

N° 421725 – SARL Pharmacie centrale de la gare

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 24 février 2020

Lecture du 13 mars 2020

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

En vertu de l'article L. 74 du LPF, dans sa rédaction applicable au litige : « *Les bases d'imposition sont évaluées d'office lorsque le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers. / Ces dispositions s'appliquent en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle dans les conditions prévues au II de l'article L. 47 A.* » Cette procédure entraîne par ailleurs, sur le fondement de l'article 1732 du CGI, l'application d'une pénalité de 100 % ainsi que l'interdiction de participer aux travaux des commissions administratives des impôts.

Comme l'énonçait le président Arrighi de Casanova dans ses conclusions sur une décision *F...* du 10 avril 1991 (n° 107710, p. 131, RJF 1991 n° 868 avec concl. J Arrighi de Casanova p. 424), dégageant ainsi une définition de la notion d'opposition « passive » à contrôle fiscal constamment reprise depuis – l'opposition active sous forme d'atteinte à la personne du vérificateur ne posant quant à elle pas de difficulté de caractérisation – : « *l'application de l'article L. 74 suppose que le contrôle n'ait pas seulement été rendu plus difficile par l'inertie du contribuable. Il faut qu'il ait été rendu quasiment impossible, compte tenu, tant de l'attitude de l'intéressé que des diligences normales que l'on est en droit d'attendre en pareil cas d'un vérificateur.* »

Votre jurisprudence comporte des illustrations abondantes de deux types d'attitudes dilatoires du contribuable : l'absence répétée du dirigeant aux rendez-vous proposés par le vérificateur (par ex. CE, 19 mars 2001, *min. c/ C...*, n° 169880, RJF 2001 n° 822, concl. J. Courtial BDCF 2001 n° 83 ; CE, 5 novembre 2014, *B...*, n° 356797, RJF 2015 n° 132 ; CE, 28 avril 2017, *min. c/ Ba...*, n° 396905) et l'absence de production d'éléments comptables substantiels faisant obstacle à la mise en œuvre du contrôle (v. par ex., pour un contribuable incarcéré auquel le vérificateur a permis de disposer d'un temps suffisant pour faire rassembler sa comptabilité et qui ne justifie pas avoir pris les mesures à cette fin : CE, 17 novembre 1997, *D...*, n° 136114, aux Tables, RJF 1998 n° 70, concl. G. Goulard BDCF 1/98 ; CE, 3 juin 2013, *G...*, n° 340518, RJF 2013 n° 846, concl. E. Crépey BDCF 2013 n° 95), les deux comportements pouvant parfois se cumuler (CE, 30 décembre 2009, *SA Maison Bosc*, n° 307732, RJF 2010 n° 266, concl. P. Collin BDCF 2010 n° 36 ; CE, 7 avril 2010, *min. c/ SARL Migole*, n° 325292, RJF 2010 n° 613).

L'application de la procédure d'évaluation d'office pour opposition à contrôle n'est pas subordonnée à la démonstration d'une volonté frauduleuse manifeste du contribuable. Outre que le texte prévoit aussi le fait du tiers – heureusement rarement appliqué – la situation d'opposition à contrôle fiscal se définit en effet par le constat d'un comportement objectif du contribuable rendant impossible le contrôle. Or une telle attitude et un tel effet peuvent par exemple procéder de l'intransigeance du contribuable (v., pour une société portugaise s'obstinant à demander que le contrôle s'opère au Portugal, et refusant que la vérification se déroule dans les locaux français de son conseil : CE, 16 mars 2016, *Sté Euroinvestissement*, n° 379626, RJF 2016 n° 542) ou de son excessive négligence et indolence (v., pour un contribuable se bornant à indiquer au vérificateur qu'il a cessé son activité et finissant, après plusieurs relances lui demandant de produire sa comptabilité, à fournir le nom de son ancien comptable sans son adresse : CE, 15 juin 1987, *M. et Mme A...*, n° 48864, T. p. 669, RJF 1987 n° 916 ; ou pour un défaut d'information sur un changement d'adresse et la non présentation, dans le délai fixé, de la comptabilité, sa production ultérieure étant sans incidence : CE, 11 juillet 2011, *M. L...*, n° 329817, T. p. 861, RJF 2011 n° 1335).

