

**N° 386458**  
**M. et Mme B...**

**N° 386459**  
**Société Le Carlotta**

**9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies**  
**Séance du 4 janvier 2017**  
**Lecture du 18 janvier 2017**

## **Conclusions**

**Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public**

La SARL Le Carlotta, dont M. et Mme B... sont associés, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle le vérificateur a écarté la comptabilité comme irrégulière et non probante et reconstitué les recettes imposables. Il en est résulté, pour la SARL, des rappels de TVA, assortis de pénalités pour manquement délibéré, et pour les époux B..., des suppléments d'impôt sur le revenu - la SARL ayant opté pour la soumission de ses résultats à cet impôt au nom de ses associés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux – assortis également de pénalités.

Les requérants ont obtenu la décharge partielle de ces impositions et pénalités devant le tribunal administratif de Caen au motif que le vérificateur n'avait pas suffisamment informé le gérant de la SARL sur la nature des traitements informatiques envisagés sur le logiciel de caisse permissif « First Class 2000 » que cette société avait utilisé à compter du 13 novembre 2005. A l'inverse, la cour administrative d'appel de Nantes, saisie à la fois par les époux et le ministre, a jugé que l'information donnée sur le traitement informatique envisagé était suffisante et que le moyen retenu par le tribunal ne justifiait donc pas la décharge qu'il avait accordée. Saisie par l'effet dévolutif de l'appel, elle n'a accordé qu'une décharge très partielle des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et rappels de TVA de l'année 2005, au motif que le vérificateur avait indûment majoré le prix de vente du vin dans l'application de la méthode des vins pour la reconstitution des recettes, remis à la charge des contribuables le restant des cotisations et pénalités dont ils avaient été déchargés en première instance, et rejeté le surplus de leurs conclusions.

Les époux B... et la SARL se pourvoient en cassation contre ces arrêts en tant qu'ils leur font grief. Ils soulèvent des moyens identiques.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Commençons par examiner celui tiré, par une argumentation qui tangente également l’invocation d’une dénaturation, de ce que la cour a commis une erreur de droit en estimant suffisante l’information donnée par le vérificateur sur la nature des traitements informatiques envisagés, sur le fondement du II de l’article L. 47 A du LPF.

Aux termes de ces dispositions : « *En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés et lorsqu'ils envisagent des traitements informatiques, les agents de l'administration fiscale indiquent par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. Le contribuable formalise par écrit son choix parmi l'une des options suivantes : / a) Les agents de l'administration peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ; / b) Celui-ci peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. (...) / c) Le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. (...)* ».

Vous jugez que cette information, si elle ne doit pas nécessairement intervenir avant la visite sur place du vérificateur, doit en revanche intervenir au plus tard au moment où ce dernier décide de procéder au traitement informatique de la comptabilité informatisée (CE, 16 juin 2003, *SARL Le Veneto*, n° 236503, RJF 10/03 n° 1128, concl. F. Séners BDCF 10/03 n° 123).

En revanche, vous n’avez jamais expressément tranché le degré de précision de l’information ainsi exigée de l’administration. Tout au plus avez-vous jugé, sous votre casquette de juge du fond et en formation de chambre jugeant seule, qu’en adressant à une société un courrier lui indiquant que les traitements informatiques envisagés visaient « *à contrôler la fiabilité des recettes déclarées par l'examen des disquettes de sauvegarde effectuées sur caisse* », l’administration avait suffisamment exposé la nature des investigations souhaitées pour permettre de choisir entre les trois options prévues par le II de l’article L. 47 A du LPF (v. CE, 8<sup>e</sup> CJS, 22 juillet 2016, *Société BMC*, n° 388367, inédite au Recueil).

La lettre même du texte impose que l’administration informe par écrit le contribuable de la « nature » des « investigations » souhaitées, c’est-à-dire des recherches minutieuses et analyses dont elle désire la réalisation par des traitements informatiques. Le service doit donc, selon nous, donner au contribuable un minimum d’informations non seulement sur les données sur lesquelles il souhaite faire porter ces recherches (tel type de recettes ou de dépenses, par exemple, pour la totalité de la période vérifiée ou pour seulement telle ou telle période, ... etc), mais aussi des indications sur la nature même de ces recherches, c’est-à-dire des traitements qu’il en envisage.

