



Legal management – Formation

LOGICIELS DE CAISSE

Aspects juridiques de la relation avec l'administration fiscale

(Version longue)

Patrick Cocheteux

Docteur en Droit – PCXAVOCATS
(www.pcxavocats.fr)

Editeur



Décembre 2018

Avant-propos.

Ce document a été établi à la demande de l'ACEDISE qui en possède les droits d'exploitation.

Impulsé par la volonté de son ancien Président M J.L. Baert et de son Vice-Président, M. Philippe Gervais, il relate d'une manière aussi pédagogique que possible les aspects juridiques liés à l'utilisation d'un logiciel de caisse. Avant tout établi dans un souci pratique, il répond aux besoins des utilisateurs d'un logiciel de caisse mais intéresse aussi les éditeurs ou les distributeurs ainsi que les professionnels associés à la gestion d'une entreprise utilisatrice, conseils et experts-comptables notamment.

De nombreuses branches du Droit sont approchées, que ce soit le droit commercial ou des affaires, le droit fiscal, le droit comptable, le droit pénal. Le numérique est évidemment sous-jacent à cet ensemble de normes applicables mais les aspects techniques ne sont pas retenus en tant que tels sauf s'ils aident à la compréhension de l'articulation des règles entre elles dans leur rapport avec un logiciel.

Les règles ont été introduites avec l'art.88 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015, loi de finances pour 2016. Ce texte va dans le sens d'un contrôle fiscal toujours plus orienté vers la dimension numérique en lien avec l'informatisation des comptabilités. Le redressement fiscal des comptabilités informatisées a certes posé et pose encore des difficultés aux vérificateurs de l'administration des finances publiques mais si beaucoup d'entre eux ne sont pas des techniciens informatiques, il existe des spécialistes auxquels ils font appel et qui tirent les conclusions des défauts ou lacunes des logiciels utilisés. Etant donné les conséquences très lourdes que cela peut représenter pour les dirigeants d'entreprises, une sécurité évidente réside dans l'audit de la gestion de leur matériel. Ce fascicule peut les aider dans cette démarche.

Ce qui n'était au début qu'un article de diffusion générale (reproduit annexe 2 en fin de fascicule) est aujourd'hui devenu un document plus complet. Si vous souhaitez y apporter des compléments ou des observations, je vous remercie de bien vouloir me les communiquer : courriel à caisse2018@orange.fr



A propos de l'auteur

Patrick Cocheteux est Docteur en Droit et ancien Professeur de l'Ecole Nationale des Impôts, intervenant auprès de l'Université de Lille II et Administrateur Honoraire des Finances Publiques. Il exerce actuellement au sein du cabinet PCXAVOCATS.

Après 40 années de vérification ou audit des services fiscaux et d'intervention dans le domaine de l'expertise ou du contentieux, ses connaissances et son expérience sont approfondies dans les domaines de l'assiette, du contrôle et du recouvrement de l'impôt. Il a assuré la formation professionnelle continue des agents de la DGFIP au sein des établissements nationaux de Paris puis Nevers ainsi que dans les centres régionaux de Lille et Rouen.

Après avoir écrit pour le Revenu Français, il publie actuellement pour Les Petites Affiches, la revue Banque et Droit et Fiscalonline.

Avertissement

Ce document a d'abord été rédigé avant la parution des modifications attendues à l'issue de la parution de la LF2018 correspondantes au « communiqué de simplification du 15 juin 2017 » du Ministre des Comptes publics et à la FAQ parue sur le site du Ministère des Finances en août 2017. L'administration a enrichi ses commentaires avec l'instruction BOI-TVA-DECLA-30-10-30-20180704 dont il a été ici tenu compte.

Depuis, la jurisprudence s'est étoffée. De plus, la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude est venue modifier certains aspects du sujet. **L'article 2 permet de renforcer les moyens dont disposent les agents des douanes pour lutter contre les logiciels dits « permissifs », conçus pour permettre et dissimuler la fraude, à l'instar de ceux dont bénéficient déjà les agents de la DGFIP.** Les agents des douanes pourront ainsi se faire communiquer par les éditeurs, concepteurs, distributeurs ou toute personne susceptible de manipuler les logiciels, le code source et la documentation des logiciels qu'ils proposent. L'article prévoit également un dispositif de sanctions spécifique aux infractions relevées dans ce cadre. D'autres dispositions ont aussi été prises : transaction, verrou de Bercy, etc

Sur un autre point, le lecteur ne manquera pas de remarquer que le document affiche des redondances. Elles sont apparues comme nécessaires car il est difficile pour le contribuable moyen d'appréhender toute une réglementation sans en répéter les différents aspects. Le document peut ainsi être plus facilement lu comme on aborde un sujet avec un dictionnaire.

PLAN de l'ouvrage

Etant donné la densité du document et le fait qu'il peut être difficile de lecture pour le lecteur non averti, chaque chapitre est précédé d'un « abrégé » qui donne les notions essentielles à connaître.

TITRE 1 LES REGLES	9
Chapitre 1 Les sources.....	12
Chapitre 2 Les définitions.	31
Chapitre 3 Les applications.....	66
TITRE 2 LES RISQUES	81
Chapitre 1 Le contrôle des systèmes de caisse	84
Chapitre 2 Le contrôle fiscal	97
Chapitre 3 Les conséquences juridiques pour le dirigeant.	123

Liste des acronymes utilisés

Acronyme	Signification
ACL	Audit Control Language ; logiciel sous licence privée acheté par l'administration pour ses vérificateurs
ADELIE	Arrêté du 6 juillet 2004 portant création par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé d'informations nominatives dénommé " Accès au dossier électronique des entreprises"
ADONIS	Arrêté du 16 mars 2007 modifiant l'arrêté du 5 avril 2002 portant création par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé d'informations nominatives dénommé " accès au dossier fiscal des particuliers"
ALPAGE	Arrêté du 2 octobre 2012 portant création d'un traitement automatisé de données à caractère personnel de suivi du contrôle fiscal à la direction générale des finances publiques
AMR	Avis de mise en recouvrement
BDDPC	Arrêté du 13 décembre 2007 relatif à la mise en service par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé de données à caractère personnel dénommé « Bibliothèque dématérialisée des dossiers de poursuites correctionnelles »
BCR	Brigade de contrôle et de recherches (niveau départemental)
BII	Brigade d'intervention inter régionale (DNEF); compétence nationale
BIRD	Arrêté du 6 avril 2007 modifiant l'arrêté du 13 mars 2002 portant création par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé d'informations nominatives dénommé base intranet de restitution des déclarations des entreprises (BIRDe)
BNDP	Arrêté du 22 mai 2006 modificatif relatif au traitement automatisé de données à caractère personnel dénommé " Base nationale des données patrimoniales "
BVCI	Brigade de vérification des comptabilités informatisées
CGI	Code général des Impôts
CFCI	Contrôle fiscal des comptabilités informatisées -art.L47 LPF-.
CP	Code pénal
CPC	Code de procédure civile
CPI	Code de la propriété intellectuelle
CPP	Code de procédure pénale
CPCE	Code des procédures civiles d'exécution
DGFIP	Direction générale des Finances Publiques
DIRCOFI	Direction interrégionale de contrôle fiscal
DISCOFI	Direction interrégionale spécialisée de contrôle fiscal (nouvelle appellation des DIRCOFI)
DNEF	Direction nationale d'enquêtes fiscales
DVNI	Direction des vérifications nationales et internationales
ECB	Examen de comptabilité du bureau; contrôle à distance des comptabilités informatisées
ESFP	Examen contradictoire de situation fiscale personnelle
EVAFISC	Arrêté du 25 novembre 2009 portant création par la direction générale des finances publiques d'un fichier de comptes bancaires détenus hors de France par des personnes physiques ou morales
FAQ	Foire aux questions parues sur le site du Ministère des Finances en août 2017 et appelées à être introduites dans la réglementation applicable au 1er janvier 2018.
FEC	Fichier des écritures comptables

FICOVIE	Fichier de l'assurance vie ; à ne pas confondre avec AGIRA qui permet de savoir si une personne est bénéficiaire d'un contrat « oublié »
ICE	Inspection de contrôle et d'expertise
JEX	Juge de l'exécution
JLD	Juge des libertés et de la détention
LPF	Livre des procédures fiscales
MD	Mises en demeure, Il faut distinguer les mises en demeure d'assiette (rappel du dépôt des déclarations fiscales) des mises en demeure de recouvrement de l'impôt (après AMR),
MEDOC	Mécanisation des opérations comptables dans les services de recouvrement; arrêté du 9 février 1995 et antérieurs
MIRIAM	Microinformatique dans les recettes des impôts associé à Medoc pour le recouvrement forcé; cf Arrêté du 29 février 2000, JORF n°70 du 23 mars 2000 page 4467
OASIS	Arrêté du 27 avril 2004 relatif à la mise en service par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé d'aide à la sélection et au contrôle des dossiers des entreprises
PCG	Plan comptable général
PRS	Pôle de recouvrement spécialisé au niveau de chaque département et chargé du recouvrement des créances difficiles, de contrôle fiscal ou d'un montant important.
PICF	Plan interrégional de contrôle fiscal élaboré par les Directions territoriales en liaison avec le niveau central de la DGFIP.
REBECA	Arrêté du 15 décembre 2009 modifiant l'arrêté du 24 mai 1996 régissant un traitement informatisé de gestion des remboursements des crédits de taxe sur la valeur ajoutée
RIALTO	Arrêté du 11 avril 2006 relatif à la création par la direction générale des impôts d'un traitement informatisé d'aide aux opérations de contrôle externe.
RSP	Refonte des systèmes de paiement ; remplace MIRIAM ; Arrêté du 16 juin 2017 modifiant l'arrêté du 13 septembre 2013, JORF n°0157 du 6 juillet 2017
SCE	Système de caisse enregistreuse
SIE	Service des impôts des entreprises (niveau local de gestion des dossiers)
SIP	Service des impôts des particuliers (niveau local de gestion des dossiers)
SIRIUS PART	Arrêté du 17 janvier 2005 relatif à la mise en service par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé d'aide à la sélection et au contrôle des dossiers des particuliers
SIRIUS PRO	Arrêté du 4 avril 2011 relatif à la mise en service par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé d'aide à la sélection et au contrôle des dossiers des professionnels
SPF	Service Public Finances (Belgique)
SIP	Service des impôts des particuliers (niveau local de gestion des dossiers)
THEMIS	traitement informatisé de l'activité des agents de la direction générale des finances publiques chargés des fonctions d'huissier
TSE	Transparence structure écran ; Arrêté du 13 octobre 2010 JORF n°0265 du 16 novembre 2010, connaissance des parts et actions détenues par un dirigeant dans différentes structures juridiques

Introduction.

A compter du 1^{er} janvier 2018, les commerçants et autres professionnels équipés de caisse enregistreuse et assujettis à la TVA seront dans l'obligation d'enregistrer les paiements de leurs clients au moyen d'un système de caisse sécurisé et certifié. Cette mesure est destinée à lutter contre la fraude à la TVA liée à l'utilisation de logiciels permettant la dissimulation de recettes.

Pour procéder à la fraude de caisse, l'entrepreneur peut se munir d'un logiciel, illégal bien entendu, qui efface à sa demande des ventes payées en espèces après qu'elles aient été enregistrées. Ce logiciel, qui peut être contenu sur tout support (clé USB, CD, utilisation du cloud) est appelé zapper. En fonction des paramètres mis en place, le vendeur peut effacer une commande, programmer un enregistrement restreint ou annuler des ventes. C'est ainsi un total non négligeable de recettes non taxées à la TVA et de bénéfices non imposés qui s'effectuent chaque année pour plusieurs milliards d'euros¹. Cela touche de nombreux secteurs marchands, du restaurateur au pharmacien² ou le coiffeur mais pas que A côté de la fraude fiscale, la fraude sociale n'est pas la moins avantageuse pour le commerçant indélicat car cela autorise la rémunération de salariés non déclarés.

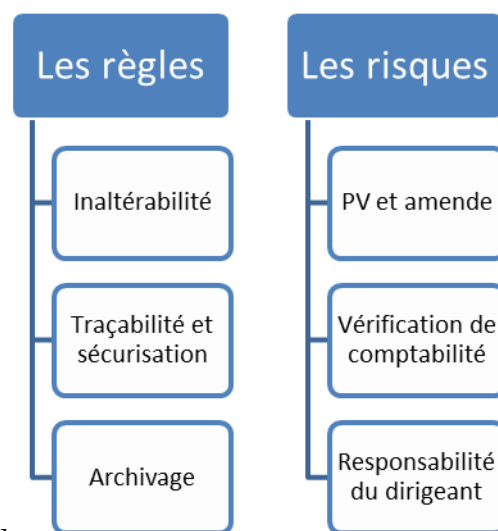
Les préférences³ des Français pour les paiements en espèces favorisent la mise en place de systèmes de « résistance » à l'impôt.

Les recettes ainsi dissimulées sont appréhendées par la personne qui procède à la manipulation, en général le dirigeant mais ce peut être un cadre ou un employé.

La loi de finances 2016 a envisagé un moyen de lutte contre ces pratiques avec la mise aux normes des logiciels de caisse.

Le but de la présente brochure est donc de préciser les règles que cela comporte et les risques qui sont associés à leur non-respect. Les rappels d'impôts correspondant à l'utilisation d'un logiciel comprenant des fonctions cachées sont assortis de pénalités pour manœuvres frauduleuses et une plainte pour fraude fiscale est généralement déposée contre l'entreprise qui les utilise.

L'éditeur du logiciel peut être inquiet s'il a pris une part active à la fraude par la mise à disposition d'un logiciel potentiellement frauduleux.



¹ Capital, Dossier argent noir : Les paiements en liquide, faciles et peu contrôlés, dans presque toutes les professions, Publié le 20/11/2009.

² L'opération caducée a permis à l'administration fiscale de nombreux redressements ces dernières années ; 4 000 officines sur les 22 000 installées en France ont été soupçonnées de détenir un logiciel de fraude. Voir le livre « Cache Cash: Enquête sur l'argent liquide illégal qui circule en France », Mathieu Delahousse et Thierry Lévêque, Chap.3 Le black des caisses enregistreuses, Flammarion Enquête, 2013.

³ Fédération Bancaire Française, 20 septembre 2016, Chiffres-clés - Les Moyens de Paiement (France et Europe), Aujourd'hui, on estime à 55% le nombre de transactions payées en espèce en France,

La TVA est un impôt sur la consommation qui est payé indirectement par le consommateur par l'entremise des entreprises qui ont pour obligation de la collecter auprès de leurs clients et de la reverser au Trésor. Cette taxe n'est donc pas une charge pour les entreprises. L'utilisation d'un logiciel frauduleux contrevient à ce schéma général et constitue une rétention de la TVA. En effet, les entreprises

- calculent la taxe exigible sur leurs ventes ou leurs prestations de services (TVA collectée);
- déduisent de cet impôt la taxe qui a grevé le prix des biens et services nécessaires à la réalisation de leurs opérations imposables (TVA déductible) ;
- ne reversent au Trésor que la différence (TVA nette due).

En cas de fraude, le Trésor subit un double préjudice car, d'une part, la recette attendue chez le fournisseur ne figure pas en TVA collectée et d'autre part, si une facture est émise, la TVA est déductible chez le client.

Le reversement de TVA doit être effectué périodiquement (par mois ou par trimestre) pour l'ensemble des opérations au titre desquelles l'exigibilité de la TVA est intervenue. La TVA est exigible lors de la livraison des biens meubles corporels ou lors de l'encaissement s'agissant de prestations de services. La rétention de TVA est un procédé de fraude quand l'entreprise ne dépose pas ses déclarations de TVA ou n'y mentionne pas toutes les opérations imposables et la taxe correspondante. Egalement en revendiquant une dispense de déclaration (franchise en base) alors que la taxe a été facturée au client qui l'a acquittée et que le chiffre d'affaires excède les limites de la tolérance légale.

