

N° 369929

**Ministre délégué, chargé du budget
c/ société Gamboni Restauration**

3^e et 8^e sous-sections réunies

Séance du 19 mars 2014

Lecture du 9 avril 2014

CONCLUSIONS

M. Vincent Daumas, rapporteur public

1. La présente affaire pose la question de savoir ce que recouvre, pour l'application des dispositions du livre des procédures fiscales relatives aux vérifications de comptabilité, la notion de « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés » – notion que ni le législateur ni le pouvoir réglementaire n'ont jugé utile de préciser.

Cette notion a été introduite dans le livre des procédures fiscales par l'article 103 de la loi de finances pour 1990¹, qui a modifié ce code sur plusieurs points. Pour s'en tenir à ceux qui nous intéressent directement, le législateur a d'abord précisé, à l'article L. 13 du LPF relatif à la vérification de comptabilité, les éléments sur lesquels porte ce contrôle « lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés ». Il a défini, à l'article L. 102 B du LPF, le délai dans lequel les contribuables doivent conserver ces éléments. Il a ensuite prévu, à l'article L. 47 A du LPF, les pouvoirs du vérificateur et les garanties accordées aux contribuables dans une telle hypothèse – le législateur y emploie la même expression : « lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés ». Enfin il a indiqué, à l'article L. 74 du LPF, que ces dispositions, qui prévoient l'évaluation d'office des bases d'imposition en cas d'opposition à contrôle, s'appliquent également lorsque le contribuable s'oppose « à la mise en œuvre du contrôle dans les conditions prévues à l'article L. 47 A ».

L'objectif poursuivi par le législateur était de rendre plus efficace les vérifications de comptabilité. L'administration avait constaté qu'en pratique, la présentation par l'entreprise vérifiée d'une comptabilité papier pouvait constituer un frein au contrôle lorsque le volume des documents était très important alors que bien souvent, l'entreprise disposait de ces documents sous forme de fichiers informatiques et tenait sa comptabilité au moyen de logiciels spécialisés. Il s'agissait de mettre l'administration et le contribuable sur un pied d'égalité en permettant à celle-ci d'avoir accès à la comptabilité sous la forme utilisée par l'entreprise pour assurer sa tenue, c'est-à-dire, le cas échéant, sous forme informatique, avec les mêmes outils.

C'est pourquoi le législateur a prévu, à l'article L. 13 du LPF, que « lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés », le contrôle porte sur trois séries

¹ Loi n° 89-935 du 29 décembre 1989.

d'éléments : les données, les traitements et la documentation. Les données et traitements informatiques concernés sont définis très largement : il s'agit de tous ceux qui « concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations » du contribuable. Il en va de même de la documentation, que le texte décrit comme celle « relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements ». Il s'agit de permettre à l'administration de procéder aux tests nécessaires à la vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures comptables.

Toutefois, la réalisation de ces tests ne doit pas conduire à gêner plus que nécessaire l'activité normale de l'entreprise. C'est pourquoi l'article L. 47 A prévoit que le contrôle peut être effectué selon trois modalités distinctes, au choix du contribuable : soit il laisse le vérificateur travailler sur le matériel qu'il utilise ; soit il demande à effectuer lui-même, sur ce matériel, les traitements informatiques que souhaite réaliser le vérificateur ; soit enfin il met à la disposition du vérificateur une copie des données, traitements et documents qu'il utilise – bref, il duplique à l'usage du vérificateur l'environnement comptable informatique de l'entreprise.

2. Ce cadre posé, nous pouvons en venir aux données de l'affaire.

La société Gamboni Restauration exploite un restaurant sous l'enseigne commerciale « La Maison Gamboni », à Lyon. L'administration fiscale a conduit dans ses locaux la procédure de visite et de saisie prévue à l'article L. 16 B du LPF. Puis elle a procédé à une vérification de sa comptabilité. Le vérificateur a estimé que le système de caisses enregistreuses utilisé par la société permettait de considérer que sa comptabilité était, au moins en partie, tenue au moyen de systèmes informatisés. En conséquence, le vérificateur a demandé à effectuer certains traitements informatiques sur ces caisses et indiqué à la société les trois options qui lui étaient ouvertes en vertu des dispositions de l'article L. 47 A du LPF. Le gérant de la société a répondu que les caisses, bien que dotées des fonctionnalités nécessaires, n'étaient pas utilisées pour centraliser les recettes de la société et qu'en conséquence, il ne pouvait pas mettre à la disposition du vérificateur les données informatiques réclamées, qui n'avaient jamais été conservées. Le vérificateur, persistant dans son analyse, a considéré que la société avait méconnu l'obligation de conservation des données figurant à l'article L. 102 B du LPF et qu'en rendant impossible la vérification de comptabilité selon les modalités précisées par l'article L. 47 A, elle s'était placée en situation d'opposition à contrôle fiscal.

