

REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE BORDEAUX

3ème chambre

25 juillet 2019

N° 17BX02208

Inédit au recueil Lebon

M. DE MALAFOSSE, président

M. Laurent POUGET L., rapporteur

Mme DE PAZ, rapporteur public

FIDAL ALBI, avocat

Vu la procédure suivante :

Procédure antérieure :

La SAS B...et C..., devenue X., a demandé au tribunal administratif de Toulouse de prononcer la décharge des rappels d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010 et 2011 ainsi que des rappels de taxe sur la valeur ajoutée auxquels elle a été assujettie au titre de la période du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2011, et des pénalités y afférentes.

Par un jugement n° 1403620 du 16 mai 2017, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté ses demandes.

Procédure devant la cour :

Par une requête enregistrée le 13 juillet 2017, et un mémoire enregistré le 9 mars 2018, la société X., représentée par MeA..., demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Toulouse ;

2°) de prononcer la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée contestés ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- l'administration a eu recours à la procédure relative aux abus de droit sans lui accorder les garanties formelles prévues par la loi ; en effet, il apparaît que l'administration considère les contrats de prestations de services du 1er janvier 2010 comme fictifs ; or, l'administration ne l'a pas informée de la possibilité de saisir le comité des abus de droit et l'article R. 64-2 du livre des procédures fiscales a donc été méconnu ;

- l'administration a méconnu son obligation de respect du secret professionnel du contribuable dans la mesure où les propositions de rectification mentionnent en intégralité les noms des clients concernés par le rejet de la déductibilité des provisions établies pour créances douteuses ; elle est à cet égard fondée à se prévaloir du BOI-CF-IOR-60-10 n° 350 et 350 et des instructions 13-L-3-00 n° 18 du 23 mars 2000 et 13-L-1145 n° 19 et 20 du 1er juillet 2002;
- l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales a été méconnu ;
- les créances douteuses au titre de 2011 présentaient un caractère suffisamment probable justifiant l'inscription de provisions d'un montant de 183 610 euros ;
- l'assistance stratégique des anciens dirigeants assurée par le biais de leurs sociétés respectives après la cession de leurs parts, a permis à la société X. de maintenir et développer sa clientèle ; la nature technique de leurs services est distincte des fonctions de direction ; les honoraires correspondants sont donc déductibles ;
- elle ne s'est pas livrée à des actes anormaux de gestion, qui ne peuvent être caractérisés par les seuls liens avec les anciens dirigeants ; les pénalités pour manquements délibérés ne sont donc pas justifiées.

Par des mémoires enregistrés les 4 octobre 2017 et 25 mai 2018, le ministre de l'action et des comptes publics (direction de contrôle fiscal d'Ile-de-France) conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- l'abus de droit rampant doit être non seulement implicite mais nécessaire ; en l'occurrence, l'administration n'a pas considéré que les conventions étaient fictives ou avaient pour seul but d'éluider l'impôt mais que la qualification donnée aux prestations fournies ne correspondait pas à la nature réelle ou que les sommes versées étaient dépourvues de contreparties dans l'intérêt de la société et que leur inscription en charges était constitutive d'un acte anormal de gestion ; les articles L. 64 et R. 64-2 du livre des procédures fiscales n'ont pas été méconnus ;
- le vérificateur s'est borné à retranscrire dans la proposition de rectification l'identité des clients de la société appelante tels qu'ils sont mentionnés dans sa comptabilité et n'a, ce faisant, pas porté atteinte au secret professionnel dont elle était dépositaire ;
- l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales n'a pas été méconnu ;
- la société n'a fait état d'aucun évènement en cours à la date de clôture de l'exercice 2011 rendant probables les pertes correspondant aux provisions rejetées par le service ; la seule production par la société de lettres de relance ne suffit pas à justifier de la situation alarmante ou de l'insolvabilité des débiteurs, ainsi qu'elle en a la charge ; elle n'a engagé aucune procédure de recouvrement et a continué à entretenir des relations commerciales avec la plupart des sociétés concernées ;
- la société n'a présenté aucun justificatif établissant la réalité des prestations qui auraient été fournies par les sociétés des anciens dirigeants ; aucun contrat n'a été produit et la facturation établie ne permet pas d'individualiser les prestations alléguées ; celles-ci sont différentes de celles figurant sur les facturations ; la transmission de clientèle est une prestation ponctuelle qui ne peut donner lieu à facturation sur une période de trois ans ; s'agissant des sommes versées à la société Y., le contrat et les factures présentés ne permettent pas non plus

d'identifier les prestations réellement fournies ; les explications données ne sont pas cohérentes avec les éléments de fait recueillis ;