En matière de dissimulation de recettes, la dette contractée envers le Trésor public par l'entreprise qui ne reverse pas la TVA n'est évidemment pas comptabilisée au passif du bilan, situation traduisant une reconnaissance de la rétention perpétrée. La rétention de TVA commise par un prestataire de services est d'autant plus grave qu'il ne consent aucune avance de trésorerie à l'État, la taxe dont il est redevable ne devenant exigible qu'après son encaissement auprès du client.

* * *

Le logiciel comptable, qu'il soit simplement de caisse ou plus évolué vers la gestion et la comptabilité, est devenu par sa neutralité technique un moyen fiscal de contrôle⁴ sur lui-même. La preuve en est avec la certification du logiciel et le contrôle du Fichier des Ecritures Comptables (FEC).

⁴ Pour aller plus loin sur cette idée, voir « Le bilan du logiciel fiscal », François Cassagne, thèse 1989, Paris 8.

Titre 1 Les règles

Les règles s'appliquent au marché de l'encaissement qui concerne tous les produits et services marchands utilisant un terminal point de vente ou une caisse enregistreuse voire un système de pesage. Le logiciel d'encaissement ne fait pas a priori de facturation qui est nominative ni spécifiquement de la gestion mais s'il est conçu et utilisé pour ces fonctions, ces éléments supplétifs ne lui ôtent pas son caractère premier de logiciel soumis à la nouvelle réglementation.

Les logiciels visés par la loi applicable au 1^{er} janvier 2018 concernent deux notions essentielles : l'encaissement et l'assujetti.

L'encaissement. C'est un terme qui relève à la fois de la finance et du commerce. L'encaissement désigne l'action de recevoir, de mettre en caisse une somme en espèces, la valeur d'un billet, d'une lettre de change, d'un chèque, d'un ticket restaurant, etc. La comptabilité sur les encaissements ou comptabilité de trésorerie est la forme de comptabilité la plus simple. Les opérations à prendre en compte pour la déclaration fiscale sont alors toutes indiquées sur les bordereaux de caisse et les relevés de compte professionnel de l'entreprise. Cette forme de comptabilité évite les oublis d'opérations taxables et la démarche fastidieuse du rapprochement bancaire en comptabilité. Si on n'y veillait pas, la comptabilité sur les encaissements permettrait aussi d'éviter une comptabilité en partie double : lorsqu'une vente est encaissée, une même écriture constate la vente et le paiement ou l'achat et le paiement sans nécessité des comptes clients ou fournisseurs.

D'un point de vue fiscal, c'est la faculté d'oubli d'opérations taxables qui est en cause. En effet, si le paiement en espèces est de moins en moins favorisé en affaires, c'est en raison du risque associé à la manipulation des espèces et de la difficulté d'établir la preuve du paiement et donc de l'assiette de l'impôt.

Est évidemment répréhensible l'utilisation d'un programme externe au logiciel comptable, permettant la suppression régulière de tickets des encaissements en espèces et la modification du journal des ventes tout en conservant, de manière erronée, l'horodatage initial des fichiers modifiés et en procédant à une renu-mérotation des tickets conservés⁵.

De même si les données peuvent être effacées d'un fichier trace selon un rapport d'expertise et qu'en l'espèce, la suppression des recettes est corroborée par les ruptures de numéros de séquence des factures⁶. Le contrôle de la comptabilité matière peut en outre révéler une minoration importante et systématique des ventes comptabilisées par rapport aux achats revendus et l'existence de ventes de marchandises dont les achats n'ont pas été comptabilisés⁷.

L'encaissement concerne deux branches d'affaires : le commerce de proximité des indépendants, quelle que soit leur activité, et la grande distribution⁸. Les règles posées par la législation introduite en 2016

⁵ CAA de PARIS, SA Le Dôme, 2ème chambre, 11/04/2018, 17PA00059, Inédit au recueil Lebon

⁶ CAA de NANCY, 2ème chambre - formation à 3, 22/03/2018, 16NC01651, Inédit au recueil Lebon

⁷ CAA de MARSEILLE, 4ème chambre - formation à 3, Sarl Crevette, 27/02/2018, 16MA04444, Inédit au recueil Lebon

⁸ Pour les systèmes de caisse de la grande distribution, MERCATEL œuvre sur le même thème qu'ACEDISE, chaque association étant membre de l'autre.

trouvent donc leur champ d'application naturel dans les relations entre assujettis et non assujettis à la TVA (consommateurs).

L'assujetti. Un assujetti est une personne qui réalise de manière indépendante⁹ une activité économique. On parle d'assujettissement à la TVA, notion un peu différente de celle de redevable de la TVA. Un assujetti peut en effet ne pas être redevable de la TVA en vertu d'une disposition de la loi ainsi des bénéficiaires de la franchise en base.

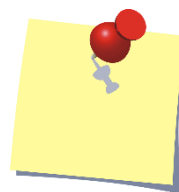
L'assujetti est défini expressément¹⁰ comme la personne effectuant une des activités économiques¹¹ mentionnées au cinquième alinéa de l'article 256 A CGI : « *Les activités économiques se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* ».

Les activités économiques s'entendent quels que soient le statut juridique des personnes (commerçants, indépendants, forme sociale), leur situation au regard des autres impôts (IR, IS) et la forme ou la nature de leur intervention (ventes, prestations de services).

⁹ Agir de manière indépendante pour un travailleur signifie exercer une activité sous sa propre responsabilité et jouir d'une totale liberté dans l'organisation de son travail ainsi que pour la réalisation de celui-ci.

¹⁰ Cf. article 9, paragraphe 1, 1er et 2e alinéas de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun TVA

¹¹ Cf. pour davantage de détails, le champ d'application de la TVA BOI-TVA-CHAMP-10-10-30.



Le droit fiscal français entendu au sens de l'article 88 LF 2016 trouve son origine dans la prise de conscience des pouvoirs publics, réunis au niveau de l'OCDE, que la fraude fiscale par l'emploi de caisses permissives atteint des records et constitue un manque à gagner considérable.

La législation française a d'abord entrepris **un durcissement contre la fraude fiscale avec les dispositions de 2013** (LOI n° 2013-1117 du 6 décembre 2013). L'art. 20 crée un nouvel art. L. 96 J du LPF qui fait obligation aux entreprises ou les opérateurs qui conçoivent ou éditent des logiciels de comptabilité, de gestion ou des systèmes de caisse ou interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits affectant, directement ou indirectement, la tenue des écritures comptables, **de présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, tous codes, données, traitements ou documentation qui s'y rattachent.**

Le dispositif crée aussi en 2013 l'art. 1770 undecies du CGI **qui sanctionne les personnes qui mettent à disposition les logiciels ou les systèmes de caisse** lorsque les caractéristiques de ces logiciels ou systèmes ou l'intervention opérée ont permis, par une manœuvre destinée à égarer l'administration, la réalisation de manœuvres frauduleuses en modifiant, supprimant ou altérant de toute autre manière un enregistrement stocké ou conservé au moyen d'un dispositif électronique, sans préserver les données originales. **Une amende est prévue également pour les distributeurs** qui savent ou ne peuvent ignorer qu'ils présentent à la clientèle des systèmes permissifs.

Cette amende est égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de ces logiciels ou systèmes de caisse ou des prestations réalisées.

Les pays étrangers ont chacun développé une législation qui leur est propre et qui est plus ou moins sévère. Le droit belge a même créé un dispositif de « boîte noire » pour s'assurer de la taxation des recettes.

Forts de l'expérience étrangère et du rapport de l'OCDE, l'ACEDISE et la DGFIP ont pu travailler ensemble par la suite afin de mettre sur pied un dispositif de certification et d'attestation visant les systèmes de caisse afin de garantir la livraison de SCE sécurisés. Cette nouvelle réglementation (art.88 LF 2016) a dès l'origine été prévue pour entrer en application au 1^{er} janvier 2018 afin de laisser le temps aux utilisateurs de réclamer leurs attestations, après que les concepteurs aient pu faire les mises à jour nécessaires et que les certificateurs aient pu opérer.

En 2017, le Ministère des Finances a décidé de simplifier le dispositif en le réduisant dans son champ d'application aux seuls logiciels de caisse alors que tous les systèmes comptables et de gestion étaient initialement visés et **en levant la contrainte pour les micro entrepreneurs bénéficiant de la franchise TVA.** Bien que les montants du régime auto entrepreneur aient été doublés avec la loi de finances 2018, les chiffres de la franchise TVA antérieurs sont maintenus (art.10 PLF 2018). Il y a donc obligation de détenir une attestation dès que le seuil de franchise TVA (seuil 2017) est dépassé même si, en 2018, l'entrepreneur est toujours considéré comme un auto-entrepreneur.

Chapitre 1 Les sources

Le changement de législation prend ses sources dans la prise de conscience par l'OCDE du manque à gagner en recettes fiscales par les possibilités de fraude à la TVA en matière de règlement de ventes au détail contre des espèces¹². Le civisme fiscal mérite donc un encouragement que les éditeurs de logiciel ont accompagné.

Section 1 Les sources d'influence

Les recommandations de l'OCDE¹³ sont concomitantes au rapport de l'ACEDISE (Cf. ci-après) en 2013. Le rapport dénommé « Suppression électronique des ventes : une menace pour les Recettes fiscales » pose clairement le débat.

Sous-section 1 Les recommandations de l'OCDE

§ 1 Le rapport OCDE.

Le rapport pointe les systèmes qui « *ne permettent pas seulement l'«écrémage» des recettes en espèces tout comme les systèmes manuels du type tiroir-caisse mais, équipés d'un logiciel de suppression électronique des ventes, ils rendent possibles des méthodes de fraude plus complexes du fait de leur aptitude à modifier les données enregistrées afin de dissimuler les pratiques d'«écrémage»* ». Les systèmes de terminal point de vente (PDV) sont largement utilisés dans le secteur de la vente au détail et constituent une menace pour les recettes fiscales. En fait, la pratique de la « caisse noire » et du « black » n'a pas eu besoin de l'invention des caisses enregistreuses pour exister mais le recours à l'informatique étant apparu nécessaire pour la gestion moderne de l'entreprise, les professionnels ont voulu très tôt continuer leurs habitudes du « non déclaré » avec les avantages du reporting automatique. La pratique d'une comptabilité occulte traduit une gestion financière cachée soit totalement, et elle se confond souvent avec une activité occulte, soit partielle, c'est-à-dire que l'activité est déclarée et licite mais une partie des recettes est cachée. La comptabilité occulte sanctionne donc le fait d'un maniement de fonds qui ne sont pas déclarés.

La stratégie recommandée par l'OCDE vise :

- à renforcer les mesures de détection et de répression des pratiques frauduleuses,
- à communiquer sur le civisme fiscal en attirant l'attention sur les conséquences financières et pénales des poursuites des services fiscaux,
- à installer une législation adéquate aux fins du contrôle et d'expertise légale des systèmes PDV,
- à développer les compétences de contrôleurs numériques spécialisés et de spécialistes de l'expertise légale numérique,

¹² Ceci ne constitue qu'un aspect de la fraude fiscale et un rapport plus large à la notion est évidemment nécessaire non seulement en terme budgétaire mais aussi sociologique (voir par exemple : La sociologie fiscale, Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes, Marc Leroy, Sociologos n°4 – 2009). Pour une approche économique, voir par exemple Cecile Bazart, Thèse Montpellier 1, La fraude fiscale : modélisation du face à face état-contribuables, 2000.

¹³ Organisation de coopération et de développement économique, rapport 2013 Suppression électronique des ventes: une menace pour les recettes fiscales.

- à incriminer l'offre, la possession et l'utilisation d'un logiciel de suppression électronique des ventes.

§ 2 Commentaires.

Ce programme OCDE est assez vaste et s'installe progressivement dans la loi française. Les vérificateurs fiscaux sont de plus en plus formés à la vérification des entreprises informatisées et la législation sur le contrôle des comptabilités informatisées s'est imposée comme incontournable depuis 2014. Quant au civisme fiscal, il reste à s'installer toujours davantage dans l'esprit des entrepreneurs¹⁴ mais il n'est pas à un niveau négligeable. Il est mesuré par le taux de respect dans les délais des échéances déclaratives en matière de TVA et se situe aux environs de 95%¹⁵. Le taux de paiement dans les délais des impôts professionnels est à un niveau plus élevé de 98%. Le contrôle fiscal de la TVA en 2016 a permis des redressements en droits¹⁶ de 2 267M€. Les constatations de dissimulations de bases d'imposition ont conduit au dépôt de 331¹⁷ plaintes pour fraude fiscale en 2016. Enfin 45 314 opérations¹⁸ de vérification de comptabilité ont été menées sur les entreprises.

A noter toutefois que le taux net de recouvrement DGFIP en droits et pénalités sur créances de contrôle fiscal externe au titre de l'année N-2 est seulement de 65%. Ces chiffres attestent de la mesure de ses performances qu'effectue la DGFIP depuis plusieurs années dans le cadre de la recherche d'un management performant.

Le rapport OCDE vise les systèmes installés mais plus ceux-ci seront rendus obligatoires, plus ils peuvent déterminer les entrepreneurs à utiliser une comptabilité occulte. Autant que la lutte contre la sophistication des systèmes¹⁹ de fraude (Phantomware, zapper, détournement de fonctions), il est donc nécessaire pour un Etat d'avoir des moyens de détection de la fraude. Théoriquement, les conventions comptables s'opposent bien entendu à la comptabilité occulte. Les conventions comptables de base doivent théoriquement être respectées au sein de l'entreprise et la dissimulation de recettes traduit d'abord un manquement à la convention d'entité comptable. Celle-ci ne représente pas uniquement une firme sous statut légal choisi par l'entrepreneur. Elle se montre comme un ensemble gestionnaire d'une activité économique qui possède des actifs et utilise des ressources, toutes ses ressources. La convention de réalisation du revenu est également bafouée dans le cas d'une recette occulte. En effet, la convention de réalisation du revenu permet de déterminer le fait générateur de la prise en compte du revenu et sa présentation dans les états financiers. Or, la réalisation du revenu au moment de la vente ou de l'encaissement de la prestation de service n'est pas respectée si le revenu est dissimulé. La convention de l'objectivité connaît aussi une atteinte certaine car les transactions et événements pris en compte en comptabilité et divulgués dans les états financiers doivent être justifiés par des preuves. Si certaines manquent, l'objectivité n'est pas respectée. La convention de l'information complète non plus.

¹⁴ En 2016, il y avait 5 570 478 entreprises collectrices de la TVA sur l'ensemble du territoire générant 178 421 M€. Source : Cahier statistique 2016 DGFIP p.8.

¹⁵ *Ibidem*, p. 19.

¹⁶ *Ibidem*, p.12.

¹⁷ *Ibidem*, p.12.

¹⁸ *Ibidem*, p.13.

¹⁹ Ces 3 méthodes sont expliquées au rapport OCDE p. 16 et s.

Parmi les moyens envisagés par l'OCDE, beaucoup d'entre eux ont été développés ou mis en œuvre en France. Ainsi l'audit financier mis en avant par l'organisation internationale et l'administration fiscale a mis en place OASIS²⁰ depuis un certain nombre d'années. Ce programme permet de calculer des ratios de bénéfice brut et de mettre en relation les flux de trésorerie avec les ventes mais il faut bien reconnaître que le logiciel est resté peu employé en pratique faute d'appétence et de formation des contrôleurs à l'analyse financière. Le calcul des dépenses de consommation privée permet de déterminer la quantité d'argent dont dispose un contribuable à des fins d'usage privé, sur la base de ses revenus, de ses dépenses et de l'évolution de ses actifs. Cette approche est mise en œuvre par l'administration dans le cadre du contrôle sur pièces des dossiers dits à fort enjeu²¹. Le contrôle numérique spécialisé préconisé par l'OCDE est de longue date en place en France avec l'utilisation du logiciel ACL qu'emploient les vérificateurs. L'expertise légale numérique également préconisée a été mise en place avec la possibilité de saisir les matériels informatiques dans le cadre d'application du L 16 B LPF.