Mais d'une part, si vous n'exigez pas la caractérisation d'une intention subjective manifeste de rendre le contrôle impossible, la mise en œuvre de la procédure de l'article L. 74 du LPF suppose toutefois que le comportement du contribuable ait été à l'origine du blocage : le premier alinéa de cet article évoque ainsi le « *fait du contribuable* » (ou du tiers) et son second alinéa, propre aux comptabilités informatisées, une « *opposition* » à la mise en œuvre du contrôle. Dès lors, l'opposition à contrôle fiscal ne saurait selon nous être caractérisée quand un contribuable justifie avoir accompli toutes les démarches nécessaires pour permettre un déroulement normal du contrôle, même si ces mesures se sont soldées par un échec (v., pour les démarches d'un contribuable incarcéré afin de rassembler sa comptabilité, CE, 15 octobre 2015, *M. Q...*, n° 366310).

D'autre part, le comportement, même peu coopératif, du contribuable ne peut caractériser l'opposition à contrôle que dans l'hypothèse où il constitue véritablement un obstacle au déroulement du contrôle. Tel n'est pas le cas lorsque l'embarras est normalement surmontable, comme dans l'affaire *F...* du 10 avril 1991 déjà mentionnée dans laquelle le contrôlé (exploitant individuel devenu salarié) indiquait ne pouvoir se rendre en semaine au siège parisien de son ancienne entreprise, n'être libre que le week-end et tenir ses documents comptables à la disposition du service au domicile de ses parents dans un autre département : dans cette affaire, il suffisait de désigner un inspecteur de ce ressort territorial.

L'article L. 74 du LPF ne peut ainsi trouver à s'appliquer qu'à la condition que le vérificateur ait, de son côté, accompli toutes les diligences propres à permettre un déroulement normal du contrôle, par exemple en proposant plusieurs rendez-vous au dirigeant absent au premier entretien, ou encore en laissant au contribuable, lorsqu'il est incarcéré, un délai suffisant pour rassembler sa comptabilité.

Enfin, pour qualifier une situation d'opposition à contrôle, le comportement du contribuable doit être en lien avec le contrôle : il ne saurait être question d'attirer dans le champ de la procédure d'évaluation d'office de l'article L. 74 du LPF des comportements qui, pour regrettables qu'ils soient, caractérisent des manquements d'une autre nature. Ainsi, de même

que l'administration ne peut, pour établir l'intentionnalité d'un manquement du contribuable à ses obligations déclaratives relevant du 1 de l'article 1729 du CGI, se fonder sur des éléments tirés de son comportement pendant la vérification mais doit se placer au moment de la déclaration des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt (CE, 27 juin 2012, *min. c/ D...*, n° 342991, T. p. 687, RJF 2012 n° 932), l'administration ne peut, inversement, pour caractériser une situation d'opposition à contrôle, se prévaloir d'actes n'ayant pas été réalisés dans le but de faire obstacle à un contrôle prochain.

Ainsi, dans votre décision *SELAS Pharmacie Reveillon* du 24 juin 2015 (n° 367288, p. 224, RJF 2015 n° 812 avec chronique N. Labrune p. 715, concl. Mme de Barmon BDCF 2015 n° 123), vous avez jugé que si les dispositions de l'article L. 74 du LPF « *permettent à l'administration d'évaluer d'office les bases d'imposition notamment lorsque les traitements informatiques nécessaires au contrôle de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés ont été rendus impossibles, en dépit des diligences normales entreprises par le vérificateur, du fait de la suppression délibérée d'une partie des données soumises à ce contrôle après que le contribuable a été averti de son imminence* », la seule circonstance que des suppressions régulières et programmées de données du progiciel de gestion utilisé par une société aient empêché le vérificateur de mettre en œuvre les traitements informatiques qui auraient pu être réalisés sur le fondement de l'article L. 47 A du LPF, ne suffit pas à caractériser une opposition à contrôle fiscal, dès lors qu'il n'est pas établi qu'elles aient été effectuées en vue de l'imminence de ce contrôle.