A l'issue de ce contrôle, l'administration a mis en recouvrement des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, dont une partie ont été établis selon la procédure d'évaluation d'office et assortis de la majoration de 100 % pour opposition à contrôle fiscal prévue à l'article 1732 du code général des impôts. Seuls ces derniers sont encore contestés devant vous, c'est sur eux que nous nous concentrons. Le tribunal administratif de Lyon en a prononcé la décharge au motif que le seul fait de n'avoir pas conservé, avant l'envoi de l'avis de vérification, les données informatiques réclamées par le vérificateur n'était pas constitutif d'une opposition à contrôle fiscal, ce dont le tribunal a déduit que la procédure d'évaluation d'office suivie par l'administration était irrégulière. Le jugement du tribunal administratif a été publié (RJF 10/2011 n° 1062). Son dispositif a été confirmé par la cour administrative d'appel de Lyon, saisie par le ministre, mais pour des motifs différents : la cour a jugé, contrairement à la position défendue par l'administration, que la comptabilité de la société n'était pas tenue au moyen de systèmes

informatisés au sens des dispositions des articles L. 13 et L. 47 A du LPF et que, dès lors, l'administration n'avait pu regarder le refus de se soumettre aux modalités particulières de vérification des comptabilités informatisées comme caractérisant une opposition au contrôle. L'arrêt de la cour, signalé par la cour elle-même pour son intérêt jurisprudentiel², a également été publié (RJF 11/2013 n° 1054).

Le ministre se pourvoit en cassation. Il ne conteste que la partie de l'arrêt par laquelle la cour a statué sur les suppléments d'impôt sur les sociétés établis au titre des exercices clos en 2001 et 2002 et les rappels de TVA mis en recouvrement au titre de la période du 1^{er} octobre 2000 au 31 août 2003 – c'est-à-dire dire que, comme nous vous l'indiquons, son pourvoi ne concerne que les impositions établies selon la procédure d'évaluation d'office. Les moyens soulevés à son appui peuvent être regroupés en deux critiques distinctes.

3. La première est intéressante – et délicate. Elle est dirigée contre les motifs par lesquels la cour a jugé que la société ne tenait pas sa comptabilité au moyen de systèmes informatisés.

3.1. La jurisprudence n'a pas tenté jusqu'à présent de donner une définition générale de ce qu'est une « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés » – et c'est sans doute prudent.

Une seule de vos décisions contient des précisions utiles sur cette notion.

Nous écartons, à cet égard, votre décision *Société Paolo Nancéienne* du 24 septembre 2003 (n° 237990, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 12/2003 n° 1393). Vous y avez jugé, au détour de longs motifs dont ce n'était pas du tout le point central, qu'un contrôle effectué sur la caisse enregistreuse de la société vérifiée « se rattachait aux opérations de vérification de la comptabilité de la société prévues à l'article L. 47 du livre des procédures fiscales » et que, par conséquent, la société ne pouvait utilement soutenir que l'administration se serait, à tort, fondée sur les dispositions des articles L. 13, 2nd alinéa et L. 47 A du LPF. Au regard du moyen qui vous était présenté, on ne peut rien déduire de ces motifs pour éclairer la question qui nous occupe.

Plus intéressante est votre décision *SARL Le Saint-Louis* du 24 août 2011 (n° 318144, aux tables du Recueil et à la RJF 11/2011 n° 1176, concl. J. Boucher à la Revue de droit fiscal n° 50 du 15 décembre 2011 com. 631). Dans un cas où la comptabilité était tenue au moyen, d'une part, d'un progiciel de comptabilité dans lequel étaient reportées les recettes journalières des différentes activités de l'entreprise et, d'autre part, d'un logiciel informatique de caisse, vous avez jugé que la seule circonstance que ce dernier logiciel n'était pas connecté au progiciel de comptabilité ne faisait pas obstacle à ce que la comptabilité fût regardée comme tenue au moyen de systèmes informatisés, au sens des dispositions du 2nd alinéa de l'article L. 13 du LPF. Vous avez procédé par faisceau d'indices – de sorte qu'on ne peut prétendre lire *a contrario* votre décision. Mais vous avez bien eu le sentiment de trancher une question qui n'était pas évidente puisque cette décision a été mentionnée aux tables du Recueil sur ce point.