Evidemment, il ne saurait être question d’exiger de l’administration qu’elle dresse à ce stade un catalogue détaillé de ces traitements informatiques, à l’instar d’un quasi cahier des charges des investigations à réaliser, ce qui correspondrait davantage à la deuxième étape de la procédure, consistant à ce que « *l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire*

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

*désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer* », en cas de choix par le contribuable de réaliser lui-même les traitements. Mais l'information donnée ne saurait pour autant se borner à des généralités à ce point vagues qu'elles laisseraient le contribuable dans une incertitude totale sur l'ampleur et la nature des investigations, et donc des traitements informatiques, dont l'administration envisage la réalisation.

En effet, l'objet même de cette information étant de permettre au contribuable, en réponse à la lettre qu'il reçoit, d'effectuer son choix entre les trois options d'accomplissement des traitements ouvertes par l'article L. 47 A (réalisation soit par l'administration directement sur le matériel utilisé par le contribuable, soit par le contribuable sur son propre matériel, soit encore par l'administration sur des copies mises à disposition par le contribuable), l'information ainsi donnée par le service doit être suffisamment précise sur la nature de ces investigations pour permettre au contribuable de prendre une décision éclairée, notamment quant aux conséquences, en termes de charge et de complexité de travail, de la deuxième option consistant à effectuer lui-même les traitements.

En exigeant un tel degré d'information, vous ne ferez que donner sa pleine portée à une exigence qui trouve son fondement dans la lettre de la loi elle-même, sans pour autant bouleverser les pratiques. Vous ne ferez en effet que valider l'interprétation qui en est donnée par la doctrine. Celle-ci rappelle ainsi que la « *formalisation écrite de la nature des investigations envisagées par l'administration a pour objet de donner au contribuable une information précise lui permettant de faire son choix sur les modalités de traitement en toute connaissance de cause* », et donne à titre d'exemple d'une description de traitement envisagé l'illustration suivante : « *Je souhaite vérifier que les créances acquises sont facturées sur le bon exercice. Pour ce faire, j'ai besoin de vérifier les dates de conclusions des marchés, les dates de commandes correspondantes avec les dates de facturation* » (BOFIP, BOI-CF-IOR-60-40-30-20131213, paragraphe 120).

Enfin, la nature de votre contrôle de cassation sur l'appréciation portée par les juges du fond sur le caractère suffisamment précis de l'information délivrée nous paraît devoir se limiter à la dénaturation, à l'instar par exemple de votre contrôle sur l'appréciation du caractère suffisamment motivé d'une proposition de rectification (CE, 26 janvier 1994, *P...*, n° 118900, p. 32, RJF 3/94 n° 259).

En l'espèce, le vérificateur a adressé le 2 septembre 2008 une lettre à la SARL par laquelle il précisait que les traitements envisagés visaient « *au contrôle des recettes et leur intégration en comptabilité* » et identifiait les « *données utiles au traitement* » comme étant « *1) données de caisse : bandes de contrôle dématérialisées ou fichiers de bases de données correspondants ; 2) comptabilité générale et gestion commerciale* ». Il rappelait ensuite le choix ouvert au contribuable entre les trois options de réalisation des traitements. La cour a jugé que cette description était de nature à permettre au gérant de la société de faire son choix entre les trois options.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Toutefois, il nous semble que les indications données par le service sur la nature des traitements envisagés, renvoyant à la comptabilité de manière globale, étaient beaucoup trop générales et imprécises pour mettre en mesure le contribuable d'effectuer son choix, comme l'avait d'ailleurs jugé le tribunal administratif. Il était impossible pour le gérant de savoir si, dans l'hypothèse où il choisirait de réaliser lui-même le traitement en retenant la deuxième option, cela impliquerait beaucoup ou peu de traitements ni si ceux-ci seraient complexes ou non ; il était dans l'impossibilité d'avoir la moindre idée du temps que lui prendrait la réalisation des investigations souhaitées par l'administration.

La réponse du ministre, selon laquelle il n'est pas possible au vérificateur d'anticiper les traitements nécessaires, nous semble contraire à l'esprit de la loi et au but même de l'information donnée au contribuable : le service ne peut se borner à indiquer sans aucune précision supplémentaire qu'il souhaite des traitements des données de caisse et de la comptabilité générale.