L'OCDE préconise bien entendu l'utilisation de caisses enregistreuses sécurisées et des systèmes PDV certifiés dans le cadre d'une concertation avec les concepteurs et utilisateurs de logiciels. A ce titre, la démarche dite de « discipline volontaire » s'est mise en place pour une collaboration étroite entre les pouvoirs publics et les professionnels.

Sous-section 2 Réflexions des acteurs de la loi.

Les acteurs de la loi ne sont plus seulement les auteurs des textes mais aussi les utilisateurs et concepteurs de matériel et logiciels soumis aux nouvelles contraintes. Dès lors, les réflexions de l'ACEDISE peuvent être mises en parallèle avec les débats parlementaires même si le véritable maître d'œuvre des nouveaux textes est l'administration centrale de la DGFIP.

§1 Les réflexions de l'ACEDISE

L'ACEDISE est l'Association des Constructeurs, Éditeurs, Distributeurs, Installateurs de Systèmes d'Encaissement fondée en 2012. Elle a participé à différents niveaux de la réflexion technique avec AF-NOR ou INFOCERT mais a aussi tissé des liens avec le MINEFI et la DGFIP pour les aspects juridiques et fiscaux. Les fabricants de caisses enregistreuses souhaitent clairement ne pas être assimilés à des entreprises permettant la fraude à la TVA. Celle-ci, lorsqu'elle existe, est clairement de la responsabilité de l'entrepreneur utilisateur du matériel ou du logiciel qui lui a été livré. Le constructeur, l'éditeur ou l'installateur d'un matériel de caisse est un acteur économique responsable qui ne doit pas se voir imputer les fautes ou les manœuvres frauduleuses de ses clients.

A ce titre, l'ACEDISE a mené une réflexion qui accompagne les propositions gouvernementales depuis 2013 avec un Rapport²² où elle a très tôt proposé la mise en place de moyens techniques anti-fraude rigoureux : caisse fiscale, boîte noire, signature électronique, serveur fiscal. Comme cela existe dans d'autres pays notamment en Belgique ou autres (Cf. les exemples cités par l'OCDE).

²⁰ JORF n°139 du 17 juin 2004 page 10805 texte n° 6, Arrêté du 27 avril 2004 relatif à la mise en service par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé d'aide à la sélection et au contrôle des dossiers des entreprises.

²¹ Mise en place des pôles de contrôle revenus/patrimoine (PCRP) par la DGFIP.

²² Rapport pour lutter contre la fraude fiscale et sociale chez les commerçants en instaurant une législation en France, mai 2013.

L'ACEDISE a également œuvré pour la mise en place de la marque NF 525, chargée de créer les conditions de définition d'un système de caisse fiable et anti-fraude. Le référentiel technique a évidemment pour but de sécuriser les données enregistrées sur les caisses en indiquant les tentatives d'effacements d'historique ou les annulations de commandes, éléments qui paraissent toujours suspects. Chaque fabricant respecte la règle.

Les propositions pour lutter contre la fraude vont parfois au-delà des moyens exposés dans le texte de l'art.88 LF1016. En particulier, la question se pose de rendre obligatoire un système de caisse pour les opérations entre assujettis et non assujettis TVA ou la création d'un fichier centralisé des systèmes de caisse installés.

La création d'un fichier de recensement des caisses placées dans les commerces ne retient pas l'attention des pouvoirs publics pour l'instant car la DGFIP devrait y consacrer des moyens analogues à ce que le SPF belge a entrepris sans que cela ne constitue un moyen efficace de lutte contre la fraude. Le constat sur place des appareils en fonctionnement suffit. L'expérience²³ de la DGFIP en matière d'appareils de télévision pour le contrôle de la redevance audiovisuelle lui donne sans doute suffisamment de recul pour se convaincre de la lourdeur d'un tel système pour un rendement peu en rapport.

Quant à l'obligation d'installation d'une caisse imposée par un texte de loi, celle-ci se révèle *de facto* inutile. En effet, même si aucun texte n'oblige à installer une caisse, en revanche une caisse enregistreuse facilite les commandes et les encaissements, permet d'établir des statistiques de ventes sur les produits, de constater quel vendeur est le plus efficace, etc. Pour un chiffre d'affaires important, la tenue d'un carnet à souches semble difficile et le reporting des opérations dans la comptabilité fastidieux. Quand elle est utilisée, la caisse enregistreuse ne fait que reprendre dans son fonctionnement informatique que les obligations comptables du code de commerce (art. L 123-12 Code de Commerce).

§ 2 Les débats parlementaires.

Le projet de loi de finances 2016. L'art.38²⁴ du Projet de loi de finances pour 2016 (devenu art. 88 loi n°2015-1785) comportait dès l'origine la mention d'une amende en cas de non-respect de la certification des logiciels de caisse par les assujettis TVA mais pour un montant de 5 000€ qui a été porté à 7 500€²⁵

²³ La DGFIP s'appuie sur un fichier « ANCRAGES » pour le contrôle de la redevance audiovisuelle. Les informations concernant la taxe d'habitation sont croisées avec les données des abonnés aux services payants de télévision (Canal+ etc.) et des vendeurs de télévision. Les informations sont aussi recueillies auprès des fournisseurs d'accès à internet (FAI) qui proposent des offres triple play (téléphone, internet, télévision). Les établissements diffuseurs ou distributeurs de services payants de programmes de télévision sont tenus de fournir à l'administration, sur sa demande, les éléments des contrats de certains de leurs clients strictement nécessaires à l'établissement de l'assiette de la contribution à l'audiovisuel public. Ces informations se composent exclusivement de l'identité du client, de son adresse et de la date du contrat (LPF, art. L. 96 E). Ce droit de communication s'effectue dans les conditions prévues à l'article R*. 81-1 du LPF et s'exerce par correspondance ou sur place (décret n° 2005-1167 du 13 septembre 2005).

²⁴ Quatorzième législature, Enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 30 septembre 2015 n°3096.

²⁵ L'amende avait même été portée à 10 000€ par le Sénat mais ce montant pouvant être considéré comme excessif s'agissant d'une amende fiscale, et pouvant être considéré par le Conseil Constitutionnel « comme disproportionné au regard de la gravité du manquement », il a été ramené à 7500€ par le rapporteur du PLF. (Mme Rabault).

par le texte définitif. La réitération possible de l'amende après le constat d'un premier manquement au dispositif est également exposée ainsi que le délai de 60 jours pour la mise en conformité. L'indication du délai de 30 jours suivant le constat du manquement pour permettre au contribuable de formuler ses observations et l'éventuel abandon de l'amende également.

L'exposé des motifs montre que si l'article 20 de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière du 6 décembre 2013 a offert de nouveaux moyens à l'administration pour détecter les systèmes de caisse frauduleux et pour pénaliser leurs concepteurs. La plupart des éditeurs de logiciels de caisse avaient réagi en proposant à leurs clients des mises à jour visant à supprimer leurs fonctions frauduleuses, mais certains clients n'avaient pas encore procédé à ces mises à jour.

L'utilisation obligatoire d'un logiciel ou un système sécurisé a donc été envisagée. Une entrée en vigueur différée au 1^{er} janvier 2018 a été prévue afin de permettre aux utilisateurs de logiciel et système de caisse de prendre en compte ces nouvelles dispositions.

L'article 20 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière. Cette disposition a modifié le LPF en visant les concepteurs et éditeurs de logiciels de comptabilité ou de caisse tenus à un droit de communication spécifique exercé par l'administration fiscale. L'art. L. 96 J LPF prévoit que *« Les entreprises ou les opérateurs qui conçoivent ou éditent des logiciels de comptabilité, de gestion ou des systèmes de caisse ou interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits affectant, directement ou indirectement, la tenue des écritures mentionnées au 1° de l'article 1743 du code général des impôts sont tenus de présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, tous codes, données, traitements ou documentation qui s'y rattachent »*.

L'article L. 102 D poursuit en indiquant que *« pour l'application de l'article L. 96 J, les codes, données, traitements ainsi que la documentation doivent être conservés jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le logiciel ou le système de caisse a cessé d'être diffusé »*.

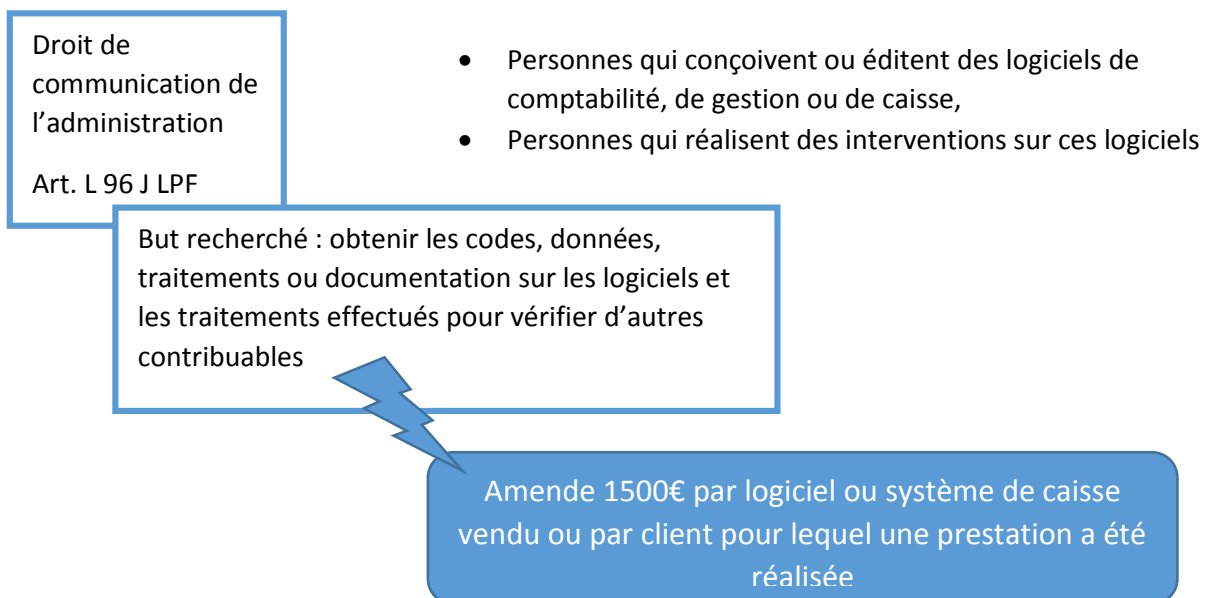
Les sanctions qui s'attachent au non-respect de ces textes figurent :

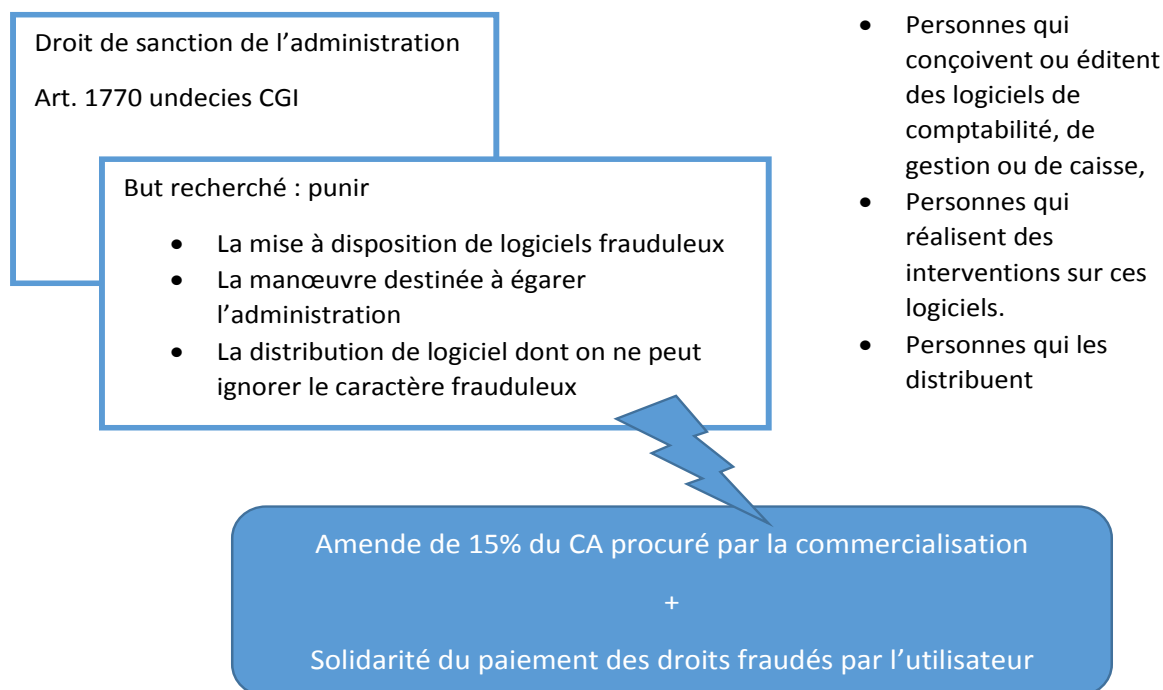
- à l'article 1734 CGI : *« Les manquements aux obligations prévues aux articles L. 96 J et L. 102 D du LPF entraînent l'application d'une amende égale à 1 500 € par logiciel ou système de caisse vendu ou par client pour lequel une prestation a été réalisée dans l'année »*.
- à l'article 1770 undecies ainsi rédigé :
 - *« I Les personnes mentionnées à l'article L. 96 J du livre des procédures fiscales qui mettent à disposition les logiciels ou les systèmes de caisse mentionnés au même article sont passibles d'une amende lorsque les caractéristiques de ces logiciels ou systèmes ou l'intervention opérée ont permis, par une manœuvre destinée à égarer l'administration, la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du présent code en modifiant, supprimant ou altérant de toute autre manière un enregistrement stocké ou conservé au moyen d'un dispositif électronique, sans préserver les données originales »*.

- « L'amende prévue s'applique également aux distributeurs de ces produits qui savaient ou ne pouvaient ignorer qu'ils présentaient les caractéristiques mentionnées au même alinéa.
- Cette amende est égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de ces logiciels ou systèmes de caisse ou des prestations réalisées ».
- « II Les personnes mentionnées au I sont solidairement responsables du paiement des droits rappelés mis à la charge des entreprises qui se servent de ces logiciels et systèmes de caisse dans le cadre de leur exploitation et correspondant à l'utilisation de ces produits ».

L'amende et la solidarité de paiement s'appliquent au chiffre d'affaires réalisé et aux droits rappelés correspondant à l'utilisation des produits.

Pour résumer, le législateur, avant même le nouveau texte applicable au 1^{er} janvier 2018 avait déjà installé deux procédures : un droit de communication et un droit de sanction.





§ 3 La réflexion administrative.

En 2013, le législateur a cru pouvoir mettre un frein à la fraude en intervenant à la source potentielle de celle-ci, c'est-à-dire l'éditeur, le concepteur de logiciel ou l'installateur. C'était sans compter sur la résistance à l'impôt que pouvaient exercer les utilisateurs auxquels il est maintenant venu le temps de s'intéresser. Par ailleurs, vieille technique employée par les pouvoirs publics quand ils appréhendent une réforme jugée trop vaste par les assujettis, on la met en œuvre par étapes.