² Il porte le code de publication C+.

La jurisprudence des cours administratives d'appel est bien sûr plus riche. Mentionnons, sans prétendre à l'exhaustivité, trois arrêts publiés. La cour de Douai a jugé que la comptabilité d'un restaurant doit être regardée comme tenue au moyen de systèmes informatisés dès lors que l'entreprise utilise un ordinateur sur lequel est installé un logiciel de facturation servant à enregistrer les commandes des clients et à éditer les notes remises à ces derniers et que les données de ce progiciel de gestion de caisse concourent à la formation des résultats comptables (CAA Douai, 19 juillet 2011, SARL Le Palais du Dragon, n° 09DA01330, C, RJF 1/2012 n° 43 – relevons que vous avez refusé d'admettre le pourvoi en cassation introduit contre cet arrêt sur le point qui nous intéresse : CE (na) 29 octobre 2012, SARL Le Palais du Dragon, n° 352797, RJF 3/2013 n° 325). La cour de Marseille a jugé que la comptabilité d'un restaurant – encore un – ne peut être regardée comme tenue au moyen d'un système informatisé au seul motif que les caisses enregistreuses offrent des fonctionnalités de gestion des stocks et différentes possibilités de connexion, alors que le contribuable n'utilise en fait ces caisses que pour la gestion des prises de commande et des encaissements et ne dispose ni d'un système d'exploitation gérant les données des caisses, ni d'un progiciel de comptabilité (CAA Marseille, 1^{er} février 2013, M. M... et min. c/ M. M..., n° 09MA03405 et 09MA03918, C+, RJF 8-9/2013 n° 845 – relevons que le ministre ne s'est semble-t-il pas pourvu en cassation dans cette affaire). Enfin la cour de Bordeaux a jugé que les informations contenues dans un progiciel utilisé par un pharmacien, permettant notamment de facturer et d'encaisser les ventes et de gérer les stocks et qui recense l'ensemble de ses recettes journalières, concourent à la formation des résultats comptables et entrent donc dans le champ du contrôle des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que ce progiciel n'est pas connecté au logiciel de comptabilité (CAA Bordeaux, 31 janvier 2013, min. c/ M. D..., n° 11BX03426, C, RJF 7/2013 n° 736 ; la cour reproduisait là la solution dégagée par votre décision *SARL Le Saint-Louis*).

De l'état de la jurisprudence on peut déjà tirer deux enseignements qui nous paraissent solides. En premier lieu, peu importe les fonctionnalités dont sont dotés les équipements informatiques utilisés par le contribuable : seule compte la manière dont il les utilise effectivement. Ce point est peu contestable au regard des termes employés par la loi, même si à notre avis – et la présente affaire l'illustre assez bien – il peut poser de redoutables problèmes de preuve à l'administration dans l'hypothèse où le contribuable s'oppose à ce que le vérificateur accède à ces équipements au motif qu'ils ne concourent pas à l'établissement de sa comptabilité. En second lieu, la seule circonstance qu'une « rupture de charge » existe entre deux applications informatiques, c'est-à-dire qu'il n'y ait pas de transmission informatisée des données entre ces deux applications, notamment entre une application de gestion ou de caisse et une application comptable, ne suffit pas pour considérer que la comptabilité n'est pas tenue au moyen de systèmes informatisés. Ce point est certainement conforme à l'intention du législateur – nous l'avons dit, il s'agissait de mettre l'administration et le contribuable sur un pied d'égalité en autorisant la première à disposer des mêmes outils informatiques que ceux utilisés par le contribuable pour établir sa comptabilité, afin d'assurer l'efficacité du contrôle.

3.2. Au-delà, se pose la question de savoir si toute utilisation d'un outil informatique à un stade quelconque de l'élaboration de données qui seront inscrites en comptabilité doit conduire à considérer que la comptabilité est « tenue au moyen de systèmes informatisés ».