Comme le souligne l'emploi de l'adverbe « notamment » dans cette décision, la pratique de suppression délibérée de données informatiques comptables à l'imminence d'un contrôle n'est pas l'unique forme possible d'opposition à contrôle d'une comptabilité informatisée. Une telle opposition peut aussi, comme l'illustre votre décision *Société SD2R* du 23 décembre 2011 (n° 322463), procéder d'une rétention de données substantielles par l'entreprise.

Une telle situation peut-elle également résulter du défaut de réalisation d'une partie des traitements informatiques souhaités par le service, lorsque le contribuable a choisi de les faire lui-même dans le cadre de l'option ouverte par le II de l'article L. 47 A du LPF ?

Selon la doctrine de l'administration, la procédure d'opposition à contrôle fiscal trouve à s'appliquer dès lors que les traitements réalisés à partir des données disponibles dans l'entreprise ne répondent pas aux demandes de l'administration ou qu'ils ne sont pas réalisés dans des délais compatibles avec le contrôle (instruction 13 L-1-06 du 24 janvier 2006 reprise sous la référence BOI-CF-IOR-60-40-30 n° 520 et 530).

Votre jurisprudence est, quant à elle, vierge sur cette question. Pour les motifs que nous allons détailler, nous vous inviterons à l'occasion de la présente affaire, à lui apporter une réponse moins automatique que la doctrine précitée.

Lorsque l'administration fiscale, pour la vérification d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés, envisage des traitements informatiques, elle doit, en vertu du II de l'article L. 47 A du LPF dans sa rédaction applicable au litige, indiquer par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées et lui ouvrir le choix entre trois options :

a) la réalisation de la vérification, par l'administration, sur le matériel utilisé par le contribuable ; b) la réalisation par le contribuable lui-même de tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification ; et c) la réalisation du contrôle par l'administration fiscale, en dehors du matériel de l'entreprise, grâce à la mise à disposition par le contribuable de copies des documents, données et traitements soumis à contrôle.

Précisons que, pour opérer ce choix, le contribuable dispose d'informations, mais limitées. Si vous aviez jugé, dans une décision *M. et Mme BB...* du 18 janvier 2017 (n° 386458, T. p. 541, RJF 2017 n° 347) que le vérificateur est tenu d'indiquer au contribuable, de manière suffisamment précise, « *la nature des traitements informatiques qu'il souhaite effectuer, eu égard aux investigations envisagées, afin de permettre au contribuable de choisir en toute connaissance de cause entre les trois options offertes par ces dispositions*, votre jurisprudence a ensuite précisé que la description de la « *nature des investigations* » souhaitées supposait seulement l'indication des données sur lesquelles le vérificateur entend faire porter ses recherches ainsi que l'objet de ces investigations, sans aucune description des travaux à réaliser (CE, 7 mars 2019, *min. c/ SELAS Pharmacie Caluire 2*, n° 416341, aux Tables, RJF 2019 n° 559).

Lorsque le contribuable opte pour la réalisation par ses soins des traitements informatiques, la limitation à trois mois de la durée de la vérification sur place prévue par l'article L. 52 au bénéfice des « petits » contribuables est prorogée de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour cette option et celle de la remise à l'administration des résultats des traitements. Jusqu'au 1^{er} janvier 2017, cette prorogation ne valait que pour la durée de droit commun de trois mois, et ne pouvait se combiner à l'extension à six mois de la durée du contrôle en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.