- la société requérante ne conteste pas les rappels de taxe sur la valeur ajoutée ;
- les constats opérés démontrent la volonté de la société d'éluider l'impôt ; il est justifié par l'administration du bien-fondé des pénalités pour manquement délibéré.

Par une ordonnance du 8 janvier 2019, la clôture d'instruction a été fixée au 15 février 2019 à 12h00.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Laurent Pouget,
- et les conclusions de Mme Déborah de Paz, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SAS B...etC..., devenue X., qui exerce une activité de conseil juridique, principalement dans le domaine des brevets, de la protection intellectuelle et de la protection de la propriété industrielle, a fait l'objet en 2013 d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2011. A l'issue de ce contrôle, le service a notamment remis en cause des déductions de charges correspondant à des provisions pour dépréciation de créances douteuses et au paiement d'honoraires de gestion. Il en est résulté des rappels d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 2010 et 2011 ainsi que des rappels de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période correspondante, que la société B...et C...a contesté en vain. Sous la dénomination de société X., elle relève appel du jugement du 16 mai 2017 par lequel le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande tendant à la décharge des rehaussements litigieux.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. En premier lieu, les dispositions des articles 99 et 1649 quater G du code général des impôts imposent aux membres des professions dépositaires d'un secret professionnel en vertu de l'article 226-13 du code pénal d'indiquer sur leurs documents comptables, outre le montant, la date et la forme du versement des honoraires, l'identité du client. Il résulte, d'autre part, des dispositions de l'article L. 13-0-A du livre des procédures fiscales, éclairées par les débats parlementaires à l'issue desquels elles ont été adoptées, que le législateur a entendu délimiter strictement le champ des informations que l'administration fiscale est susceptible de demander

à ces professionnels. Ces dispositions ne font pas obstacle à ce que l'administration prenne connaissance, pendant les opérations de contrôle, de factures établies par un conseil juridique pour des prestations destinées à des clients nommément désignés, dès lors que ces documents ne comportent aucune indication, même sommaire, sur la nature des prestations fournies à ces clients. Elles font, en revanche, obstacle à ce que le vérificateur procède à des demandes complémentaires relatives à l'identité des clients concernés ou cherche à obtenir des renseignements sur la nature des prestations fournies.

3. En l'occurrence, le vérificateur a eu connaissance, au cours des opérations de contrôle, de factures d'honoraires établies par la société B...et C...sur lesquelles l'identité des clients n'avait pas été occultée. Toutefois, si les noms de ces clients ont été reportés sur la proposition de rectification du 30 mai 2013, il ne résulte nullement de l'instruction, et n'est au demeurant pas allégué par la société requérante, que le vérificateur aurait cherché à prendre connaissance d'informations complémentaires, tenant notamment à la nature des prestations fournies aux dits clients. Dès lors, compte tenu de la règle rappelée ci-dessus, le service n'a pas porté atteinte au secret professionnel et n'a pas méconnu les exigences de l'article L. 13-0-A du livre des procédures fiscales. La société X. ne peut par ailleurs utilement invoquer, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, les instructions 13 L-3-00 (n° 18 et 19) du 23 mars 2000 et 13 L-145 (n° 19 et 20) du 1er juillet 2002, qui sont relatives à la procédure d'imposition.

