

N° 427689 – SARL Bélart

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 4 novembre 2020

Lecture du 23 novembre 2020

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

Si, en lieu et place de conclusions, nous avons dû écrire une chronique sur le présent pourvoi, sans doute l'aurions-nous, pour reprendre et détourner une formulation mise à la mode il y a quelques semaines, intitulée « Le Kamasutra du contrôle des comptabilités informatisées », tant la requérante s'y ingénie au long des quelque 55 pages de son mémoire complémentaire à attaquer par tous les angles possibles, y compris les plus savants ou acrobatiques, la régularité de la procédure suivie.

Si nous sommes attachée à la protection du contribuable, nous devons à l'honnêteté d'avouer avoir été prise, face à cette débauche de moyens, sinon d'une pudeur effarouchée, d'un léger sentiment de vertige : n'est-on pas allé trop loin dans la sophistication procédurale en matière fiscale ? N'en est-on pas parfois arrivé à identifier et consacrer des garanties dont, à bien y réfléchir, l'on ne voit plus ce qu'elles protègent et dont on peine à trouver le sens, mais qui offrent mille prises à des moyens procéduraux recherchant une décharge automatique à bon compte ? La présente affaire n'offrant toutefois sans doute pas la matière idoine pour approfondir davantage cette réflexion, nous ne cultiverons pas plus avant notre vague-à-l'âme.

Nous ne détaillerons pas les motifs pour lesquels il y a lieu d'écarter les moyens, non fondés, tirés de dénaturations des pièces du dossier à avoir écarté l'existence d'un emport irrégulier de documents comptables et à avoir jugé la reconstitution des recettes dénuée d'erreurs, ainsi que celui tiré d'une erreur de droit à avoir jugé que les allégations selon lesquelles l'administration aurait disposé d'informations dont elle aurait caché la source n'étaient corroborées par aucun élément et à avoir écarté toute méconnaissance de l'article L. 76 B du LPF. Quant aux développements nourris du pourvoi sur la notion de délit de contrefaçon et sur la question de savoir si l'administration pourrait imposer l'usage par un contribuable d'un logiciel sans licence appropriée, ils sont en tout état de cause expressément dirigés contre des motifs par lesquels la cour ne s'est pas prononcée sur cette question, qu'elle a traitée ailleurs dans son arrêt, et sont par suite inopérants.

Les critiques ensuite adressées à l'arrêt en ce qu'il a retenu l'existence d'une comptabilité informatisée se heurteront à vos jurisprudences *SARL Le Saint Louis* du 24 août 2011 (n° 318144, RJF 2011 n° 1176, Dr. fisc. n° 50, 2011, comm. 631, concl. J. Boucher) mais surtout *SARL Le complexe Le Lagon bleu* du 4 mai 2018 (n° 410950, T. pp. 627-628-631, RJF 2018 n° 771, concl. B. Bohnert C 771), qui portait sur une espèce très similaire, tandis que les

précisions apportées par votre décision *min. c/ Pharmacie Caluire 2* du 7 mars 2019 (n° 416341, aux Tables, RJF 2019 n° 559, concl. R. Victor C 559) vous conduiront à écarter le moyen tiré d'une erreur de droit sur le caractère suffisant de l'information délivrée au contribuable quant à la nature des investigations souhaitées en application du II de l'article L. 47 A du LPF.

Enfin, ne prospérera pas davantage le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'administration n'avait pas entaché d'irrégularité la procédure en demandant au contribuable, lors d'un contrôle inopiné réalisé avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, de réaliser une sauvegarde des éléments informatiques de l'exploitation. Vous pourrez ainsi confirmer, en chambres réunies, l'approche déjà retenue en ce sens par un précédent de chambre jugeant seule (CE, 3^e CJS, 15 mars 2019, n° 414580-414582, RJF 2019 n° 823), la circonstance que l'administration ait demandé au contribuable de réaliser la copie plutôt que de la réaliser elle-même ne changeant rien à l'affaire. Par ce procédé, l'administration n'a en effet pas commencé la réalisation de traitements informatiques et n'a pas excédé la simple constatation matérielle de l'existence et de l'état des documents comptables en assurant leur conservation en le même état, sous la responsabilité et dans les locaux du seul contribuable, jusqu'au début des opérations d'examen au fond. Pareille pratique nous semble avoir été possible avant l'intervention de la loi de 2013, laquelle est allée beaucoup plus loin que ce qui a été fait ici puisqu'elle a autorisé les agents à réaliser deux copies des fichiers, c'est-à-dire non seulement une copie destinée à rester entre les mains du contribuable mais aussi un double susceptible d'être conservé par le service.