Par suite, en estimant que ces informations étaient suffisamment précises pour permettre au contribuable d'effectuer un choix éclairé entre les trois options qui lui étaient ouvertes par l'article L. 47 A du LPF, alors que ce courrier ne comportait pas d'information sur la nature concrète des investigations envisagées par voie de traitements informatiques, la cour nous semble avoir entaché son arrêt de dénaturation et d'erreur de droit.

Ce moyen ne vous conduira toutefois qu'à une cassation partielle des arrêts attaqués, puisque seule une partie des redressements ont été fondés sur les résultats de cette vérification de comptabilité informatisée. Ainsi, s'agissant du pourvoi de la SARL, ce moyen ne vous conduira à annuler l'arrêt de la cour qu'en tant qu'il a statué sur les conclusions de la requête du ministre du budget tendant à ce que soient remis à la charge de cette société les rappels de TVA qui lui avaient été réclamés au titre de la période du 14 novembre 2005 au 31 mars 2008, pendant laquelle le logiciel First Class avait été utilisé, et dont le tribunal administratif de Caen l'avait déchargée. Quant au pourvoi des époux B..., la vérification de comptabilité informatisée ayant concerné les bénéfices de la société réalisés au titre des exercices clos les 31 mars 2006 et 31 mars 2007 et imposés entre leurs mains à l'impôt sur le revenu au titre de 2006 et de 2007, ce moyen remet en cause l'arrêt en tant seulement qu'il a, sur l'appel du ministre, remis à la charge des époux les suppléments d'IR auxquels ils ont été assujettis au titre de ces années et dont ils avaient été déchargés en première instance, mais laisse intacte l'arrêt en tant qu'il a statué sur la cotisation supplémentaire d'IR de l'année 2005.

Pour le surplus des conclusions des requérants, vous pourrez accueillir un autre moyen soulevé par les pourvois. Ce moyen est tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la méthode de reconstitution des recettes mise en œuvre par le vérificateur, fondée sur les achats et consommations de liquides, n'était pas radicalement viciée dans son principe alors qu'elle ne prenait pas en compte les produits liquides vendus dans les menus « vins compris », dont les recettes étaient déclarées avec les produits solides.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Le vérificateur n'a reconstitué que le chiffre d'affaires « liquides » du restaurant, à partir des factures des fournisseurs, puis il a appliqué la méthode « des vins » pour déterminer le chiffre d'affaires global de l'établissement, en multipliant le chiffre d'affaires par un coefficient fondé sur le rapport entre les solides et les liquides. Pour le chiffre d'affaires des liquides, le vérificateur a retenu le chiffre d'affaires « boissons » apparaissant au compte de résultat (soit 240 000 €).

Devant les juges du fond, les contribuables avaient soutenu que la méthode employée était viciée dans son principe dès lors que le vérificateur n'avait pas tenu compte de l'existence de menus « vins compris », dans lesquels une partie du vin avait été vendue, pour un montant que les requérants évaluaient à 4 330 € HT.

Contrairement à ce que soutient le ministre, le moyen n'est pas nouveau en cassation, même si les requérants n'étaient pas aussi précis devant les juges du fond que devant vous.

Au regard des sommes en jeu, les conséquences chiffrées de cette erreur sont probablement limitées, mais cette erreur n'en est pas moins une erreur de raisonnement, puisqu'elle méconnaît l'une des deux modalités d'écoulement des vins et que le vérificateur aurait dû ventiler les achats de vin entre les deux modes de consommation que sont les ventes à la bouteille ou au verre d'un côté et les ventes de vins dans les menus « vins compris », pour reconstituer le chiffre d'affaires de chacun d'eux.

En jugeant le contraire, la cour a donc commis une seconde erreur de droit (pour un tel contrôle s'agissant de l'appréciation par une cour du caractère radicalement vicié de la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires, v. CE, 28 février 1996, *SARL Le Colonis*, n° 128767, aux Tables sur ce point, RJF 4/96 n° 486, concl. F. Loloum).

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation des arrêts de la cour administrative d'appel de Nantes du 9 octobre 2014 ;
- au renvoi des affaires à cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse à M. et Mme B..., d'une part, et à la société Le Carlotta, d'autre part, une somme de 3 500 euros chacun au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*