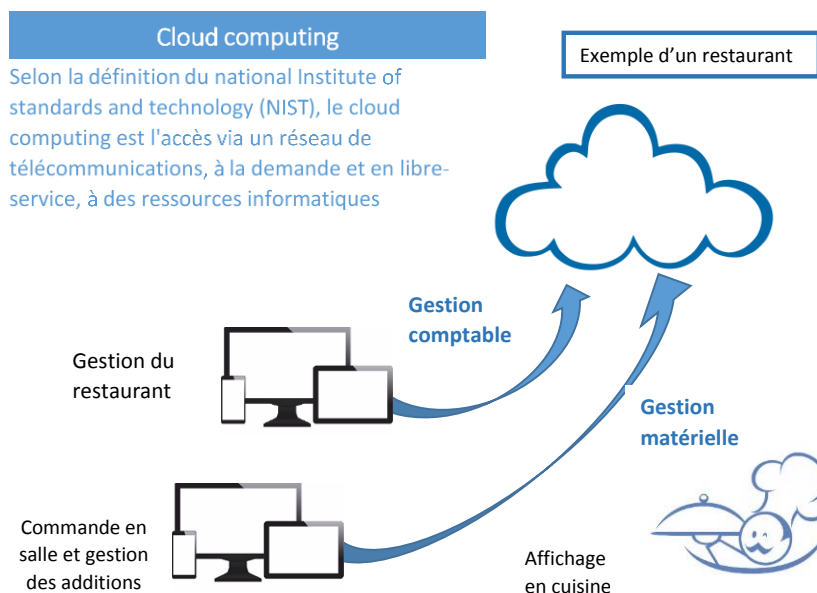
La difficulté à laquelle s'est heurtée l'administration consiste aussi dans un problème de qualification juridique. En matière de TVA, le fisc applique un principe simple de réalité des opérations imposables dont le fait générateur est connu pour appréhender la matière imposable en termes de flux économiques²⁶. Ce raisonnement moderne est en décalage avec un raisonnement historique sur la matière imposable dont la seule existence génère des obligations fiscales. La convergence du Droit et du Numérique s'impose pour déterminer la naissance d'obligations fiscales non plus seulement aux concepteurs mais aussi aux utilisateurs - d'un système de caisse en l'occurrence- et simplement possesseurs du matériel.

²⁶ Cf. art. 256 CGI.

C'est la convergence du prix payé par le consommateur à l'utilisateur qui reste le support de la matière imposable cachée par la volonté d'un concepteur ou d'un utilisateur conscient d'échapper à l'impôt. En imposant des obligations spécifiques à l'un et à l'autre, le législateur s'impose dans la relation contractuelle entre eux pour l'achat et la maintenance d'un système informatique. En d'autres termes, le concepteur ne peut pas proposer un système permissif et l'utilisateur ne peut pas conditionner son achat à l'existence d'un tel système. La volonté des parties est bridée par l'interposition du fisc qui pose l'intérêt général face à la réalisation des intérêts privés, qu'ils soient licites si le système de caisse n'est pas frauduleux ou illicites si la maximisation du profit passe par une fraude à la TVA.

Restait à l'administration à définir le « standard juridique » pour l'application des textes. Immédiatement s'est imposé le critère comptable comme seul à pouvoir consacrer l'application d'une règle aux systèmes de comptabilité et de gestion ainsi qu'aux systèmes de caisse, le compte « caisse » n'étant qu'un élément de la nomenclature comptable. Le concept de fraude²⁷ allié à cette perception devait logiquement aboutir au soupçon généralisé sur l'ensemble des logiciels comptables. Autre domaine d'interprétation possible était le standard d'application de la fraude sanctionnée par le délit de fraude fiscale de l'art.1741 CGI ou par celui de l'escroquerie de l'art.313-1 du Code pénal. « *L'escroquerie est le fait, soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus de qualité vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses, de tromper une personne physique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à remettre des fonds, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir à un acte opérant obligation ou décharge* ». L'escroquerie est une infraction qui suppose donc que soient réunis : l'emploi de moyens frauduleux par l'utilisateur du système de caisse, la

remise de fonds constituée par l'appréhension de la TVA à son profit, un préjudice pour l'Etat et une intention frauduleuse. Ces caractéristiques existent aussi dans le délit prévu à l'art.1741 CGI avec l'avantage de pouvoir réserver l'utilisation du texte aux dossiers choisis par l'administration sans contrôle du Parquet. L'article 1741 CGI a aussi l'avantage de se limiter par exemple à la dissimulation des sommes sujettes à l'impôt, élément qui l'éloigne de l'escroquerie que le fisc préfère donc utiliser en matière de remboursement de crédit TVA injustifié.



²⁷ Conseil des Impôts, Troisième rapport au Président de la République, J.O. Doc. Adm. 4 août 1977 : « il y a fraude lorsqu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré, consistant notamment à dissimuler une fraction des recettes ou à majorer des charges ; c'est la fraude qui fait l'objet de majoration pour mauvaise foi et, éventuellement d'une répression pénale ».

La réflexion de la DGFIP est très clairement établie dans une instruction qui n'est pas parue mais dont le projet figure en annexe 1 du rapport²⁸ de l'ACEDISE. Non opposable à l'administration, ce texte traduit néanmoins l'état d'esprit de l'administration de l'impôt. Et sur ce point, rien d'étonnant à ce que le problème de la fraude étant général, sa conception des systèmes de caisse à contrôler est la plus englobante possible. Comme on peut le constater dans l'exemple, le SCE est géré par le serveur en salle pour la saisie et par le gérant pour les états financiers. Ces deux postes doivent satisfaire aux normes imposées par la DGFIP.

L'instruction inédite de 2009. L'instruction précise les principes fiscaux et comptables applicables aux opérations d'encaissement et les sanctions. Il est dommage qu'elle n'ait pas été publiée car elle constitue un excellent document de synthèse des obligations dans le domaine des SCE et du champ d'application de la législation actuelle.

La note administrative rappelle que tous les professionnels sont concernés quelle que soit la nature de leur activité commerciale, libérale, agricole, etc. et que les systèmes informatisés d'encaissement font partie du périmètre de contrôle des comptabilités informatisées (art. L 10 et L 13 LPF, art. 54 CGI).

Tous les systèmes de caisse sont visés qui concourent directement ou indirectement à la production des résultats comptables soumis au devoir de déclarations fiscales. Toutes les informations doivent être conservées 3 ans sur support informatique (art. L 102 B LPF) lorsqu'elles ont été émises ou reçues sous cette forme mais les livres comptables, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration doivent être conservés pendant un délai de six ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

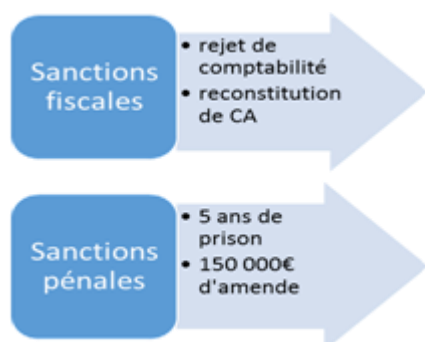
Les systèmes de caisse doivent :

- Attribuer à chaque pièce justificative d'un encaissement un numéro de séquence unique, continu et chronologique ; chaque caisse d'un magasin doit pouvoir le faire et l'identification de chaque caisse doit être possible ;
- Etre dotés de fonctionnalités de clôture²⁹ périodique afin de figer les enregistrements sur une période afin de leur donner date certaine ;
- Rendre irréversibles et intangibles les encaissements saisis ;
- Prévoir la validation³⁰ obligatoire des écritures comptables et des encaissements ; la validation intervient quand le client accepte l'achat d'un objet ou d'un service ;
- Assurer la permanence du chemin de révision comptable³¹.

²⁸ Cf. annexe 1 du rapport, BOI 13 L - ?- 09. Cette instruction n'est jamais parue. Son titre : les systèmes informatisés d'encaissement ; Contrôle des comptabilités informatisées.

²⁹ L'article L123-12, alinéa 3, du code de commerce énonce que toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant « doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable ».

³⁰ Tant que la validation n'est pas demandée par l'utilisateur, les écritures en mode brouillard présentent un caractère tangible de la comptabilité. Les éditions faites à partir de ce mode de saisie constituent simplement des listes de contrôle appelées couramment brouillard de saisie, procès-verbal d'entrée, accusé de réception de saisie, etc.



Le non-respect des obligations expose à des sanctions telles l’art 323-3 et s. CP : Le fait d'introduire frauduleusement des données dans un système de traitement automatisé (correction d'écriture injustifiée), d'extraire (suppression d'encaissements), de détenir (application du dispositif aux simples détenteurs de logiciels frauduleux), de transmettre (de fausses informations à l'administration fiscale), de supprimer ou de modifier frauduleusement les données qu'il contient est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 150 000 € d'amende.

La modification des données comptables au sein d'un logiciel de caisse est sanctionnée car il s'agit d'une atteinte au « STAD » ou « système de traitement automatisé de données » qu'il est nécessaire de qualifier avant toute incrimination. L'infraction sur le STAD correspond à la fois à un traitement malicieux des données et aux données elles-mêmes qu'il traite ; dans la mesure où une intervention est effectuée sur un SCE pour retirer ou modifier indûment des données, l'acte est répréhensible. Les travaux parlementaires au Sénat³² permettent de donner au STAD la définition suivante : « *On doit entendre par système de traitements automatisés de données, tout ensemble composé d'une ou plusieurs unités de traitement, de mémoires, de logiciels, d'organes d'entrées-sorties, et de liaisons, qui concourent à un résultat déterminé, cet ensemble étant protégé par des dispositifs de sécurité* ». L'infraction concerne toutes les manipulations de données et la destruction de fichiers avec un élément volontaire dans l'action.

Section 2 Le droit applicable

Le Droit applicable en France est évidemment le Droit français mais il n'est pas inintéressant de connaître un peu d'autres législations.

Sous-section 1 Le droit Français

§ 1 Le texte d'origine

Le texte qui est à l'origine de la réglementation des logiciels de caisse est l'art.88 LF 2016 qui figure en annexe 1.

Les innovations de ce texte consistent :

- En une obligation pour les assujettis TVA qui enregistrent les règlements de leurs clients au moyen d'un logiciel de comptabilité ou de gestion ou d'un système de caisse, d'utiliser un logiciel satisfai-

³¹ Conformément à l'article 410-3 du plan comptable général, les comptabilités informatisées doivent permettre de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives.

³² Rapport de M. Jacques Thyraud, sénateur, sur la proposition de loi adoptée par l'assemblée nationale, relative à la fraude informatique, Annexe au procès-verbal de la séance du 2 octobre 1987, p.52. Les parlementaires avaient évoqué au départ une logique de faux en informatique.

sant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale (cf. art. 286 3° bis CGI) ;

- En un devoir de justifier du respect de ces conditions de deux manières possibles :
 - soit le logiciel ou système de caisse est certifié par un organisme accrédité;
 - soit l'assujetti dispose d'une attestation individuelle de l'éditeur du logiciel ou système de caisse certifiant le respect des conditions.
- En une amende égale à 7 500 € (article 1770 duodecies CGI) en cas de non-respect des obligations ;
- En la naissance d'un nouveau pouvoir de contrôle administratif sous la forme d'une intervention inopinée, dans les locaux professionnels d'un assujetti à la TVA pour vérifier qu'il détient le certificat ou l'attestation individuelle et à défaut, lui appliquer l'amende (article L. 80 O du LPF).

Toutes ces mesures prennent effet au 1^{er} janvier 2018.

§ 2 Le texte modifié

Le texte initial a été modifié dans deux directions.

Application limitée aux seuls logiciels de caisse. Les transactions entre assujettis TVA et non assujettis portent le plus de probabilités de fraude par leur nature même. Le législateur de 2016 avait donc vu large en appliquant sa décision à tous les logiciels :



- les logiciels de comptabilité : permettant à un appareil informatique (ordinateur) d'assurer tout ou partie des tâches de la comptabilité d'une entreprise en enregistrant et traitant toutes les transactions réalisées par l'entreprise dans différents modules fonctionnels (comptabilité fournisseurs, comptabilité clients, paie, grand livre, etc.) » ;
- les logiciels de gestion : permettant à un appareil informatique (ordinateur) d'assurer des tâches de gestion commerciale : gestion automatisée des devis, des factures, des commandes, des bons de livraison, suivi des achats et des stocks, suivi du chiffre d'affaires, etc. ;
- les systèmes de caisse : dotés d'un ou plusieurs logiciels permettant l'enregistrement des opérations d'encaissement, qu'ils soient autonomes (caisses enregistreuses), reliés à un système informatisé ou installés sur un ordinateur.

Sans revenir sur le dispositif de lutte contre la fraude à la TVA, qui s'applique à compter du 1^{er} janvier 2018, le Ministre de l'Action et des Comptes publics G.DARMANIN a annoncé des mesures de simplification relayées par un tweet³³ le 16 juin 2017. **Le texte initial est ramené dans son champ d'application à la seule dimension des logiciels de caisse.** La nouvelle disposition doit figurer dans le

³³ « Nous avons décidé de recentrer et de simplifier le dispositif de lutte contre les logiciels frauduleux, applicable au 1^{er} janvier 2018 ». https://twitter.com/_Bercy_/status/875354260812300288 ... 08:18 - 16 juin 2017

projet de loi de finances prévu à l'automne 2017.

Ce même projet de loi de finances devrait par ailleurs reprendre les réponses aux interrogations des professionnels du logiciel de caisse qui ont été mises en ligne par le Ministère sous forme de FAQ le 1^{er} août 2017.

Sont visés tous les logiciels ou systèmes de caisse permettant l'enregistrement des règlements de leurs clients quel que soit le mode de règlement (espèces, chèques, CB, virements, prélèvements...). Cette obligation s'applique y compris en cas d'enregistrement sur un logiciel ou système accessible en ligne.

Sans que cette liste ne soit limitative, sont concernés par l'obligation les instruments de mesures réglementés, comme les balances, mais également les rampes de boissons automatisées, les automates de paiement ou encore les distributeurs automatiques de marchandises (boissons, gâteaux...) qui disposent d'une fonctionnalité de caisse.

Seule cette fonctionnalité de caisse, et non les autres fonctions telles que celles relatives à la pesée, doivent être certifiées.

Les instruments de mesure réglementés, munis d'un dispositif de mémorisation des règlements, qui sont utilisés à la fois pour déterminer le prix à payer des articles en fonction de la grandeur mesurée et pour enregistrer le règlement doivent être certifiés. Il en est de même si plusieurs instruments de mesure réglementés sont interconnectés ou fonctionnent en réseau, chacun d'entre eux devant être certifié

Exemple 1 : Un commerçant dispose d'une balance pour peser la marchandise qu'il vend au poids. Cette balance n'a pas de fonction de mémorisation des opérations relatives aux règlements de ses clients, elle n'a pas à être certifiée.

Exemple 2 : Une balance, munie d'un dispositif de mémorisation des règlements, dispose donc d'une fonctionnalité de caisse, et doit être certifiée. Il en est de même des balances connectées à un terminal point de vente ou des balances tactiles intégrées ou terminaux point de vente, qui intègrent à la fois une solution de pesage et d'encaissement.

Exemple 3 : Un commerçant disposant d'une balance dotée de mémorisation, enregistre les encaissements de ses clients dans une caisse enregistreuse non connectée à la balance, seule la caisse doit être certifiée.

Exemple 4 : Un commerçant qui dispose d'une balance, mais qui note sur un cahier les encaissements de ses clients sans dispositif de caisse, n'entre pas dans le dispositif. Ce commerçant n'a pas, par ailleurs, d'obligation de s'équiper d'un logiciel ou système de caisse.

Les terminaux de paiements seuls ou les prestataires de services de paiement sont exclus du dispositif.