Rappelons enfin que, lorsque le contribuable a opté pour la réalisation des traitements par lui-même, si vous avez jugé, par votre décision du 20 novembre 2013, *min. c/ M...* (n° 334896, inédite au Recueil, RJF 2014 n° 160), que l'administration « *peut néanmoins remettre en cause les résultats des (ces) traitements, sous réserve de ne pas procéder elle-même à des traitements sur le matériel utilisé par l'entreprise ou à l'aide des fonctionnalités des applications au moyen desquelles l'entreprise tient sa comptabilité* », et si vous avez énoncé, dans une décision du 23 décembre 2010, *Société Cyberoffice* (n° 307780, T. p. 709 sur un autre point, RJF 2011 n° 460, Dr. fisc. 2011 n° 15 comm. 303 concl. P. Collin), que l'administration peut aussi demander, sur le fondement de l'article L. 13, une copie des données issues de systèmes informatisés pour les consulter et analyser, à partir de ses propres outils, leur cohérence avec les déclarations fiscales de la société, il résulte en creux de ces décisions que l'administration ne peut, en principe, sans méconnaître les garanties prévues par l'article L. 47 A du LPF, conduire des investigations sur le fonctionnement des systèmes informatisés que le contribuable utilise, et notamment procéder à des traitements à l'aide des fonctionnalités des applications avec lesquelles il tient sa comptabilité, lorsqu'un contribuable a retenu l'option b. Depuis le 1^{er} janvier 2017, le législateur a complété l'option b d'un alinéa précisant que, même en cas de choix du contribuable pour la réalisation par ses soins des traitements, il doit, à la demande de l'administration, mettre à sa disposition les copies des documents, données et traitements et que l'administration « *peut effectuer sur ces copies tout*

ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification ». Mais avant cet ajout, l'article L. 47 A ne comportait aucune disposition en sens.

Dès lors, si depuis les modifications apportées par la loi de finances rectificative pour 2016, le délai mis voire la carence du contribuable à réaliser tout ou partie des traitements informatiques demandés n'apparaît plus gère susceptible de mettre véritablement à mal le bon déroulement du contrôle, il en allait différemment avant 2017. D'une part, car dans le cas d'un « petit » contribuable bénéficiant de la garantie de limitation de durée des opérations sur place prévue par l'article L. 52 du LPF, le temps mis à réaliser et fournir au service les résultats des traitements ne prorogeant que la durée de base de trois mois, la longueur du délai de remise pouvait ôter toute portée au délai allongé prévu en cas de graves irrégularités et ne laisser au service qu'une brève durée de contrôle sur place restante alors même que les traitements auraient révélé une comptabilité non probante. D'autre part, car lorsque le contribuable avait retenu l'option b, mais tardait à fournir les traitements voire échouait à les réaliser, la lettre de l'article L. 47 A ne prévoyait pas expressément la possibilité pour l'administration, passé un délai raisonnable, de pouvoir effectuer elle-même les traitements.

Faut-il pour autant déduire automatiquement, avant 2017, d'une carence du contribuable à remettre tout ou partie des traitements informatiques requis par le service, le cas échéant après prorogation des délais accordés, une situation d'opposition à contrôle, lorsque le contribuable allègue avoir été dans l'impossibilité technique de les réaliser ?

Tout d'abord, il faut sans doute distinguer la carence totale de la carence partielle. La première est éminemment suspecte, tandis que dans la seconde, la bonne volonté du contribuable apparaît déjà plus crédible. Mais il pourrait être facile de se retrancher derrière ses propres limites techniques pour ne pas fournir des traitements indispensables au contrôle. Au demeurant, comme on l'a dit, la caractérisation d'une situation d'opposition à contrôle fiscal s'opère parfois en présence, sans recherche d'une intention subjective clairement dilatoire, d'un comportement d'inertie rendant objectivement impossible le déroulement normal du contrôle.