4. En second lieu, il résulte de l'instruction, et notamment des mentions de la proposition de rectification du 30 mai 2013, que pour refuser la déductibilité des honoraires versés, d'une part, à la société Cabinet Christian B...et Associés et, d'autre part, à la société Y., l'administration n'a pas prétendu que la convention de prestations de services conclue le 1er janvier 2010 avec cette dernière présentait un caractère fictif ni cherché à restituer son véritable caractère à une convention implicite de même nature qui aurait été conclue avec le cabinet B...et associés, mais s'est bornée à constater que les sommes versées n'avaient pas de contrepartie réelle et que, n'ayant dès lors pas été engagées dans l'intérêt de la société B...et C...et n'ayant pas le caractère de charges au sens de l'article 39 du code général des impôts, elles étaient constitutives d'un acte anormal de gestion. Contrairement à ce que soutient la société requérante, l'administration, qui pouvait envisager de fonder les rappels litigieux sur un tel motif, n'a pas entendu dénoncer implicitement un abus de droit au sens des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et n'a donc pas méconnu les dispositions de l'article R. 64-2 du même livre en ne la mettant pas à même de demander la saisine du comité consultatif pour la répression des abus de droit.

5. Enfin, à supposer que la société requérante doive être regardée comme entendant réitérer en appel un moyen soulevé en première instance et tiré d'une méconnaissance par l'administration des dispositions de l'article L.80 D du livre des procédures fiscales, lequel impose la motivation des sanctions fiscales, elle n'assortit ce moyen, devant la cour, d'aucune précision permettant d'en apprécier le bien-fondé ni d'aucune critique utile des motifs par lesquels le tribunal l'a écarté.

Sur le bien-fondé des impositions :

6. Aux termes de l'article 38 du code général des impôts : " (...) le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises (...) ". Et aux termes de l'article 39 du code général des impôts : " 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : 1° les frais généraux de toute nature / (...) 5° Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice (...) ".

En ce qui concerne les provisions pour créances douteuses :

7. Une entreprise peut porter en provision et déduire des bénéfices imposables d'un exercice des sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle, à la condition que ces pertes ou charges soient nettement précisées quant à leur nature et susceptibles d'être évaluées avec une approximation suffisante, qu'elles apparaissent, en outre, comme probables eu égard aux circonstances constatées à la date de clôture de l'exercice et qu'enfin, elles se rattachent par un lien direct aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date par l'entreprise.

8. Il résulte de l'instruction que la société B...et C...a comptabilisé au 31 décembre 2011 des provisions pour créances douteuses pour un montant de 183 609,66 euros. Le vérificateur a remis partiellement en cause la déduction de charge correspondante, à hauteur d'un montant de 97 970,52 euros correspondant à des créances détenues sur huit clients, au motif que le caractère probable des pertes considérées n'était pas établi. La société produit à cet égard des courriers de simple relance non signés qu'elle dit avoir adressé à deux débiteurs en juillet 2011, ainsi qu'un échange de courriels avec une troisième société, faisant état d'une mésentente sur le principe d'un règlement. Ces seuls éléments, de même que le caractère ancien des créances invoqué par la requérante, ne permettent pas de tenir pour établi qu'il existait à la clôture de l'exercice 2011 un risque avéré de perte des créances qu'elle détenait sur ses clients, tenant notamment à leur situation financière ou à ce que, ayant fait toutes diligences pour recouvrer les sommes dues, celles-ci avaient échoué. C'est donc à bon droit que le service a refusé d'admettre le caractère déductible des provisions considérées.

En ce qui concerne les honoraires de gestion :

9. En vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de la prétention, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci. Il appartient, dès lors, au contribuable, pour l'application des dispositions précitées du code général des impôts, de justifier tant du montant des créances de tiers, amortissements, provisions et charges qu'il entend déduire du bénéfice net défini à l'article 38 du code général des impôts que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité. En ce qui concerne les charges, le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée. Dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'il s'y croit fondé,

d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

10. Le service a remis en cause la déductibilité des sommes de 60 000 euros versées en 2010 et 2011 à chacune des sociétés Cabinet Christian B...et Associés et Y., dirigées par les anciens associés égaux de la société B...et C..., devenue société X., au motif que cette dernière n'avait pas justifié de la réalité de prestations effectuées à son bénéfice par ces deux sociétés.