Toutefois, par tolérance administrative, lorsque tous les paiements reçus en contrepartie d'une vente ou d'une prestation de services sont réalisés avec l'intermédiation directe d'un établissement de crédit régi par les dispositions du titre I^{er} du livre V du code monétaire et financier (CoMoFi, art. L. 511-1) auprès

duquel l'administration peut exercer son droit de communication, l'assujetti est dispensé de l'obligation d'utiliser un logiciel ou système de caisse certifié.

Il en est de même, lorsque tous les paiements reçus en contrepartie d'une vente ou d'une prestation de services sont réalisés avec l'intermédiation directe d'un établissement bancaire établi au sein d'un pays de l'Union européenne soumis à l'obligation d'échange automatique d'informations en application de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Exemple 1 : un gérant d'un site de e-commerce sur lequel il effectue des ventes de biens à des particuliers et qui propose exclusivement comme mode de paiement la carte bancaire ou le virement via un établissement bancaire auprès duquel l'administration peut exercer son droit de communication et obtenir des informations, est dispensé, par tolérance administrative de l'obligation de faire certifier son système informatique comme l'impose le 3° bis du I de l'article 286 du CGI.

Exemple 2 : les automates tels que, par exemple, les distributeurs d'essence ou matériels de gestion des péages autoroutiers, dès lors qu'ils ne permettent que le paiement par carte bancaire ou virement *via* un établissement bancaire auprès duquel l'administration peut exercer son droit de communication et obtenir des informations, sont dispensés, par tolérance administrative, de l'obligation de sécurisation prévue au 3° bis du I de l'article 286 du CGI.

Application exclue pour les micro-entrepreneurs. Les entreprises dont le chiffre d'affaires d'une année N n'excède pas les limites relèvent de plein droit du régime des microentreprises. Ce régime implique une exonération de TVA (régime de la franchise³⁴ de TVA) jusqu'à la réforme introduite par le PLF 2018³⁵. Sans option demandée de la part du contribuable, pour l'année N+1, celui-ci sera à nouveau amené à ne pas facturer de la TVA à ses clients, mais il sera également dans l'impossibilité de déduire la TVA sur ses achats.

Pour remédier à cet inconvénient, le contribuable peut opter pour l'imposition à la TVA (régime réel simplifié ou régime réel normal). Cette option implique également l'obligation de tenir une comptabilité et l'application d'un régime réel d'imposition. La demande d'option pour le paiement de la TVA doit être adressée sur papier libre au SIE dont le contribuable dépend avant le 1er février N+1. Cette option prend effet au premier du jour du mois suivant la demande, elle est irrévocable pour une durée de 2 ans. L'exercice de l'option remet le contribuable dans le champ d'application de l'art.88 LF 2016.

La microentreprise n'est pas le lieu où s'exercent les fraudes les plus importantes en théorie et ce qui permet de l'exclure des obligations propres aux logiciels de caisse mais l'administration se réserve le droit de vérifier si un micro-entrepreneur exerce bien dans des conditions de CA propres à le maintenir

³⁴ Les plafonds du régime de la micro entreprise sont rehaussés à compter de 2018 afin de permettre au plus grand nombre de travailleurs indépendants d'accéder à ce régime simplifié. Ils seront portés à 170 000 € pour la vente de marchandises et 70 000 € pour une prestation de services.

³⁵ Art.10 du PLF 2018 mis sur le bureau de l'AN le 27 sept-2017 (p.46) prévoit que si le régime de l'auto entrepreneur voit ses limites doublées, le seuil de la franchise TVA reste inchangé pour ne pas accroître les distorsions de concurrence avec les artisans..

sous ce régime.

La foire aux questions sur ce thème, mise en ligne en août 2017 réduit le champ d'application de l'art.88 LF 2016. Dans la réponse à la question 3 du document, il est précisé que seront exclus de cette mesure :

- les logiciels de comptabilité et de gestion,
- les assujettis relevant de la franchise en base (cas des micro-entrepreneurs, ex-autoentrepreneurs) et les personnes exonérées de TVA.

L'attention est appelée sur le fait qu'un contribuable qui dépasse les limites de la franchise en base est bien entendu tenu aux obligations découlant de l'art.88 LF 2016. Le dépassement des limites est donc à surveiller. Si l'activité est créée en cours d'année, les seuils sont ajustés au prorata de l'exercice de l'activité. La réduction prorata temporis du chiffre d'affaires limite n'est en revanche pas pratiquée dans le cas des entreprises saisonnières ou des entreprises dont l'activité est exercée de manière intermittente.

Le bénéfice de la **franchise en base de droit commun** prévue au I de l'article 293 B du CGI concerne l'ensemble des assujettis établis en France, quelle que soit leur forme juridique, à l'exception de certaines professions (agriculteurs, avocats, artistes par ex.). Les assujettis bénéficient de la franchise pour l'ensemble de leurs livraisons de biens, qu'elles soient internes ou intracommunautaires, et de leurs prestations de services. Pour bénéficier de la franchise de TVA au titre d'une année donnée, les assujettis ne doivent pas avoir réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires supérieur aux seuils prévus à l'article 293 B du CGI.

Opérations concernées	Seuils de chiffres d'affaires applicables de 2014 à 2016	Seuils de chiffres d'affaires applicables en 2017
Livraisons de biens, ventes à consommer sur place, et prestations d'hébergement	82 200 € l'année civile précédente Ou 90 300 € l'année civile précédente, lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé 82 200€	82 800 € et 91 000 €
Autres prestations de services	32 900 € l'année civile précédente Ou 34 900 € l'année civile précédente, lorsque la pénultième année il n'a pas excédé 34 900 €	33 200 € et 35 200 €

Les bénéficiaires de la franchise sont dispensés du paiement de la taxe sur leurs opérations et ne peuvent corrélativement pratiquer aucune déduction de la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité. C'est la raison pour laquelle, aucune TVA n'étant due, les obligations liées aux logiciels de caisse ne leur sont pas demandées. Toutefois, les bénéficiaires de la franchise doivent indiquer sur les factures ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils sont susceptibles de délivrer, la mention : « TVA non applicable, article 293 B du CGI ». Au cas où ils feraient apparaître la TVA sur leurs factures ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils délivrent aux clients, ils seraient tenus des obligations issues de l'art.88 LF 2016. L'indication de la TVA sur une facture par un assujetti bénéficiaire de la franchise rend en effet celui-ci redevable de la taxe du seul fait de sa facturation (art.283-3 CGI).

De même, si par fraude cette fois, le contribuable n'était pas tenu aux obligations de l'art.88 car les conditions de CA n'étaient pas « officiellement » remplies pendant une certaine période précédant la découverte de la fraude, la mise en évidence de la minoration délibérée de chiffre d'affaires conduit à l'exclusion du régime de l'auto entrepreneur et donc à la soumission à toutes les obligations visant les logiciels de caisse.

Les limites de la franchise s'apprécient hors taxes³⁶. Pour les années 2014 à 2016, puis pour l'année 2017, les seuils de chiffre d'affaires s'établissent comme indiqué au tableau.

Note importante : Les plafonds du régime pour l'auto entreprise ont été doublés par l'art.10 PLF 2018 (170 000€) mais les plafonds de la franchise TVA ont été maintenus. L'obligation de détenir un logiciel de caisse certifié s'apprécie donc en fonction des anciens seuils tels qu'ils figurent au tableau.

Les seuils sont passés respectivement de **82.800 euros à 170.000 euros et de 33.200 à 70.000 euros au 1er janvier 2018**. Ces seuils sont applicables pour le chiffre d'affaires ou les recettes perçus sur les années 2017, 2018 et 2019.

Dans le détail, le nouveau plafond d'un autoentrepreneur pour 2018 est le suivant :

> Régime microBIC (article 50-0 du Code général des impôts - CGI)

- 170.000 euros de CA HT maximum pour une activité commerciale
- 170.000 euros de CA HT maximum pour une activité d'hébergement (hors location de meublé)
- 70.000 euros de CA HT maximum pour une activité de prestations de services (y compris location meublée)
- 70.000 euros de CA HT maximum pour un autoentrepreneur artisan

> Régime micro-BNC (activités libérales / non commerciales, article 102 ter du CGI)

- 70.000 euros de recettes HT maximum pour les prestations intellectuelles

* * *

Les textes successifs concernant le logiciel de caisse ont vocation à s'intéresser à l'algorithme qu'il représente car en tant que tel, il y a un « *ensemble de règles opératoires dont l'application permet de*

³⁶ Pour apprécier les seuils d'application de la franchise en base, il convient, en principe, de retenir les livraisons et les prestations réalisées par l'entreprise au cours de l'année civile de référence (année précédente ou pénultième année le cas échéant) et non les encaissements. Toutefois, les titulaires de revenus non commerciaux doivent retenir les recettes effectivement encaissées, y compris le cas échéant, les honoraires rétrocédés imposables, sauf s'ils ont choisi de tenir leur comptabilité selon les règles du droit commercial ; ils déterminent alors le montant de leurs recettes en fonction des prestations réalisées qu'elles aient ou non donné lieu à encaissement.

En cas de dépassement des limites en cours d'année, le contribuable devient redevable de la taxe pour les prestations de services réalisées et les livraisons de biens effectuées à compter du 1^{er} jour du mois au cours duquel ces limites sont dépassées.

résoudre un problème énoncé au moyen d'un nombre fini d'opérations³⁷». Parmi ces opérations, certaines peuvent avoir pour vocation de cacher une recette taxable ou de la diminuer.

Le logiciel de caisse est un algorithme qui en tant que création intégrée au code source d'un logiciel protégeable au titre de l'article L.112-2 CPI intéresse donc le vérificateur fiscal.

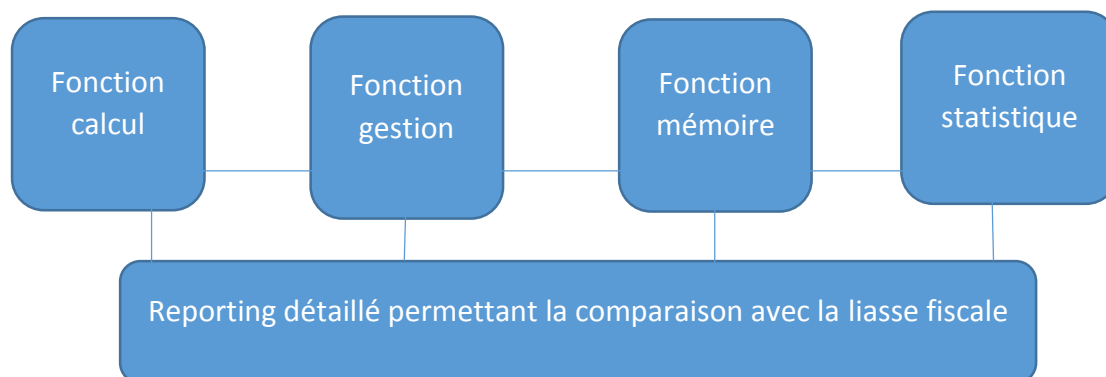
Un logiciel de caisse, aussi appelé caisse enregistreuse ou caisse tactile est un programme informatique dont les fonctions intéressent le vérificateur.

Totalisation par
taux TVA, avoirs,
remboursements
, régularisation
des écarts,
clôture de caisse,
etc.

Suivi des ventes
quotidiennes et
mensuelles,
rapprochement
bancaire,
gestion à
distance, etc.

Commandes,
stocks, états
financiers et
comptables,
Historique des
tickets de
caisse, etc.

Chiffre
d'affaires par
mode de
paiement,
ventes par
produit, etc.



³⁷ Définition de l'algorithme par le Larousse.

Sous-section 2 Le droit étranger

Les droits étrangers peuvent-ils constituer une source d'inspiration du législateur français ?

§ 1 Le droit belge.

Le droit belge, antérieur dans sa mise en place au dispositif français, est porteur de quelques traits qui méritent un examen. Les logiciels de caisse en Belgique sont des produits certifiés par le SPF Finances, l'équivalent de la DGFIP française. Ils fonctionnent avec le module de contrôle fiscal FDM (Fiscal Data Module), couramment dénommé « boîte noire », dont tous les restaurants exerçant en Belgique sont équipés. Depuis 2014, la nouvelle réglementation sur les caisses enregistreuses dans l'espace limité « HORECA » -hôtels, restaurants, cafés- a instauré l'obligation d'utiliser un SCE, Système de Caisse Enregistreuse certifié, pour tout établissement dont le chiffre d'affaires provenant de la restauration consommée sur place dépasse 25.000 euros (hors TVA). La promulgation de ce texte de l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1³⁸ a remplacé l'ancienne règle dite des 10%³⁹. Une période transitoire s'est écoulée entre le 1er janvier 2014 et le 1er juillet 2016 pendant laquelle des visites de sensibilisation ont été effectuées par les contrôleurs du SPF Finances. Ceux-ci ont vérifié si l'exploitant HORECA devait ou non passer à l'utilisation d'un système de caisse enregistreuse certifié. Selon le communiqué de presse du SPF Finances du 29 avril 2015, ces visites ne s'inscrivaient pas dans le cadre d'un contrôle fiscal.

Le droit belge a ainsi fait preuve de réalisme en exigeant un système de caisse à partir d'une limite de CA inférieure au seuil de la micro entreprise française et en installant une période transitoire. Mais il a compliqué les formalités nécessaires à l'activation du SCE en instaurant l'obligation d'enregistrer chaque établissement utilisateur via une application en ligne du SPF Finances qui garde en mémoire les numéros de série et active l'installation.

Enfin, le système des amendes pour défaut de SCE est progressif avec une 1re infraction sanctionnée à 1500 euros d'amende puis, si l'activation d'un SCE n'est pas faite dans les trois mois, une 2e infraction est chiffrée à 3000 euros. Les infractions suivantes s'élèvent à 5000 euros.

§ D'autres droits

Le droit portugais⁴⁰ oblige les entreprises, par ailleurs libres dans leur choix de logiciels différents, à fournir les services fiscaux en données établies selon un format unique. La norme, effective depuis 2008 au Portugal, permet l'exportation des données numériques indépendamment de leur source et permet ainsi au vérificateur de s'impliquer dans la tenue de la comptabilité et moins dans la compétence informatique. Le droit français est arrivé à conclure de la même façon avec le FEC, Fichier des écritures comptables, repris dans les instructions BOI 13 L 1 06⁴¹, 13 L 2 08⁴² et 13 L ? 09 (*cf. supra*). L'article 14 de la loi

³⁸ Arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée ; version à compter du 1^{er} juillet 2016.

³⁹ Les exploitants HORECA dont le CA des services à tables dépassait les 10% du CA Total HORECA étaient tenus de s'équiper d'un système de caisse enregistreuse certifié.