Dès lors, le point de savoir si, et dans quelles conditions, une carence à fournir une partie des traitements requis peut se retourner contre le contribuable dépendra de la réponse que vous apporterez à trois questions inédites : celle de la révocabilité de l'option, celle, en cas de possible rétractation, de sa spontanéité, et celle enfin des pouvoirs du service en cas de carence.

Le contribuable peut-il revenir sur le choix initialement effectué ?

Dans l'hypothèse d'une irrévocabilité, il nous semblerait impossible de caractériser une opposition à contrôle fiscal du fait de la non réalisation d'une partie (même substantielle) des traitements dans les délais requis, lorsque le contribuable justifie non seulement de la réalité des difficultés qu'il a rencontrées mais aussi de l'accomplissement des diligences nécessaires pour surmonter ces obstacles (par exemple, en se tournant vers un prestataire). Considérer qu'un contribuable ayant choisi l'option b devrait en assumer les conséquences jusqu'au bout, au point, en cas d'échec à réaliser les traitements en dépit des diligences accomplies, d'être

regardé comme responsable par son comportement d'un blocage du contrôle, nous semblerait d'autant plus sévère que nous ne sommes pas certaine que les informations données au contribuable en amont de son choix entre les trois options lui permettent toujours de prendre la mesure de ce à quoi il s'engage en décidant d'effectuer lui-même les traitements sur son matériel.

Nous n'identifions toutefois aucune raison d'interdire à un contribuable de revenir sur son choix lorsqu'il s'aperçoit de ses propres limites ainsi que de l'ampleur et la difficulté de la tâche. Le caractère irrévocable de l'option ne nous paraît découler ni de la lettre du texte ni de son économie, alors qu'effectuée en temps utile, une telle bascule est dans l'intérêt d'un bon déroulement du contrôle - étant entendu qu'en pareil cas, le décompte de la durée de prorogation prévue au III de l'article L. 52 du LPF devrait alors selon nous s'opérer en retenant comme point de départ la date du choix initialement exercé en faveur de l'option b et comme point d'arrivée, soit celle de remise des copies en cas de changement pour l'option c, soit celle de mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise en cas de choix pour l'option a.

Or une fois la révocabilité admise, il peut sembler moins admissible qu'un contribuable argue de ses difficultés, même justifiées, à réaliser les traitements informatiques pour échapper à la caractérisation d'une situation d'opposition à contrôle fiscal. Comment le regarder comme ayant accompli, au motif qu'il a jeté sans succès toutes ses capacités dans la bataille informatique, les diligences nécessaires au bon déroulement de la vérification, lorsqu'il n'a pas réalisé la démarche qui aurait permis au contrôle de sortir de l'impasse : le changement d'option ?

L'on peut toutefois hésiter sur le point de savoir si, face à de telles difficultés, le contribuable doit spontanément demander un tel changement d'option, ou si l'administration ne peut mettre en œuvre la procédure d'évaluation d'office qu'après avoir mis à même le contribuable de changer d'option en lui offrant expressément cette faculté de rétractation.

Dans le sens d'une spontanéité du changement d'option, l'on peut soutenir que la réaction naturelle d'un contribuable dépassé par l'ampleur et la difficulté des traitements qu'il doit réaliser devrait être de demander au service de prendre en charge la réalisation de ces traitements, plutôt que de s'obstiner à vouloir réaliser seul des traitements au bout desquels il ne parvient pas. De plus, exiger de l'administration qu'elle demande au contribuable, qui lui a fait part de ses difficultés et a sollicité des délais de réalisation supplémentaires, s'il ne préférerait pas changer d'option reviendrait à exiger du vérificateur une formalité non prévue par les textes. Or vous jugez que le vérificateur n'est tenu d'adresser au contribuable aucune mise en demeure ni formalité préalable avant mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue par l'article L. 74 du LPF en cas d'opposition à contrôle fiscal (CE, 17 novembre 1997, *D...*, n° 136114, RJF 1998 n° 70, concl. G. Goulard BDCF 1/98). Au demeurant, lorsque le contribuable sollicite un délai supplémentaire au service, il pourrait être regardé comme manifestant, par cette demande même, sa volonté de réaliser lui-même les traitements en dépit de ses difficultés : lui demander une confirmation de son intérêt pour l'option b pourrait paraître vaine.