A cette question, l'administration répond affirmativement. Sa position a été formalisée pour la première fois dans une instruction de 2006 (13 L-1-06, au BOI n° 12 du 24 janvier 2006) dans laquelle elle affirme que les contribuables concernés par le contrôle des comptabilités informatisées sont « tous les contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables, dès lors que leur comptabilité est tenue, en tout ou partie, au moyen de systèmes informatisés et également lorsque ces systèmes participent directement ou indirectement à la justification d'une écriture comptable » (point 11 de l'instruction – c'est nous qui soulignons). Partant de cette définition très large, elle inclut logiquement dans le champ de ce contrôle « toutes les caisses enregistreuses dotées de procédés de mémorisation et de calcul, dont les informations, données et traitements concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables et à l'élaboration des déclarations obligatoires » (point 35 de l'instruction). Cette interprétation très large de la loi est toujours d'actualité puisqu'elle a été reprise au BOFiP³. A la suivre, il nous semble qu'un contribuable doté d'un ordinateur qui utilise une feuille de calcul établie sous un tableur quelconque pour faire le total de ses recettes journalières – ou même d'une partie seulement de ses recettes – avant de reporter ce total en comptabilité entre lui aussi dans le champ des obligations et garanties relatives au contrôle des comptabilités informatisées.

Une telle interprétation de la loi se défend au regard de l'objectif poursuivi par le législateur. Mais elle sollicite la lettre même du texte : celui-ci emploie le terme de « systèmes informatisés », ce qui suggère une idée d'ensemble, plutôt que le terme de « logiciel », « traitement » ou « application » informatique. Et nous n'avons pas trouvé, dans les travaux préparatoires de la loi de finances pour 1990, d'appui exprès en faveur d'une lecture aussi large.

En outre, l'évolution des textes depuis la loi de finances pour 1990 pourrait vous inciter à adopter une lecture sensiblement plus stricte que celle que fait l'administration.

Le législateur est tout d'abord intervenu pour prévoir que l'obligation de présentation des documents comptables à laquelle les contribuables sont tenus en cas de mise en œuvre d'une vérification de comptabilité peut être satisfaite par la mise à disposition d'une version informatique de ces documents, « lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés » – on retrouve encore la même expression. Cette faculté a été prévue au I de l'article L. 47 A, introduit par la loi de finances rectificative pour 2007⁴.

Puis, tout récemment, le législateur a transformé cette faculté en une obligation. Dans leur rédaction issue de la troisième loi de finances rectificative pour 2012⁵, les dispositions du I de l'article L. 47 A prévoient que, « lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés », le contribuable « satisfait » à l'obligation de présentation de ses documents comptables en remettant à l'administration la copie des fichiers correspondants. Indiquons qu'outre l'emploi de l'indicatif, les travaux préparatoires de cette loi ne laissent aucun doute sur les intentions du législateur : celui-ci a clairement entendu prévoir une obligation de présentation des documents comptables sous forme dématérialisée. Pour permettre aux contribuables de s'adapter, il a d'ailleurs prévu qu'elle ne s'appliquerait qu'aux contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1^{er} janvier 2014.

³ BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 n° 30 et n° 180.

⁴ Article 18 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007.

⁵ Article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012.

Or cette nouvelle obligation est d'une portée très vaste : les contribuables potentiellement concernés sont tous ceux tenus à l'obligation de présentation des documents comptables prévue à l'article 54 du CGI⁶ et la présentation sous forme dématérialisée porte sur l'ensemble des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général – ce qui inclut notamment toutes les écritures enregistrées sur le livre-journal⁷. En outre, le législateur a prévu de sanctionner lourdement la méconnaissance de cette nouvelle obligation : d'une part, il a créé une amende spécifique qui figure au nouvel article 1729 D du CGI, en principe égale à 0,5 % du chiffre d'affaires de l'entreprise vérifiée ; d'autre part, il a expressément indiqué, à l'article L. 74 du LPF, que la procédure d'évaluation d'office s'applique en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle dans les conditions prévues au I de l'article L. 47 A.

Compte tenu de la portée de l'obligation qui figure désormais au I de l'article L. 47 A et des lourdes sanctions qui peuvent être infligées si elle est méconnue, la définition de son champ d'application par référence aux hypothèses dans lesquelles « la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés » nous paraît devoir être interprétée strictement. Le législateur n'a pu vouloir obliger les entreprises concernées à s'équiper d'outils informatiques dont elles ne disposaient pas jusqu'alors – cela ne ressort d'ailleurs nullement des travaux préparatoires de la troisième loi de finances rectificative pour 2012. Aussi sommes-nous très tenté de définir le champ d'application de l'obligation qui figure désormais au I de l'article L. 47 A en fonction du contenu de cette obligation. C'est-à-dire de considérer que la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée n'est imposée qu'aux contribuables qui sont dotés et utilisent des progiciels de comptabilité leur permettant d'établir ces documents.