⁴⁰ Cité par le rapport ACEDISE 2013, p. 20 ; format dit SAFT-PT

⁴¹ B.O.I. N° 12 du 24 janvier 2006

⁴² B.O.I. N° 30 du 6 mars 2008

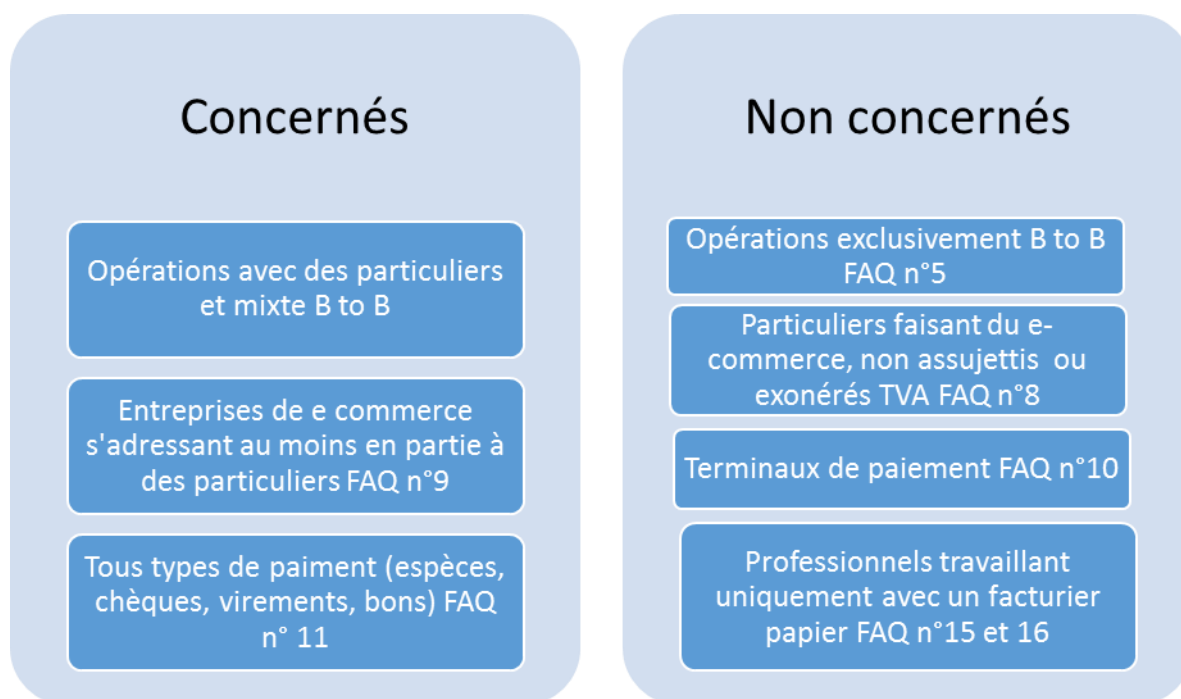
2012-1510 du 29 décembre 2012 rend obligatoire, pour l'ensemble des entreprises tenant une comptabilité informatisée, la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée pour les contrôles fiscaux engagés à partir du 1er janvier 2014 et assortit cette obligation de différentes sanctions.

Les contribuables français tenant leur comptabilité "au moyen de systèmes informatisés" doivent remettre (cf. art.L47 A, I du LPF) ou transmettre (cf. art.L47 AA du LPF) un Fichier dématérialisé des Ecritures Comptables (FEC) au représentant de l'administration fiscale, à sa demande. D'un point de vue fiscal, on doit entendre par "systèmes informatisés" non seulement un système constitué par un logiciel comptable mais aussi l'ensemble des données concourant directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux (art. L13 IV LPF).

Or, les saisies effectuées par un système de caisse enregistreuse participent directement à la formation du résultat de l'entreprise.

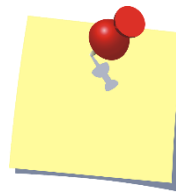
* * *

Dans une première approche, on peut schématiser le droit applicable par la réforme introduite par l'art.88 LF 2016 en faisant la distinction entre les personnes concernées et non concernées sous la forme suivante :



Note : les réf. FAQ correspondent à la foire aux questions mise en ligne par le Ministère des Finances en août 2017.

ABRÉGÉ DU CHAPITRE Les définitions.



Une comptabilité est dite « informatisée », dès lors qu'elle est tenue, même partiellement, à l'aide d'une application informatique ou d'un système informatisé (BOFiP-BIC -DECLA-30-10 20-40 §30 13/12/2013). Peu importe qu'il s'agisse ou non d'un progiciel, ou d'un module d'ERP (Enterprise Resource Planning, logiciel de gestion) dédié à la comptabilité. L'utilisation d'un logiciel de bureautique (tableur, traitement de texte) suffit à la qualification d'informatique.

Un logiciel de caisse peut constituer un élément d'une comptabilité informatisée mais celle-ci ne se résume pas à la caisse enregistreuse. **Cette dernière est vouée à accomplir des opérations d'encaissement par tous moyens** (espèces, chèques, tickets restaurants, bons de ristournes, etc.). L'opération comptable se traduit dans un journal de caisse et par une vente, opérations qui constituent les documents comptables exigés par le droit commercial et le droit fiscal. **Toutes les manipulations comptables doivent pouvoir être tracées et synthétisées** dans le Grand Livre et les balances **pour donner une image fidèle de l'activité de l'entreprise**.

Ces principes bien connus de la comptabilité trouvent leur correspondance dans un système de caisse informatique par le respect de conditions exprimées par l'art.88 LF 2016.

Toute personne assujettie à la TVA qui enregistre les règlements de ses clients au moyen d'un système de caisse doit utiliser un système satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale (CGI art. 286, I.3° bis ; BOFiP-TVA-DECLA-30-10-30-03/08/2016). Sont concernés les **logiciels de caisse vendus par un concepteur ou un éditeur, les systèmes dits « libres » ou développés en interne**.

Inaltérabilité. Le système de caisse doit enregistrer toutes les données d'origine relatives aux règlements. Il doit conserver ces données d'origine enregistrées et les rendre inaltérables.

Sécurisation. Le système de caisse doit sécuriser les données d'origine, les données de modifications enregistrées et les données permettant la production des pièces justificatives émises. Cette sécurisation peut être assurée par tout procédé technique fiable, c'est-à-dire de nature à garantir la restitution des données de règlement dans l'état de leur enregistrement d'origine. Il peut, notamment, s'agir d'une technique de chaînage des enregistrements ou de signature électronique des données.

Conservation. Le système de caisse doit prévoir une clôture. Celle-ci doit intervenir à l'issue d'une période au minimum annuelle (ou par exercice lorsque l'exercice n'est pas calé sur l'année civile). Il est aussi nécessaire de prévoir une clôture journalière et une clôture mensuelle. Pour chaque clôture - journalière, mensuelle et annuelle (ou par exercice) - des données cumulatives et récapitulatives, intègres et inaltérables, doivent être calculées par le système de caisse, comme le cumul du grand total de la période et le total perpétuel pour la période comptable (BOFiP-TVA-DECLA-30-10-30-§ 170-03/08/2016).

Archivage. Le système de caisse doit permettre d'archiver les données enregistrées selon une périodicité choisie, au maximum annuelle ou par exercice. La procédure d'archivage a pour objet de figer les données et de donner date certaine aux documents archivés. Elle doit prévoir un dispositif technique garantissant l'intégrité dans le temps des archives produites et leur conformité aux données initiales de règlement à partir desquelles elles sont créées. Les archives peuvent être conservées dans le système lui-même ou en dehors du système lorsqu'il existe une procédure de purge.

L'opérabilité de ces notions est assurée par le respect de la marque NF 525 ou la certification LNE.

Chapitre 2 Les définitions.

Plusieurs angles d'exposition d'un logiciel de caisse à la définition sont possibles et surtout opérationnels pour maîtriser les aspects fiscaux de l'application des textes.

Le logiciel de caisse est en effet un objet pratique, un objet comptable, un objet juridique et un objet technique.

Section 1 Définition pratique.

En tant qu'objet pratique, le SCE se distingue d'une comptabilité informatisée prise dans son ensemble.

Dans le cas de logiciels multifonctions (comptabilité/gestion/caisse), seule la fonctionnalité de caisse enregistreuse / encaissement, et non l'ensemble du logiciel, doit être certifiée.

Sous-section 1 Objet et acteur du SCE.

§1 Le traitement de l'information.

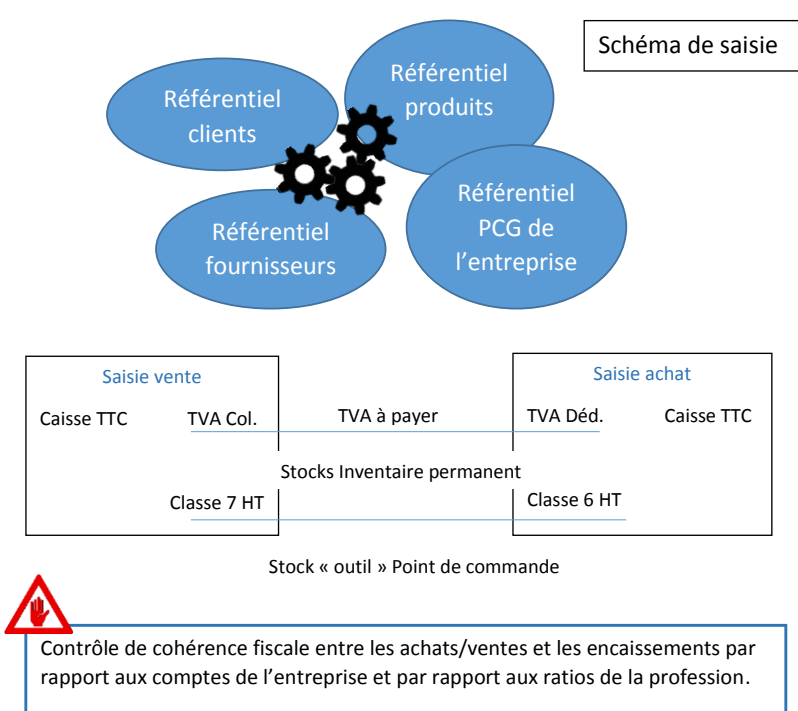
Le logiciel de caisse est un traitement appliqué à l'information, en l'occurrence la saisie d'informations financières traduisant un lien juridique d'achat ou de dépense. Cette information est d'abord saisie, enregistrée et donc mémorisée, puis transformée pour obtenir un résultat en appliquant un algorithme permettant de l'associer à d'autres informations pour le calcul des charges comptables ou des recettes dont les agrégations seront taxées. Il faut être encore capable de relire ces informations et de les corriger si besoin est. A chaque stade du traitement, en saisie, en stockage ou en relecture, en correction aussi, il est nécessaire que le contrôle puisse être fait de la légitimité de l'opération dans un cadre légal. Pour l'administration fiscale, deux points sont importants à ce stade :

- en TVA, s'assurer d'une part que l'opération de recette a bien déterminé la TVA collectée et que la sortie de caisse a bien permis de justifier la TVA déductible ;
- en impôt sur le bénéfice, s'assurer que la recette figure bien parmi les produits imposables et que la dépense est bien une charge déductible.

Bref, l'intérêt du fisc se porte sur les comptes de classe 6 (charges) et 7 (produits) et de TVA (classe 4). Le logiciel de caisse doit donc être paramétré de manière très précise sur ces points. Il trouve sa place aussi bien dans les activités suivant une logique de comptabilité d'encaissement (auto entrepreneurs, BNC art.93 CGI par ex) que dans celles qui relèvent de la comptabilité d'engagement puisque elles aussi ont besoin d'un compte caisse.

Le logiciel de caisse est par ailleurs choisi ou préféré à la comptabilité sur « papier » ou Excel car il augmente considérablement la puissance de traitement des informations, non seulement dans son domaine propre mais aussi en couple avec d'autres traitements comptables (gestion des stocks ou des achats par ex). Le vérificateur n'est pas en mesure d'examiner un à un tous les résultats de la machine mais doit s'assurer que l'algorithme de traitement est conforme aux règles fiscales et que toutes les informations ont bien été saisies. L'omission de recettes, voire l'omission de charges (faite pour entretenir un ratio correct

de bénéfice par rapport aux entreprises du même secteur) constituent donc des pistes du travail pour la vérification fiscale. L'administration dispose pour ce faire du droit de communication auprès des entreprises en relation d'affaires avec l'entreprise vérifiée. Tout ne se résout donc pas à la seule fraude informatique où une écriture comptable serait annulée pour éviter un encaissement taxable ; il faut aussi être certain que toutes les recettes ont bien été intégrées dans le logiciel –on parle alors de « caisse noire »– pour amener au bon résultat taxable. Il faut aussi faire la part entre ce qui relève de l'intention frauduleuse dans l'utilisation du logiciel et ce qui relève de l'erreur afin de motiver les sanctions fiscales. A noter toutefois que les logiciels de caisse, comme beaucoup de contrats informatiques sont associés à une formation fournie par l'éditeur et que la mauvaise utilisation d'un logiciel, surtout si elle est répétée sur une longue période, pourra rarement atténuer la mauvaise foi.



La saisie sur l'écran « caisse » implique la mise en relation des référentiels pour traduire une écriture comptable qui génère des statistiques, des documents de preuve de la tenue de la caisse et tient un inventaire permanent des stocks pouvant déclencher un point de commande automatique quand le stock minimum est atteint.

Le logiciel de caisse traduit donc l'informatisation des actes juridiques d'achat-vente et le calcul automatisé du résultat comptable et fiscal conséquent. Le compte « caisse » est un compte financier de classe 5 qui mesure les variations de liquidités en cours d'exercice et donne le solde du disponible. Son solde figure à l'actif du bilan. Le fond de caisse est alimenté par les recettes et les retraits

de banque alors que les excédents de caisse sont versés en banque. Le solde du compte ne pouvant être négatif par nature mais une comptabilité mal tenue pouvant le relever, il existe alors une présomption d'irrégularité comptable qui mène au rejet de la comptabilité par le fisc. Le fond de caisse est une composante du fond de roulement nécessaire à l'entreprise pour son activité.

Le principe de l'unité de caisse veut qu'une recette particulière ne soit pas affectée à une dépense particulière. Toutes les recettes effectuées en espèces doivent donc, comme les dépenses en espèces, transiter par un compte unique. « Faire sa caisse » pour un détaillant constitue l'évènement quotidien de fin de journée où l'équation suivante est vérifiée : solde en début de journée + ventes de la journée (cf. caisse enregistreuse) – dépenses = solde de fin de journée qui doit correspondre à la réalité des espèces détenues. En conséquence, on conçoit aisément que le logiciel de caisse soit en relation avec les comptes de charges et de produits et les comptes de tiers (TVA). Le compte de l'exploitant est aussi en relation avec la caisse

pour les prélèvements opérés ou les dépenses personnelles payées. Le logiciel peut évidemment faire davantage si des modules supplémentaires y sont attachés.

Un exemple

CAA de NANTES, société Au Vieux Tours, 1ère chambre, 15/11/2018, 17NT01165, Inédit au recueil Lebon

Doivent être regardés comme des systèmes informatisés de tenue de comptabilités les progiciels de comptabilité sur lesquels sont reportées les recettes journalières ainsi que les caisses ou équipements de nature comparable dotés de logiciels informatiques participant, même indirectement, à la centralisation des recettes journalières dès lors qu'ils concourent effectivement à l'établissement de la comptabilité. Est à cet égard sans incidence la circonstance que les données de ces caisses ou équipements ne soient pas transmises de manière informatique au progiciel de comptabilité tenu par un expert-comptable. Le contrôle et la correction manuelle en fonction des erreurs de mode de règlements qui entrent en ligne de compte n'excluent pas la vérification fiscale comme informatisée au sens de l'article L. 47 A du LPF.

§2 Le responsable de l'information traitée.

Le responsable du logiciel de caisse est le chef d'entreprise utilisateur bien entendu. Pour les unités de production importantes, le responsable du SI (service informatique) peut voir sa responsabilité engagée si des garanties n'ont pas été prises en termes d'intégrité et de confidentialité avec les sous-traitants dans l'accès aux logiciels et aux traitements. Une politique de sécurité SI doit être organisée dans la gestion des accès et leur traçabilité. Des mesures de sécurité raisonnables visant à protéger le système de caisse doivent être mises en œuvre surtout dans les grandes organisations afin qu'un salarié ne puisse commettre une escroquerie en interne (détournement de fonds) ou procède au téléchargement illicite de contenus protégés par le droit d'auteur (afin de les revendre avec contre façon). L'absence de conservation des données comptables ne permettant pas la rédaction des documents fiscaux engage également la responsabilité du directeur SI⁴³.