Mais en sens inverse, si la mise en œuvre de la procédure d'opposition à contrôle fiscal n'est pas subordonnée par le LPF à l'envoi d'un avertissement préalable, le vérificateur est en revanche tenu avant de recourir à cette arme d'avoir accompli toutes les mesures normalement à sa main pour assurer un bon déroulement du contrôle. Or de même qu'un contribuable qui ne passe pas spontanément la main, un vérificateur qui n'a pas mis à même le contribuable dépassé par la difficulté des traitements de changer d'option, peut être regardé comme ayant contribué, par son attitude, à l'absence de réalisation de ces traitements. De plus, avant la présente affaire, votre jurisprudence n'a jamais eu l'occasion de reconnaître la révocabilité des choix opérés au titre du II de l'article L. 47 A du LPF. Un contribuable ayant retenu l'option b peut, de bonne foi, ignorer avoir cette faculté de changement et se croire irrévocablement engagé dans une voie sans issue.

En définitive, une solution équilibrée, permettant de préserver les droits du contribuable sans faire peser sur le vérificateur de formalité excessive, nous paraît être la suivante. Il ne s'agirait pas d'exiger du vérificateur qu'il demande de manière expresse au contribuable rencontrant des difficultés s'il souhaite lui passer le relais dans la réalisation des traitements (ce qui serait au demeurant source d'embarras dans la détermination du moment où cette demande devrait être faite compte tenu des délais déjà écoulés, et pourrait en outre être perçu comme une pression à renoncer aux garanties de l'article L. 47 A), ni qu'il informe le contribuable de ce qu'une carence peut l'exposer à la procédure de l'article L. 74 du LPF, mais seulement de rechercher si le contribuable a été informé, à un moment de la procédure (par exemple dans le cahier des charges ou lors du choix initial), de sa faculté de changer d'option en cas de difficulté. Le vérificateur, s'il n'est pas tenu de proposer un changement d'option au contribuable avant de constater que sa carence prolongée à remettre tout ou partie des traitements qu'il s'est engagé à réaliser caractérise une situation d'opposition à contrôle fiscal, ne pourrait ainsi mettre en œuvre la procédure de l'article L. 74 du LPF lorsque le contribuable n'a jamais été informé de la révocabilité de l'option b.

Enfin, même en faisant reposer sur le contribuable dépassé par l'ampleur de la tâche la charge de demander spontanément au vérificateur de reprendre la main, une situation d'opposition à contrôle fiscal ne saurait se déduire du seul constat que le contribuable n'a pas formé une telle demande et qu'il n'a remis au vérificateur qu'une partie des traitements envisagés dans le cahier des charges. Encore faut-il, pour qu'opposition à contrôle fiscal il y ait, que cette carence ait effectivement fait obstacle « *à la mise en œuvre du contrôle dans les conditions prévues au II de l'article L. 47 A* » du LPF. Compte tenu des nouveaux pouvoirs conférés depuis 2017 au vérificateur en cas de choix pour l'option b, il s'agit dans une large part d'une question n'ayant plus qu'un intérêt rétrospectif.