Et dès lors que l'on entend en ce sens – restrictif – la notion de « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés », au sens du I de l'article L. 47 A, il paraît difficile de ne pas adopter une lecture identique de la même notion employée par le II de ce même article ainsi que par l'article L. 13 du LPF. Bref, si vous deviez préciser aujourd'hui la notion de « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés », nous vous inviterions à indiquer, reprenant les termes mêmes employés par le I de l'article L. 47 A, que celle-ci implique l'utilisation par le contribuable d'un progiciel de comptabilité permettant la tenue sous une forme dématérialisée des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général.

3.3. Ceci dit, la présente affaire ne nous semble pas absolument l'imposer.

Qu'a jugé la cour ? Au vu des résultats de l'instruction, elle a considéré qu'au cours de la période litigieuse, la société disposait de plusieurs caisses enregistreuses et d'un ordinateur doté d'un logiciel permettant de centraliser leurs données, de les exploiter et de les archiver. Toutefois, elle a ensuite relevé, d'une part, qu'il n'était pas établi que l'ensemble des recettes étaient effectivement centralisées, alors que la société soutenait que l'une de ses caisses n'était pas reliée aux autres, que les recettes de ses repas d'affaires n'étaient pas enregistrées sur ces caisses et qu'elle produisait des fiches manuscrites de totalisation de ses données

⁶ Il s'agit des contribuables imposés selon les règles des BIC, des BNC, des BA, à l'exclusion de ceux soumis aux régimes micro-BIC et micro-BNC ou au forfait agricole.

⁷ Voir aussi les précisions apportées à cet égard par les dispositions de l'article A. 47 A-1 du livre des procédures fiscales, prises pour l'application de l'article L. 47 A.

journalières de caisse. Elle a également relevé, d'autre part, qu'il n'était pas établi que la société utilisait un progiciel de comptabilité pour l'édition de ses documents comptables. Au vu de ces deux éléments – absence de centralisation de la totalité des recettes journalières, absence d'utilisation d'un progiciel de comptabilité, la cour a jugé que la comptabilité de la société n'était pas tenue au moyen de systèmes informatisés.

Ecartons d'emblée certains des moyens du ministre. Contrairement à ce qu'il soutient, l'arrêt n'est pas entaché d'insuffisance de motivation – le raisonnement de la cour est clair et elle n'était pas tenue de répondre à l'ensemble des arguments qui lui étaient soumis. La cour n'a pas non plus dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la société n'utilisait pas de progiciel de comptabilité – ce point était contesté par la société et aucune des pièces du dossier ne démontre clairement le contraire. Et si le ministre soutient que la cour n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations, ce moyen n'est pas assorti d'une argumentation qui permettrait de le regarder comme un moyen autonome.

Le moyen qui peut faire hésiter, en revanche, est celui tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit et entaché son arrêt de dénaturation en jugeant que la comptabilité de la société n'était pas « tenue au moyen de systèmes informatisés ».

Vous pouvez prendre ce moyen au pied de la lettre, tel qu'il est énoncé. Mais vous pouvez aussi, à notre avis, le regarder comme tiré d'une erreur de qualification juridique des faits. Vous n'avez pas défini la nature du contrôle que vous exercez, en tant que juge de cassation, sur la notion de comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés. Toutefois, votre décision *SARL Le Saint-Louis* précitée opte pour un contrôle de qualification sur la notion de « traitement informatique » au sens de l'article L. 47 A du LPF. Il nous semble que vous devez faire le même choix, compte tenu de l'importance de la notion de « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés », qui commande l'entrée dans le champ des obligations et des garanties propres à la vérification des comptabilités informatisées.

Ceci précisé, comment répondre sur ce point au pourvoi ? Il nous semble que trois réponses sont envisageables.

Si vous vous ralliez à la lecture administrative de la loi fiscale, qui définit très largement la notion de « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés », il nous semble que vous devez accueillir la critique du ministre sous l'angle de l'erreur de droit. Ni l'absence d'un progiciel de comptabilité ni l'absence de centralisation de la totalité des recettes de la société ne permettent d'écarter cette qualification : une totalisation seulement partielle des recettes journalières par des moyens informatiques suffirait à considérer que la société entrerait dans le champ des dispositions relatives à la vérification des comptabilités informatisées. Vous pourriez alors censurer la cour faute d'avoir recherché si la société avait mobilisé, à un stade quelconque de l'élaboration des données portées en comptabilité, des moyens informatiques. Pour les raisons que nous avons indiquées, ce n'est pas cette solution que nous proposerons.