Le moyen central du pourvoi est afférent à la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal prévue à l'article L. 74 du LPF.

En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés et lorsque le vérificateur envisage des traitements informatiques, le contribuable se voit offrir, en vertu du II de l'article L. 47 A du LPF, le choix entre trois options pour la réalisation de ces traitements : soit laisser les agents de l'administration fiscale y procéder sur le matériel qu'il utilise (a), soit effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification dans un délai donné et en remettre ensuite les résultats au service (b), soit enfin demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise et mettre à la disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle afin que ses agents procèdent aux traitements dans les locaux de l'administration, les résultats de ceux-ci étant communiqués au contribuable lorsqu'ils donnent lieu à des rehaussements (c).

Vous avez déjà jugé – et ceci vaut quelle que soit l'option retenue par le contribuable – que le service peut mettre en œuvre la procédure d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal 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 (CE, 24 juin 2015, *SELAS Pharmacie Réveillon*, n° 367288, p. 224, RJF 2015 n° 812, concl. Mme Nicolazo de Barmon BDCF 10/15 n° 123).

Vous avez également jugé, par une décision *Sté Pharmacie centrale de la gare* du 13 mars 2020 (n° 421725, qui sera mentionnée aux Tables sur ce point, RJF 2020 n° 545, à nos concl. C 545), que lorsqu'un contribuable retient l'option b, c'est-à-dire lorsqu'il choisit d'effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification, le défaut de réalisation d'une partie des traitements demandés en raison de difficultés techniques n'est susceptible de caractériser une opposition à contrôle fiscal qu'à la double condition, d'une part, que le contribuable ait été informé de la possibilité qui lui était ouverte de renoncer à l'option b et de choisir l'une des deux autres options prévues par le II de l'article L. 47 A du LPF, et d'autre part, que les traitements informatiques non réalisés aient été effectivement nécessaires au contrôle de la comptabilité.

Le présent litige vous conduira à préciser les conditions de caractérisation d'une opposition à contrôle fiscal dans le cas d'un contribuable ayant opté, cette fois, pour l'option a.

Lorsque les logiciels présents sur l'ordinateur du contribuable ne permettent pas de réaliser les traitements informatiques requis – ou à tout le moins pas dans des délais compatibles avec le bon déroulement de la vérification – et que l'administration sollicite du contribuable, à défaut pour celui-ci d'acquérir les logiciels nécessaires, l'autorisation d'utiliser à partir d'un support externe ses logiciels propres pour réaliser ces traitements, le refus du contribuable peut-il caractériser une situation d'opposition à contrôle de sa comptabilité informatisée ?

La réponse à cette question suppose de déterminer au préalable les pouvoirs de l'administration dans le cadre de l'option a : que doit-elle faire ? que peut-elle faire ? que lui est-il interdit de faire ?

Si vous n'avez pas eu l'occasion de vous prononcer sur ce qu'impliquait l'option a sur ces points, vous avez en revanche déjà apporté quelques précisions, d'une part, sur la notion de traitements dont la réalisation ne peut s'opérer sans que le contribuable se soit vu offrir un choix entre les trois options de l'article L. 47 A, et d'autre part, sur les conséquences d'un choix du contribuable pour l'option b avant les compléments apportés par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016.