Si vous jugiez prétoriquement, anticipant ainsi, dans le cas particulier des carences du contribuable, sur la faculté de double contrôle aujourd'hui organisée par les textes, que le défaut de production, dans les délais (raisonnables) impartis, des traitements informatiques demandés par le vérificateur autorisait le service à réaliser lui-même ces traitements, en exigeant le cas échéant du contribuable la fourniture des données et logiciels nécessaires à cette fin, il n'y aurait alors jamais situation d'opposition à contrôle fiscal en cas de non réalisation d'une partie des traitements par l'intéressé. Vous rendriez l'arme de l'article L. 74 du LPF dans cette configuration précise inapplicable car inutile, et donneriez au vérificateur

les pouvoirs propres à assurer la réalisation en toutes circonstances des opérations prévues au II de l'article L. 47 A du LPF. Toutefois, pareille solution nous semblerait excessivement constructive, s'agissant d'une procédure très encadrée par les textes. En réalité, c'est seulement une fois la procédure de l'article L. 74 mise régulièrement en œuvre que le vérificateur pourrait éventuellement – et encore faudrait-il le juger – constater que, le contribuable s'étant placé en dehors du champ des garanties de l'article L. 47 A du LPF, celles-ci ne valent plus et le vérificateur peut opérer tous traitements.

Mais même sans reconnaître des pouvoirs aussi étendus du service, il ne saurait être conclu automatiquement à l'opposition à contrôle fiscal en cas de traitements manquants sans avoir recherché si ce manque a rendu le contrôle de la comptabilité dans les conditions prévues au II de l'article L. 47 A quasiment impossible. Cette appréciation suppose de rechercher si le ou les traitements manquants étaient effectivement « nécessaires » – terme utilisé par votre décision *Pharmacie Réveillon* – pour mener à bien le contrôle de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés.

Dans la présente affaire, pour juger que la société Pharmacie centrale de la gare s'était placée dans une situation d'opposition à contrôle fiscal, la cour administrative d'appel de Versailles a relevé que cette société, qui avait opté pour la réalisation par elle-même des traitements informatiques et s'était vu, face aux difficultés qu'elle rencontrait, accorder plusieurs prorogations de délais, n'était parvenue au bout du compte à réaliser qu'une partie des traitements demandés. La cour a estimé que, si la société établissait la difficulté de procéder aux traitements, elle n'établissait pas l'impossibilité de les réaliser et ajouté qu'« au surplus », la société « ne saurait utilement invoquer ces difficultés alors qu'elle avait opté, en application du b) du II de l'article L. 47 A du LPF, pour le traitement sur son propre matériel des opérations de contrôle et qu'il lui était loisible de demander au vérificateur de changer d'option et de le charger de ces traitements ».

La société soutient, à l'appui de son pourvoi, que la cour a inexactement qualifié les faits – puisque tel est votre contrôle en cassation : CE, 10 avril 1991, *F...*, préc. – et commis une erreur de droit en jugeant que, du seul fait de l'absence partielle de réalisation des traitements, elle avait fait opposition au contrôle au sens de l'article L. 74 du LPF.

Vous accueillerez ce moyen et casserez l'arrêt attaqué. En effet, il nous semble que la cour n'a pu, sans erreur de droit, déduire l'existence d'une situation d'opposition à contrôle fiscal du seul constat d'une carence de la société à réaliser, en raison des difficultés techniques rencontrées, une partie des traitements demandés, sans avoir recherché, d'une part, si la société avait été effectivement informée de sa faculté à renoncer à l'option b, et d'autre part, si les traitements manquants étaient nécessaires pour la réalisation du contrôle dans les conditions prévues au II de l'article L. 47 A du LPF.

Si vous ne nous suiviez pas, vous devriez en revanche rejeter le pourvoi, les autres moyens, tirés de diverses insuffisances de motivation, d'une erreur de droit de la cour à avoir jugé qu'au stade du contrôle inopiné l'administration n'avait pas excédé les opérations autorisées par le quatrième alinéa de l'article L. 47 du LPF, ou encore d'une erreur de droit à n'avoir pas regardé comme radicalement viciée la méthode de reconstitution suivie par le vérificateur

n'étant, compte tenu en particulier des constatations de fait souveraines de la cour qui ne sont pas critiquées dans le pourvoi, à nos yeux pas fondés.

Et par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 26 avril 2018 ;
- au renvoi de l'affaire à cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse 3 000 euros à la société Pharmacie centrale de la gare au titre de l'article L. 761-1 du CJA.