Si au contraire vous pensez qu'il y a lieu de définir restrictivement la notion de « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés », vous pourriez préciser, comme nous l'indiquons tout à l'heure, que celle-ci implique l'utilisation par le contribuable d'un progiciel de comptabilité permettant la tenue sous une forme dématérialisée des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général. La cour ayant

relevé l'absence d'utilisation d'un progiciel de comptabilité, par une appréciation souveraine qui n'est pas entachée de dénaturation, ce motif suffirait pour justifier la qualification retenue par la cour. C'est la solution qui a notre préférence.

Enfin il serait possible de retenir une solution moins engageante, qui consisterait à redresser légèrement la rédaction de l'arrêt attaqué au vu des faits, tels qu'ils ressortent des pièces du dossier soumis aux juges du fond. Même en n'excluant pas la définition très large défendue par l'administration, il ne nous semble pas en effet que la cour ait commis d'erreur de qualification juridique des faits. A la lecture du dossier soumis aux juges du fond, il apparaît en effet que la société contestait utiliser le moindre procédé informatique pour tenir sa comptabilité. Elle soutenait qu'elle ne procédait pas même à une totalisation partielle des recettes journalières réalisées grâce aux trois caisses enregistreuses raccordées et qu'elle se bornait à utiliser les fonctions de centralisation de ce système de caisse pour corroborer le brouillard de caisse qu'elle tenait manuellement. C'est un peu difficile à croire compte tenu du volume des recettes encaissées quotidiennement – la maison Gamboni est un gros établissement – mais force est de constater que l'administration n'apportait guère d'éléments probants pour contrer ces affirmations. Aussi vous pourriez juger qu'en relevant, outre la circonstance que la société n'utilisait pas de progiciel de comptabilité, que celle-ci, bien que dotée du matériel nécessaire, ne procédait à aucune centralisation de ses recettes journalières de manière informatique, et en en déduisant que sa comptabilité n'était pas tenue au moyen de systèmes informatisés, la cour n'a pas commis d'erreur de qualification juridique.

4. La seconde critique contenue dans le pourvoi du ministre est dirigée contre les motifs par lesquels la cour a refusé de voir dans l'attitude de la société une opposition à contrôle fiscal.

Selon le moyen, la cour a méconnu l'article L. 74 du LPF en jugeant que la société ne s'était pas opposée au contrôle fiscal au motif qu'elle avait produit une comptabilité sur support papier. Mais le moyen est en toute rigueur inopérant car il critique un raisonnement que la cour n'a pas tenu – ou pour le dire autrement, il manque sa cible en critiquant autre chose que ce qui figure dans l'arrêt attaqué. Tout ce que la cour a jugé en effet, c'est que, dès lors que la comptabilité de la société ne pouvait être regardée comme « tenue au moyen de systèmes informatisés », l'administration ne pouvait qualifier d'opposition à contrôle fiscal le refus de se soumettre aux modalités particulières de vérification des comptabilités informatisées. La cour relève aussi, c'est vrai, la circonstance que la société a produit une comptabilité papier mais ce n'est absolument pas le cœur de son raisonnement.

Ces conclusions sont déjà trop longues mais nous voudrions tout de même indiquer qu'à notre sens, l'administration a dégainé beaucoup trop vite, dans cette affaire, l'arme de l'opposition à contrôle fiscal. Elle a déduit cette opposition de la seule circonstance que le contribuable n'avait pas présenté les données permettant la mise en œuvre du contrôle des comptabilités informatisées selon les modalités prévues par l'article L. 47 A du LPF, alors que, selon l'administration, la société entraînait dans le champ de ce contrôle. Ce faisant, l'administration s'est conformée à sa propre doctrine certes (cf. l'instruction précitée 13 L-1-06 du 24 janvier 2006, n° 162 à 165, reprise au BOFiP⁸). Mais en établissant un lien mécanique entre défaut de présentation de la comptabilité dans les formes requises par la loi et opposition à contrôle fiscal, elle nous semble en délicatesse avec votre jurisprudence

⁸ BOI-CF-IOR-60-40-30 n° 510 à 540.

(cf. par exemple CE 7 avril 2010, min. c/ SARL Migole, n° 325292, inédite au Recueil, à la RJF 3/2010 n° 266 ; CE 10 avril 1991, M. D... F..., n° 107710, au Recueil p. 131 et à la RJF 6/1991 n° 868 avec concl. J. Arrighi de Casanova p. 424).

Par ces motifs nous concluons :

- au rejet du pourvoi du ministre ;
- et à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.