Ainsi, vous avez jugé que si la société contrôlée doit se voir offrir « *les garanties prévues par l'article L. 47 A du LPF* » lorsque l'administration « *souhaite conduire des investigations sur le fonctionnement des systèmes informatisés qu'elle utilise* », ces dispositions ne font en revanche pas obstacle à ce que, en dehors de cette procédure, l'administration demande, dans le cadre d'une vérification de comptabilité, sur le fondement de l'article L. 13, une copie des données issues de tels systèmes, y compris sur support informatique, pour les consulter et analyser, à partir de ses propres outils, leur cohérence avec les déclarations fiscales de la société (CE, 23 décembre 2010, *Société Cyberoffice*, n° 307780, T. p. 709, RJF 2011 n° 460, Dr. fisc. 2011 n° 15 comm. 303 concl. P. Collin). Il résulte des conclusions du président Collin sur cette décision que vous avez ainsi entendu distinguer entre ce qui relève de la réalisation de traitements informatiques *ad hoc*, que le vérificateur aurait besoin d'effectuer à partir de l'outil informatique du contribuable et pour lesquels il convient de laisser à ce dernier le choix entre laisser faire sur son matériel, faire lui-même, ou laisser faire sur le

matériel de l'administration fiscale, et la simple consultation et prise de connaissance de données brutes non traitées ou de traitements déjà effectués.

Puis vous avez jugé, dans une décision *min. c/ M...* du 20 novembre 2013 (n° 334896, inédite au Recueil, RJF 2014 n° 160), que même lorsque le contribuable a décidé de réaliser lui-même les traitements, l'administration « *peut néanmoins remettre en cause les résultats (de 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* ». Vous avez dans cette décision précisé que, lorsque l'administration réalise des traitements informatiques de la comptabilité en dehors de l'entreprise contrairement au choix exprimé par le contribuable, le juge de l'impôt doit rechercher « *si les traitements opérés par l'administration sur les données élémentaires transmises par le contribuable l'avaient été à l'aide des fonctionnalités des applications au moyens desquelles l'entreprise tient sa comptabilité, dans des conditions de nature à porter atteinte à la garantie offerte au contribuable par l'article L. 47 A du LPF* ».

Outre qu'elle entretient une certaine ambiguïté sur le point de savoir si l'atteinte à la garantie est automatique du seul fait de la réalisation de traitements à l'aide de telles fonctionnalités, ou si l'examen des conséquences de l'irrégularité commise constitue une étape concrète supplémentaire dans les recherches que le juge doit conduire, votre décision n'explicite pas quelle est cette « garantie ». L'on comprend, à la lecture, qu'il s'agit de celle de se voir offrir un choix entre les trois options de réalisation des traitements informatiques envisagés par le service. Mais que protège-t-elle exactement ?

Tant l'économie de la disposition en cause que les travaux préparatoires de la loi n°89-936 du 29 décembre 1989 ayant donné au contribuable le droit de choisir par qui et sur quel matériel les traitements informatiques envisagés seront réalisés, nous paraissent révéler la préoccupation, sans priver le service des moyens de contrôler les comptabilités informatisées, de protéger le contribuable face à l'immixtion qu'un tel contrôle peut représenter. A cette fin, le législateur a ouvert au contribuable différentes options de réalisation des traitements informatiques lui permettant notamment d'éviter les inconvénients d'une immobilisation des systèmes d'information de l'entreprise pendant le contrôle (option c), de remédier à ses éventuelles craintes que les investigations du service sur le matériel de l'entreprise ne mettent ce dernier en mesure de prendre connaissance de données de l'entreprise dépassant celles relevant de la vérification (option b ou c), ou encore de donner au contribuable la certitude, en prenant en charge lui-même les traitements, que pas un traitement de plus que ceux envisagés n'aura été réalisé (option b). Cet encadrement accru de la procédure de contrôle des vérifications de comptabilités informatisées s'explique par l'étendue des possibilités de traitement et d'analyse automatisées de données par voie informatique, sans commune mesure avec celles du vérificateur dans le cadre d'un contrôle manuel de la comptabilité « papier ».