La responsabilité du chef d'entreprise est mise en cause car il ne peut ignorer les règles du commerce et de la gestion alors qu'il s'agit des fondements de son activité professionnelle. Le travail qu'il réalise est en effet effectué dans le but de se procurer des moyens d'existence dans un cadre légal qui doit être respecté. Les obligations issues du Code de Commerce et du Code Général des Impôts lui incombent donc logiquement. Sa compétence professionnelle est présumée sans qu'il puisse vraiment s'en départir sauf à prouver qu'il a délégué ses pouvoirs ou que des agissements frauduleux ont été réalisés alors qu'il n'avait accompli aucune négligence.

⁴³ La délégation de pouvoir du directeur SI est un moyen pour le dirigeant de s'exonérer d'une éventuelle responsabilité pénale. Cette construction jurisprudentielle pratiquée à l'origine en matière de CHS est toujours possible d'extension. Pour l'instant, le délégataire, pour être reconnu responsable doit être doté de l'autorité, de la compétence et des moyens nécessaires pour l'exercer. Elle doit être exprès et ne découle pas implicitement du contrat de travail. La présomption de responsabilité pénale du dirigeant social qu'instituent les articles 52 et 244 de la loi du 24 juillet 1966 et qui trouve à s'appliquer en matière de fraude fiscale, en ce qu'elle n'a pas d'autre effet que de renverser la charge de la preuve, n'est pas contraire à la présomption d'innocence. La réalité et la portée de la délégation de pouvoirs que le dirigeant social peut invoquer pour combattre une telle présomption sont laissées à l'appréciation des juges du fond. Cass. Crim. 19 août 1997, n° 96-83.944, Bull. crim. 1997 N° 285 p. 969. Voir aussi : CA Paris, 4 déc. 2012, n° 12/05697.

Le responsable d'entreprise doit donc veiller – entre autre- :

1. à respecter dans son établissement les référentiels du logiciel utilisé (NF 525 ou LNE),
2. à pouvoir discuter les clauses du contrat informatique que son fournisseur lui propose et l'adaptation du logiciel à son activité ;
3. à connaître les règles fiscales essentielles personnellement sans se décharger entièrement sur son expert-comptable ;
4. à surveiller les utilisateurs en caisse et les encadrer convenablement ;
5. à organiser le travail de caisse pour établir les documents fiscaux et les conserver en archives ;
6. à s'assurer de l'inaltérabilité des données. Autrefois, la cote et le visa des documents papier permettaient d'entretenir le concept d'irréversibilité de la comptabilité. Avec l'informatique, l'utilisation de supports non directement intelligibles renvoie à la notion d'inaltérabilité des données ;
7. à s'assurer que le fournisseur de droit étranger est en capacité d'honorer son obligation de documentation sur le logiciel fourni en France.

Sous-section 2 Logiciel de caisse et comptabilité informatisée.

§ 1 Qu'est-ce qu'une comptabilité informatisée ?

Pour l'administration fiscale, une comptabilité est dite "informatisée", dès lors qu'elle 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. *« Sont soumis à contrôle⁴⁴ tous les systèmes informatisés comptables, les systèmes de gestion des recettes ou des ventes, et notamment, 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.*

Sont également concernés les divers systèmes informatisés relatifs au domaine de gestion ou de gestion commerciale (gestion de la production, des achats, des stocks, du personnel, par exemple), quand leurs informations, données et traitements permettent d'élaborer ou de justifier indirectement tout ou partie des écritures comptables ou des déclarations soumises à contrôle ».

Une comptabilité informatisée relève d'un concept plus large qu'un logiciel de caisse puisque la vocation de la comptabilité en général est d'être vérifiée par l'administration. Le logiciel de caisse ne constitue qu'une partie de la comptabilité informatisée.

§ 2 La position du Conseil d'Etat.

M. V. Daumas, rapporteur public dans la jurisprudence⁴⁵ Gamboni a eu l'occasion de noter : *« La présente affaire pose la question de savoir ce que recouvre, pour l'application des dispositions du livre des*

⁴⁴ BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213.

⁴⁵ CE 9 avril 2014 n° 369929 §180.

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 ». L'article L. 13 IV du LPF prévoit que « Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements ». L'administration doit donc être en mesure de valider tout le processus comptable qui va de la saisie des données jusqu'à la production des déclarations fiscales afin de certifier probant le respect des de la logique comptable, fiscale et informatique. La réalisation de tests par l'administration des impôts est donc autorisée sous trois formes possibles prévues à l'art. L 47 A LPF. Le contribuable peut laisser le vérificateur travailler sur le matériel de l'entreprise, effectuer lui-même les traitements informatiques que le vérificateur souhaite ou mettre à la disposition du vérificateur une copie des données, traitements et documents qu'il utilise.

Dans l'affaire de la société Gamboni Restauration le vérificateur a estimé que l'utilisation de caisses enregistreuses permettait de considérer la comptabilité comme partiellement 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 le choix à faire selon les dispositions de l'article L. 47 A du LPF. Ce à quoi, il lui a été 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, on ne pouvait pas mettre à la disposition du vérificateur les données informatiques réclamées. Le vérificateur 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.

La CAA de Lyon considérant l'absence de centralisation de la totalité des recettes journalières et l'absence d'utilisation d'un progiciel de comptabilité, a jugé que la comptabilité de la société n'était pas tenue au moyen de systèmes informatisés. Le rapporteur du Conseil d'Etat s'est prononcé pour le rejet du pourvoi du Ministre qui s'opposait à la décision de la CAA de Lyon. Le Conseil d'Etat l'a suivi en considérant que la cour avait justement estimé qu'une entreprise qui ne procède à aucune centralisation de ses recettes quotidiennes de manière informatique, bien qu'ayant un logiciel de comptabilité le lui permettant, ne tient pas sa comptabilité au moyen d'un système informatisé au sens des articles L 13 et L 47 A du livre des procédures fiscales.

Ainsi, le contribuable qui soutenait ne pas même procéder à une totalisation partielle des recettes journalières réalisées grâce aux trois caisses enregistreuses raccordées et en n'utilisant pas les fonctionnalités de celles-ci pour une destination intégrée du système informatique (puisque les fonctions de centralisation de ce système de caisse ne servaient qu'à corroborer le brouillard de caisse tenu manuellement) s'est mis à l'abri d'une définition extensive de l'administration dans sa conception d'une comptabilité informatisée.

A l'issue de la jurisprudence Gamboni, on a noté que le Conseil d'Etat a exclu du champ de la procédure de contrôle des comptabilités informatisées les sociétés qui ne disposent pas de progiciel de comptabilité et qui ne centralisent pas leurs recettes journalières par informatique. Le Conseil d'Etat a ensuite précisé que l'existence d'un progiciel de comptabilité sur lequel étaient reportées les recettes journalières et d'un

logiciel informatique de caisse non connecté au progiciel de comptabilité, suffisait⁴⁶ à déclencher la procédure de contrôle de l'article L47 A du LPF. **L'administration doit donc être en mesure de valider tout le processus comptable qui va de la saisie des données jusqu'à la production des déclarations fiscales afin de certifier probant le respect des de la logique comptable, fiscale et informatique.** La réalisation de tests par l'administration des impôts est donc autorisée sous trois formes possibles prévues à l'art. L 47 A LPF. Le contribuable peut laisser le vérificateur travailler sur le matériel de l'entreprise, effectuer lui-même les traitements informatiques que le vérificateur souhaite ou mettre à la disposition du vérificateur une copie des données, traitements et documents qu'il utilise.

La jurisprudence a depuis modifié son point de vue avec par exemple l'arrêt Le Lagon Bleu⁴⁷. La société invoquait la rupture de charge entre ses caisses enregistreuses et le progiciel de comptabilité, à savoir l'absence de transmission informatique des données entre les deux applications, pour établir qu'elle n'était pas dans le champ de la procédure de contrôle des comptabilités informatisées. Cette façon de voir a été écartée par le Conseil d'Etat dès lors que toutes les données comptables participent de la formation des encaissements repris dans la comptabilité informatisée. Cet arrêt a aussi permis à l'administration fiscale de ne pas communiquer les algorithmes ou logiciels qu'elle utilise pour analyser les données du contribuable vérifié. Dans la situation de contrôle fiscal d'une entreprise qui met à disposition du vérificateur⁴⁸ une copie des données utilisées au sein de la société (L47 A II-c), le Conseil d'Etat juge que l'administration est certes tenue de préciser, dans sa proposition de rectification, les fichiers utilisés, la nature des traitements qu'elle a effectués sur ces fichiers et les modalités de détermination des éléments servant au calcul des rehaussements⁴⁹. En revanche, **l'administration n'est tenue de communiquer⁵⁰ ni les algorithmes, logiciels ou matériels qu'elle a utilisés ou envisage de mettre en œuvre pour effectuer ces traitements, ni les résultats de l'ensemble des traitements qu'elle a réalisés.** Elle ne doit préciser que ceux des résultats des traitements qui ont été utilisés pour établir les rehaussements, que ce soit préalablement à la proposition de rectification ou dans le cadre de celle-ci. Cette position est hautement contestable car elle porte une atteinte aux droits de la défense et au droit à la preuve⁵¹.

⁴⁶ CE 24 août 2011, n°318144, SARL Le Saint Louis

⁴⁷ CE 8e-3e ch. 4-5-2018 n° 410950, SARL Le complexe Le Lagon bleu : RJF 7/18 n° 771, concl. B. Bohnert (C 771)

⁴⁸ Le contribuable encourt l'évaluation d'office pour opposition au contrôle fiscal lorsqu'il refuse de transmettre des documents comptables dématérialisés ou s'oppose à la mise en œuvre des traitements informatiques nécessaires au contrôle.

⁴⁹ Les moyens mis en œuvre par le vérificateur pour exploiter ces copies et procéder au contrôle des éléments de la déclaration sont portés à la connaissance du contribuable dans le cadre du débat oral et contradictoire : programmes, conditions d'exécution du ou des traitements et documentation informatique éventuellement créée à cet effet. BOI-CF-IOR-60-40-30-20170607 §270.

⁵⁰ Extrait du texte de l'arrêt Le lagon bleu : « c'est par un arrêt suffisamment motivé et exempt d'erreur de droit que la cour administrative d'appel, après avoir relevé, par une appréciation souveraine des faits exempte de dénaturation, que la société avait opté en faveur du c du II de l'article L. 47 A du LPF, et que les propositions de rectification précisaient la méthodologie suivie, les traitements opérés en indiquant notamment les fichiers utilisés, ainsi que les résultats obtenus par le service dans le cadre de ces traitements, a écarté le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions des articles L. 47 A et L. 57 du livre des procédures fiscales au motif que l'administration n'était tenue de communiquer à la SARL Le complexe Le lagon bleu ni l'ensemble des résultats des traitements réalisés, ni le matériel, les logiciels ou les algorithmes utilisés pour procéder à ces traitements, mais uniquement ceux des résultats des traitements qui avaient été utilisés pour établir les rehaussements ».

⁵¹ Cf. Patrick Cochteux, Une grave atteinte au droit de la défense en matière de contrôle fiscal des comptabilités informatisées, Petites Affiches du 19 octobre 2018, n°210.

Pour le texte de l'art.88 LF 2016, il s'agit non pas tant de revenir sur la définition d'un système de comptabilité informatisée que de retenir la notion plus simple de logiciel de caisse. La simple possession et utilisation de ce matériel expose à l'obligation de certification ou d'attestation requis et peu importe à ce stade si les données sont reportées ensuite dans un système comptable plus élaboré qui est soumis au contrôle des comptabilités informatisées.

Section 2 Définition comptable

La pratique du logiciel de caisse s'inscrit dans le cadre comptable général d'enregistrement des opérations et de l'audit ou du contrôle.

Sous-section 1 Le cadre comptable

§1 Les opérations comptables à gérer.

Il est difficile de faire ici l'inventaire de toutes les fonctionnalités d'un logiciel de caisse, les éditeurs élaborant des produits standards pour toutes professions ou métier par métier mais quoiqu'il en soit, un logiciel de caisse traite en général les opérations suivantes :

Fonctionnalités liées à l'opération financière :

- Règlements simples ou multiples, règlements par chèques cadeaux, règlements différés
- Vente de chèques cadeaux anonymes ou nominatifs
- Édition de factures, tickets de caisse, additions et avoirs clients, factures papier et/ou électroniques
- Gestion du dossier financier (compte caisse, compte banque), suivi des mouvements de trésorerie
- Correction des erreurs comptables
- Retour produit en caisse

Fonctionnalités liées aux produits ou prestations :

- Gestion des photos des produits
- Gestion des promotions, des tarifs spécifiques, des tarifs quantitatifs, des soldes
- Gestion des marques et des fournisseurs

Fonctionnalités liées à l'ergonomie :

- Encaissement avec ou sans écran tactile
- Écran de caisse avec ou sans photos des produits
- Mise en attente du ticket / Reprise de ticket en attente

Fonctionnalités liées à l'attention portée au client et au marketing :

- Consultation et accès à l'historique client en caisse
- Consultation et accès aux tickets non soldés du client en caisse
- Prise de rendez-vous avec attribution par employé
- Gestion des contacts : client(e)s (réguliers, de passage...), sociétés, fournisseurs
- Remise automatique ou par tarif spécifique paramétrable sur la fiche client

- Gestion des clients "en compte"
- Carte de fidélité paramétrable (en fonction du chiffre d'affaires, de la période, etc.)

Fonctionnalités de gestion :

- Gestion des codes barre sur la fiche produit
- Gestion des stocks, suivi des achats
- Gestion des tâches réalisées par employé (CA, droits d'accès, agenda, tâches à accomplir, début et fin de service, etc.)
- Gestion de la vente (coût livraison, main d'œuvre, emballages, suppléments, etc.)
- Édition des états de ventes et envoi quotidien par mail au gérant, tenue de tableau de bord
- Édition des déclarations TVA et de résultat

Toutes ces fonctionnalités ensemble dépassent le simple logiciel de caisse qui serait limité aux fonctionnalités liées aux seules opérations financières. Souvent intégrés en cohérence avec un système plus élaboré comprenant toutes les autres fonctions, tous les logiciels de caisse requièrent une attestation dans les termes de l'art.88 LF 2016. Le communiqué de « simplification » du Ministre Darmanin⁵² attachant l'obligation d'attestation ou de certification des seuls logiciels de caisse à « *des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données* », sans les imposer à tous les logiciels comptables et les progiciels de gestion, garantit l'Etat contre les dissimulations de recettes mais, de facto, n'enlève rien aux obligations des commerçants ni des éditeurs de logiciels.

Les appareils ou systèmes devant être certifiés NF 525 ou LNE sont en conséquence limités aux caisses enregistreuses autonomes, aux terminaux de point de vente, aux logiciels d'encaissement et aux systèmes complets d'encaissement incluant l'encaissement, l'ajustement du suivi des stocks et de la comptabilité. Lorsque le logiciel ou le système de caisse sert également à la tenue de la comptabilité de l'entreprise, celle-ci est également soumise aux normes fixées pour la remise des fichiers des écritures comptables (LPF art. L. 47 A, I, A 47 A-1 et A 47 A-2).

Les systèmes annexes ou complémentaires à l'encaissement. Les instruments et systèmes de pesage pour le commerce sont concernés par cette modification législative dès lors que leur logiciel applicatif permet l'enregistrement d'opérations d'encaissement. En revanche, les simples balances de contrôle de poids et les balances faisant uniquement un calcul poids/prix sans enregistrement ne sont pas concernées par le nouveau texte⁵³.

Accès aux données. Il est nécessaire pour l'entreprise qui utilise un système d'encaissement de protéger ses données afin de pouvoir en éviter le vol ou des manipulations hasardeuses et compromettantes éventuelles. La Cour de Cassation reconnaît dans un arrêt⁵⁴ récent la notion de vol appliquée aux « data ». La récupération de fichiers sur un serveur informatique, sans avoir à entrer de mot de passe, dès lors que le propriétaire des fichiers n'entend pas les mettre à disposition, caractérise une appropriation frauduleuse constitutive d'un vol. Le maintien dans un système de traitement automatisé après avoir découvert que celui-ci était protégé et la soustraction de données ensuite utilisées sans le consentement de leur proprié-

⁵² Communiqué de presse du 15 juin 2017 dont le dispositif sera intégré aux dispositions de la LF 2018.

