Ass. 22 mai 1989 n° 68832).

Dans tous les cas, un avis de vérification adressé au mandataire d'une société étrangère désigné en matière de TVA est également régulier pour le contrôle de l'IS, dès lors que l'intéressé est gérant de fait de la société.

CE, 9e et 10e ch., 3 févr. 2023, n° 456212, sté Garovito Construções.

Arnaud Soton

Avocat Fiscaliste

Professeur de droit fiscal