La société requérante, qui a présenté des factures émanant desdites sociétés libellées " honoraires de gestion ", soutient en appel que, ses anciens dirigeants étant des personnalités aux compétences reconnues dans le domaine de la protection de la propriété intellectuelle, leur assistance a permis à ses repreneurs de bénéficier d'un accompagnement dans la transition et d'avoir accès à de nouveaux marchés. Elle se borne pour le surplus à contester l'affirmation par le tribunal que " les prestations supposées être assurées par les sociétés Y. et Cabinet Christian B...et Associés sont redondantes avec les missions dévolues à la société Z. et aux organes dirigeants de la société requérante ", en alléguant que les services rendus par les sociétés de ses deux anciens associés, compte tenu de leur nature technique et de leur rôle de pérennisation de la clientèle, se distingueraient des fonctions de direction assurées par la société Z..

Ces seules allégations, dépourvues de toute précision et du moindre élément justificatif, ne sont toutefois pas de nature à remettre en cause le bien-fondé de l'analyse des premiers juges, qui ont relevé à juste titre " qu'il est impossible de connaître précisément le contenu des prestations facturées ; que si la société requérante justifie cette rémunération par la transmission de la clientèle, cette assertion n'est pas établie ; que l'existence de l'action éventuelle de M. B..., via sa société, pour convaincre les clients de la SAS B...et C...de rester en affaires avec elle n'est pas démontrée ; qu'il est surprenant qu'en 2011, plus d'un an après la cession des parts de la société requérante, une telle action soit encore nécessaire ; qu'en outre, il n'est pas allégué que ce rachat de parts par la société Z. n'impliquait pas le rachat de la clientèle ; que le rôle qu'aurait joué M. B...pour la présentation d'un nouveau client, IPEC, n'est pas davantage établi (...) qu'il n'est pas sérieusement contesté que la principale activité de [la] société [Y.] est de diriger ses clients vers la société requérante à la suite de la cession de clientèle intervenue entre elles ; que les interventions de M. C...en matière de pérennisation de la clientèle, de développement de l'activité dans le domaine des marques et logos et de l'accompagnement stratégique ne sont pas établies ". Il est par ailleurs constant que la direction de la société B...etC..., incluant logiquement toutes tâches de gestion, a été confiée à la société Z. moyennant une rémunération de 180 000 euros, en vertu d'un contrat du 1er mars 2010. Dans ces conditions, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve que les factures émanant des sociétés Cabinet Christian B...et Associés et Y., comptabilisées en 2010 et en 2011, étaient dépourvues de réelles contreparties pour la société requérante et que leur inscription en charges constitue un acte anormal de gestion justifiant la remise en cause des déductions subséquentes.

11. La société X. ne développe enfin aucun moyen propre à l'encontre des rappels qui lui ont été signifiés en matière de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2011.

Sur les pénalités pour manquement délibéré :

12. Il résulte de ce qui a été dit au point 10 que la société B...et C..., ainsi que le fait valoir le ministre, ne pouvait ignorer que les facturations des sociétés Cabinet Christian B...et Associés et Y., membres de son conseil de surveillance et dirigées par ses anciens associés, ne correspondaient pas à la réalisation effective de prestations et que les pièces supposées attester de telles prestations étaient dépourvues de valeur probante. Il est ainsi justifié par l'administration du bien-fondé de la majoration de 40 % pour manquement délibéré dont ont été assorties les impositions supplémentaires résultant de la remise en cause du caractère déductible des honoraires de gestion, en vertu du a. de l'article 1729 du code général des impôts.

13. Il résulte de tout ce qui précède que la société X. n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande.

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

14. L'Etat n'étant pas la partie perdante dans la présente instance, les conclusions de la société X. tendant à ce qu'une somme soit mise à sa charge titre des frais d'instance qu'elle a exposés doivent être rejetées.

DECIDE :

Article 1er : La requête de la société X. est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la SAS X. et au ministre de l'action et des comptes publics.

Délibéré après l'audience du 20 juin 2019, à laquelle siégeaient :

M. Aymard de Malafosse, président,
M. Laurent Pouget, président-assesseur,
Mme Marie-Pierre Beuve Dupuy, premier conseiller,

Lu en audience publique, le 25 juillet 2019.

Le rapporteur,
Laurent POUGET Le président,
Aymard de MALAFOSSE Le greffier,
Christophe PELLETIER

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne, et à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution du présent arrêt.