Sans les dispositions dérogatoires du II de l'article L. 47 A du LPF, les traitements envisagés dans le cadre de la vérification d'une comptabilité informatisée auraient en principe nécessairement été réalisés, conformément aux règles classiques régissant les vérifications de comptabilité, sur place, dans les locaux de l'entreprise, et par l'administration fiscale, à moins que le vérificateur et le contribuable ne s'accordent pour que la vérification s'opère dans un

autre lieu, les traitements étant toutefois toujours effectués par les seuls agents de l'administration.

A cette lumière, on comprend que l'option a correspond peu ou prou au droit commun des opérations de vérification, que l'option c s'inspire lointainement des règles sur l'emport de documents comptables, et que le b constitue la vraie nouveauté, la véritable rupture instaurée par le II de l'article L. 47 A du LPF.

Dès lors, compte tenu de la portée de l'option a, mais aussi de sa formulation, laquelle, à la différence du b centré sur la réalisation par le contribuable de « *tout ou partie des traitements informatiques* », évoque de manière plus large la conduite de « *la vérification* » par les agents de l'administration « *sur le matériel utilisé par le contribuable* », il nous semble que ces dispositions ne font pas obstacle à ce que l'administration fiscale utilise, sur ce matériel, d'autres logiciels que ceux qui y sont déjà présents.

A cet égard, il nous semblerait stérile d'entrer dans un débat sémantique sur le point de savoir si la notion de « matériel » au sens du a doit inclure uniquement l'équipement en « dur » ou aussi les logiciels. Outre que l'administration a nécessairement besoin d'examiner les logiciels présents sur l'ordinateur du contribuable et au moyen desquels il tient sa comptabilité – c'est même l'un des objets du contrôle – de sorte que le matériel de l'entreprise inclut ses logiciels, il nous semble tout aussi évident qu'en évoquant la réalisation de la vérification « sur le matériel de l'entreprise », le législateur a simplement entendu évoquer la conduite du contrôle sur place et sur le SI de l'entreprise, et non limiter les outils du contrôle lui-même aux seuls logiciels déjà possédés par le contribuable.

Il y a en effet fort à parier que, dans bien des cas, les outils dont dispose l'entreprise pour effectuer des traitements se limitent à des logiciels standards, inaptes à l'analyse de très nombreuses données et à la réalisation de requêtes sophistiquées. Or l'on ne saurait imaginer que la loi ait entendu permettre et organiser, en méconnaissance du principe d'égalité, des contrôles à l'efficacité variable selon l'option choisie par le contribuable et empêcher le vérificateur de mener à bien sa mission : d'une façon ou d'une autre, les traitements nécessaires à la vérification doivent pouvoir être effectués. Et l'on ne saurait non plus, selon nous, fermer la porte de l'option a à toutes les petites et moyennes entreprises qui ne disposeraient pas sur leur matériel de logiciels permettant de réaliser les traitements nécessaires au contrôle de leur comptabilité dans des conditions compatibles avec un déroulement normal de la vérification, lorsqu'elles souhaitent que le contrôle s'opère sur leur matériel afin de garder un œil sur les agissements de l'administration. Car tel est bien ce à quoi reviendrait l'interdiction de recourir à tout logiciel externe : soit à amoindrir la portée du contrôle, soit à regarder toute entreprise qui opterait pour le a mais sans disposer elle-même des outils d'analyse et d'audit nécessaires aux traitements comme n'ayant d'autre solution, sauf à s'exposer à la procédure d'évaluation d'office, que de renoncer et de changer pour l'option c – et dans l'intervalle, l'on aurait déjà perdu un temps précieux.

Mais si le choix d'un contribuable pour l'option a ne saurait donc priver par principe les agents du service de la faculté, pour conduire la vérification sur le matériel de l'entreprise, d'utiliser d'autres logiciels que ceux déjà présents sur l'ordinateur du contribuable, il convient

toutefois, au regard de l'objet de la garantie offerte par le II de l'article L. 47 A du LPF, de la puissance décuplée des outils informatiques par rapport à un contrôle manuel et de ce que le matériel sur lequel la vérification est conduite appartient au contribuable, de reconnaître à ce dernier un droit de regard sur les logiciels utilisés par le vérificateur sur son matériel.

En d'autres termes, si les agents sont dans la nécessité d'utiliser sur le matériel du contribuable des logiciels qui n'y sont pas déjà présents et que le contribuable ne souhaite pas acquérir pour la réalisation du contrôle, ils doivent selon nous d'abord obtenir l'accord du contribuable, qui reste maître du matériel utilisé, et ne peuvent passer outre son refus.

Afin notamment d'assurer la conservation de l'intégrité du matériel du contribuable, sans doute convient-il par ailleurs que l'utilisation du logiciel s'opère de préférence à partir d'un support externe, sans installation sur l'ordinateur de l'entreprise. A cet égard, si elle est susceptible de soulever des difficultés au regard du droit de la propriété intellectuelle, la circonstance que l'administration utiliserait sur un tel support externe, dans le cadre de la vérification de comptabilité informatisée d'un contribuable, un logiciel dans des conditions ne respectant pas les conditions de la licence qu'elle possède, ne saurait selon nous constituer un motif d'irrégularité de la vérification, ni entacher les traitements réalisés à l'aide de ce logiciel d'un vice qui ferait obstacle à leur prise en compte pour l'établissement de l'impôt.

Par suite, lorsque les agents de l'administration fiscale estiment que le matériel mis à leur disposition ne permet pas de réaliser les traitements nécessaires au contrôle de la comptabilité, et qu'ils sollicitent du contribuable l'autorisation d'utiliser leur propre logiciel, le refus opposé par le contribuable à une telle demande est susceptible de l'exposer à la mise en œuvre de la procédure d'opposition à contrôle de comptabilités informatisées. L'opposition à contrôle ne sera toutefois en pareil cas caractérisée que sous les strictes conditions déjà dégagées par votre décision *Sté Pharmacie de la gare* : d'une part, le contribuable doit, à un moment de la procédure, avoir été informé de la possibilité de changer d'option et avoir pourtant persisté dans l'option a, plaçant ainsi le contrôle dans une impasse ; d'autre part, le logiciel doit être indispensable à la réalisation des traitements nécessaires à la vérification. La circonstance que le contribuable aurait proposé au service de mettre à sa disposition des copies papier de sa comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés ne saurait lui permettre, lorsque les conditions précitées sont réunies, d'échapper au couperet de l'article L. 74 du LPF.

En l'espèce, la cour a souverainement relevé, d'une part, que le logiciel mis par la société Belart à la disposition du vérificateur ne permettait pas de réaliser dans des conditions normales, compte tenu des délais démesurés incompatibles avec la conduite d'une vérification que son utilisation aurait impliqués, les traitements informatiques nécessaires au contrôle de sa comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés, et d'autre part, que la société avait refusé à l'administration la possibilité d'utiliser son propre logiciel, y compris sur support externe. La cour, qui avait précédemment relevé dans son arrêt que la société avait d'abord décidé d'effectuer elle-même les traitements envisagés par le vérificateur, conformément au b du II de l'article L. 47 A du LPF, puis s'était ravisée et avait changé pour l'option a, ce dont il résultait nécessairement qu'elle avait connaissance du caractère révocable des options prévues au II du L. 47 A, a aussi constaté que la société avait pourtant maintenu son choix pour

l'option a et a pu sans erreur de droit considérer dans ces conditions qu'aucune disposition n'imposait à l'administration de réitérer l'offre de changer d'option. En déduisant de ces constatations que la société avait fait opposition au contrôle de sa comptabilité informatisée, la cour n'a pas commis d'erreur de droit. Au demeurant, la circonstance, également relevée par la cour, tirée de ce que la société avait altéré les fichiers figés lors du contrôle inopiné avant de les mettre à disposition du vérificateur aurait, à elle seule, été de nature à justifier la mise en œuvre de la procédure de l'article L. 74.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi de la société Belart.