⁵³ FAQ n°13 Août 2017 Ministère des Finances.

⁵⁴ Cass. Crim, 28 juin 2017, n° 16-81.113.

taire est un délit⁵⁵. En conséquence, il est prudent de sécuriser un système de caisse en permettant aux personnes effectuant des saisies de s'identifier. C'est déjà le cas par exemple pour les restaurants où un code signale sur le ticket de caisse le garçon qui a fait le service au client. Mais il est nécessaire d'aller plus loin en n'autorisant l'accès au traitement des saisies qu'à des personnes identifiées (archivage, fin de journée, reporting, etc.). L'identification est également nécessaire pour la purge des données car leur destruction, même accidentelle, peut en effet provoquer un rejet de la comptabilité par l'administration fiscale.

§2 La maîtrise comptable.

Le logiciel matérialise dans le livre journal, le centralisateur, la balance et tous documents comptables les écritures de dépenses et recettes. Tous ces éléments se retrouvent dans le Fichier des écritures Comptables. La plupart des entreprises, à l'exception des commerces de détail, utilisent assez peu les espèces et même dans ce secteur, elles sont souvent remplacées par des paiements de carte bancaire sans contact. La caisse est utilisée aussi pour faire face à des dépenses imprévues de faible montant ou régler des pourboires quand elle n'est pas utilisée par facilité pour le dirigeant à raison de ses dépenses à caractère personnel. En ce qui concerne les prélèvements de l'exploitant individuel au cours de l'exercice, ils sont portés dans le compte 108 :

- débit du compte 108 « Compte de l'exploitant » ;
- par crédit du compte « Caisse » ou « Banque ».

Le schéma comptable⁵⁶ à suivre pour l'enregistrement des opérations en caisse est du plus simple :

Ventes / Journal de caisse					
Date	Comptes		Libellé	Débit	Crédit
	Classe 5	Caisse	Ventes du jour	1 000	
	Classe 7	Ventes au comptant	Ventes du jour		909
	Classe 4	TVA collectée	TVA collectée		91
Date	Comptes		Libellé	Débit	Crédit
	Classe 6	Achats au comptant	Achat de ...	909	
	Classe 4	TVA déductible	Achat de ...	91	
	Classe 5	Caisse	Achat de ...		1 000
	Classe 6	Frais postaux	Achat de timbres	92	
	Classe 5	Caisse	Achat de timbres		92

Lorsqu'une commission bancaire est due sur des ventes:

Ventes / Journal des ventes					
Date	Comptes		Libellé	Débit	Crédit
	Classe 5	Ventes au comptant (cpte d'attente) ou Caisse	Ventes du jour	16 606,00	
	Classe 5	Cartes crédit à encaisser	Ventes du jour	9 945,00	
	Classe 6	Frais bancaires	Ventes du jour	55,00	

⁵⁵ Cass. Crim, 20 Mai 2015, 14-81.336, Publié Au Bulletin.

⁵⁶ Pour une approche plus complexe de la comptabilité des encaissements, cf. par ex. les sites www.compta-facile.com ou www.compta-online.com

Classe 7	Ventes	Ventes du jour	22 172.00
Classe 4	TVA collectée	Ventes du jour	4 434.00

Pour retrouver le montant HT à partir du prix TTC, utiliser la formule $\text{Prix TTC} / (1+t) \times t$, soit au cas particulier avec $t = 20\%$: $26\,606 / 1.20 \times 0.20$.

Les entreprises peuvent aussi détenir une caisse en devises pour répondre à des besoins du personnel en déplacement par exemple. Les devises acquises sont portées au débit du compte « caisse en devises » pour la contrepartie en euros au jour de l'achat par le débit du compte bancaire.

Le principe veut que chaque opération de caisse soit justifiée par un document interne (pour les recettes : reçu ou ticket de caisse) ou externe (facture payée). A noter que les paiements en espèces pour une activité professionnelle⁵⁷ sont limités à hauteur de 1 000€ et que le paiement des salaires⁵⁸ en espèces est limité à 1 500€. Le paiement en espèces des impôts est limité quant à lui à 300€ auprès du comptable public⁵⁹ (SIE) et il est bien entendu interdit de faire établir plusieurs quittances d'un montant inférieur pour se soustraire à cette obligation.

§ 3 Mentions obligatoires des notes et reçus remis à la clientèle.

Certaines dispositions sont spécifiques à des activités⁶⁰ précises mais d'une manière générale, les notes remises à la clientèle comportent des éléments de bon sens. L'arrêté n° 83-50/A du 3 octobre 1983 relatif à la publicité des prix de tous les services (mis à jour le 9 septembre 2010) et pour les hôtels, pensions de famille, maisons meublées et restaurants que toute prestation de service doit faire l'objet, avant paiement du prix, de la délivrance d'une note lorsque le prix de la prestation est supérieur ou égal à 25 € (TVA comprise) –art.1-. La note doit obligatoirement mentionner –art.3- :

- La date de sa rédaction ;

⁵⁷ Décret n° 2015-741 du 24 juin 2015 pris pour l'application de l'article L.112-6 du Code monétaire et financier relatif à l'interdiction du paiement en espèces de certaines créances. Afin de lutter contre les trafics et le blanchiment d'argent, il est interdit aux professionnels fiscalement domiciliés en France de régler en espèces une dette supérieure à 1 000 euros (contre 3 000 euros auparavant). Ce seuil concerne les transactions entre un particulier et un professionnel (commerçant, artisan, entrepreneur...) ou entre 2 professionnels. Ce plafond est porté à 15 000 euros si le débiteur justifie qu'il n'a pas son domicile fiscal en France (touristes) et que la dette n'est pas due dans le cadre d'une activité professionnelle. Cette interdiction ne s'applique pas aux paiements réalisés par des particuliers non titulaires d'un compte de dépôt (enfants mineurs ou personnes sous interdit bancaire par exemple) ni aux paiements effectués entre personnes physiques n'agissant pas pour des besoins professionnels.

⁵⁸ Cf. Article L112-6 et article D112-3 du Code Monétaire et Financier (Décret n°2016-1985 du 30 décembre 2016).

⁵⁹ Cf. article 19 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 qui a modifié l'article 1680 du code général des impôts pour ramener la limite de 3 000€ à 300€. Voir également Question écrite n° 11160 de M. Didier Guillaume (Drôme - SOC) publiée dans le JO Sénat du 10/04/2014 - page 925 et réponse du Ministère des finances et des comptes publics publiée dans le JO Sénat du 10/03/2016 - page 976. Aux termes de cette RM, « dans l'attente de l'ouverture d'un compte bancaire un paiement en espèces est accepté » au-delà des limites mais cela ne concerne a priori que les comptables publics des offices HLM.

⁶⁰ Pour les ventes effectuées par les boutiques situées dans les ports et aéroports, les ventes doivent être constatées par un document, ticket de caisse ou facture selon le cas, qui comporte toutes les indications permettant de connaître :

- la nature, la valeur unitaire, le nombre des articles vendus ;
- l'identité de l'acquéreur (mention des cinq premières lettres) ;
- le numéro du titre de transport (mention des cinq premiers chiffres ou lettres du titre de transport) ;
- le lieu de destination figurant sur le titre de transport ;
- la date de la transaction.

D. adm. 3 A-324 n° 83, 20-10-1999 ; BOI-TVA-CHAMP-20-20-20 n° 360, 12-9-2012.

- Le nom et d'adresse du prestataire ;
- Le nom du client, sauf opposition de celui-ci ;
- La date et le lieu d'exécution de la prestation ;
- Le décompte détaillé, en quantité et prix, de chaque prestation et produit fourni ou vendu, soit dénomination, prix unitaire et désignation de l'unité à laquelle il s'applique, quantité fournie ;
- La somme totale à payer hors taxes et toutes taxes comprises, les taux de TVA.

Toutefois le décompte détaillé est facultatif lorsque la prestation de service a donné lieu, préalablement à son exécution, à l'établissement d'un devis descriptif et détaillé, accepté par le client et conforme aux travaux exécutés. Pour être certain d'une bonne gestion comptable et fiscale il vaut mieux utiliser le ticket de caisse dans les mêmes conditions pour la vente de biens meubles corporels.

La note doit être établie en double exemplaire. L'original est remis au client, le double doit être conservé par le prestataire pendant une durée de deux ans et classé par ordre de date de rédaction - Art 4-. Les justificatifs comptables sont à conserver 10 ans. Ainsi, si les Z de caisse quotidiens détaillés sont conservés 10 ans, il n'est pas utile de conserver les duplicatas des tickets de caisse au-delà de la durée légale de 2 ans mais la prudence autorise à penser qu'une conservation égale au délai de répétition de l'impôt est de fait nécessaire (3 ans voire plus en cas de fraude).

Les tickets de caisse remis par les établissements de détail à leurs clients lors du règlement des achats présentent le caractère de documents à l'usage interne des entreprises qui les délivrent et ne valent pas factures acquittées⁶¹. Le dirigeant d'entreprise doit veiller à conserver les tickets de caisse et à exiger la rédaction la plus complète⁶² possible de ces tickets⁶³ pour qu'ils constituent des preuves de l'encaissement. L'entreprise est tenue de conserver les bandes de caisse enregistreuse⁶⁴ ou les tickets de caisse afin de justifier de la nature, des quantités et des prix des produits vendus même si les recettes correspondantes ne représentent qu'une faible part du chiffre d'affaires⁶⁵. L'entreprise qui n'est pas en mesure de présenter les tickets de caisse retraçant les recettes réalisées sur une période ôte tout caractère probant à sa comptabilité⁶⁶. Surtout si des discordances existent entre les ventes enregistrées sur les tickets de caisse et les achats disponibles (achats de l'exercice + stock d'entrée – stock de sortie). Ces discordances révèlent l'existence de ventes non comptabilisées, des incohérences dans l'enregistrement du stock ou des achats

⁶¹ Rép. Min. n° 10819, JO Sénat Q 18 déc. 1971, p. 3277 cité par Dalloz, Répertoire de droit commercial / Registre du commerce et des sociétés, Pascal BEDER, janvier 2011 (actualisation : avril 2017), § 195.

⁶² A titre indicatif, en droit belge, l'arrêté royal du 18 juin 2013 modifiant l'arrêté royal du 30 décembre 2009 fixe la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur hôtel-restaurant-café, M.B., 25 juin 2013. Il prévoit expressément toutes les mentions obligatoires des tickets : la date et l'heure de délivrance du ticket de caisse ; le numéro d'ordre du ticket de caisse, provenant d'une série ininterrompue ; l'identification du prestataire assujéti, par son nom ou dénomination sociale, son adresse et son numéro d'identification à la TVA visé à l'article 50 du CTVA ; l'identification de l'utilisateur ; la dénomination usuelle des biens livrés et des services fournis ainsi que leur prix ; le montant de la taxe due et les données permettant de le calculer ; la ristourne et les montants rendus ; l'identification de la caisse/du terminal ; l'algorithme calculé sur la base des indications reprises aux points précités.

⁶³ A rapprocher des mentions obligatoires des factures prévues par l'art. 289 CGI et l'art. 242 nonies A ann. II CGI.

⁶⁴ Une société, qui ne produit ni la totalité des bandes et tickets d'une caisse enregistreuse non raccordée aux autres caisses raccordées en ligne, ni le moyen d'identifier sur les bandes de ces dernières les opérations ayant consisté à reporter les montants des tickets de la caisse autonome, n'apporte pas la preuve du caractère exagéré des bases d'imposition retenues en cas de reconstitution de recettes, CAA Lyon 24 mars 1999, n° 98-1310, 2^e ch., SA Roadis.

⁶⁵ CAA Paris, 2^e ch., 27 juin 2017, n° 16PA01790, Société Caddy Cash.

⁶⁶ CAA Bordeaux, 3^e ch. formation à 3, 11 avr. 2017, n° 15BX01246.

sans factures. Faute de production de pièces justificatives de recettes et notamment de tickets de caisse détaillés, le vérificateur ne peut s'assurer de la véracité⁶⁷ des chiffres de recettes portés en comptabilité⁶⁸.

Droit fiscal et droit de la consommation. L'arrêté de 1983 et l'arrêté de 2010 ont successivement porté à 15€ puis 25€ TTC le seuil du ticket obligatoire pour les prestataires de services. On remarque que l'arrêté de 2010 parle de « note » remise au client, terme qui semble davantage désigner une facture qu'un ticket de caisse. De par son contenu (notamment la présence du nom du client), déjà l'arrêté de 1983 utilisait ce terme de note et semblait désigner une facture davantage qu'un ticket.

Ce sont des textes relatifs au droit de la consommation et pilotés par la DGCCRF. Les obligations quant au ticket de caisse au premier euro relèvent plutôt de la DGFIP et donc du droit fiscal.

En fait l'administration fiscale ne sanctionne pas le fait de ne pas avoir de ticket de caisse en dessous de 25€ mais de ne pas pouvoir justifier des ventes à ce tarif. Pour éviter toute suspicion et puisque « qui peut le plus peut le moins » l'édition d'un ticket sous le seuil est préférable. C'est la raison pour laquelle les logiciels de caisse peuvent par exemple prévoir l'édition d'un ticket en restauration sous les 25€ sans contredire les arrêtés en droit de la consommation. Le ticket est de toute façon établi par le moyen d'une imprimante et rien ne sert de limiter son fonctionnement puisqu'il sert aussi de base à un remboursement ou un échange quand la facture n'est pas établie, c'est le cas pour les grands magasins concernant les ventes aux particuliers. Ce même grand magasin établit néanmoins une facture au client quand celui-ci est lui-même un professionnel.

Les tickets remis aux clients n'ont d'autre objet que de constater les paiements effectués et ne sont pas des factures. Toutefois, l'art. 286 CGI crée des obligations aux vendeurs de meubles corporels comme aux prestataires de services et précise que chaque inscription en comptabilité, ou sur un livre valant tel, doit indiquer la date, la désignation sommaire des objets vendus, du service rendu ou de l'opération imposable, ainsi que le prix de la vente ou de l'achat, ou le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios ou autres profits. Les opérations au comptant peuvent toutefois être inscrites globalement en comptabilité à la fin de chaque journée lorsqu'elles sont inférieures à 76 € pour les ventes au détail et les services rendus à des particuliers. L'obligation de l'art. 286 CGI détermine donc une écriture comptable qui se traduira par un ticket de caisse dont un exemplaire est conservé par le commerçant comme support de l'encaissement et un exemplaire remis au client comme support de son achat. Lorsqu'une transaction est matérialisée par une vente, la pièce justificative est nécessairement une copie de la facture mais si aucun justificatif n'est en mesure de fonder l'écriture, les ventes doivent être comptabilisées de manière détaillée et le ticket de caisse reprend toute son importance en dessous de 76€ notamment. Cette règle des « 76€ » est donc un faux ami dont il faut se méfier.

L'obligation d'émettre une facture reflète donc la situation des professionnels envers d'autres professionnels mais dans les rapports des professionnels avec les particuliers, l'obligation de délivrance de facture ne se réalise que dans les cas suivants :

⁶⁷ TA Caen, 2 mars 2017, n° 1502308, EURL Napoli Pizza.

⁶⁸ La comptabilité d'un commerce de détail n'est pas probante faute de toute désignation des articles vendus dans les pièces justificatives de recettes tels que les tickets de caisse, CAA Paris 31 mai 1994, n° 93-570, 3^e ch., SARL Sandra; CE 12 février 1992, n° 75916-75917, 8^e et 7^es.-s., Etablissements Weyl Albert.

- Si le particulier la demande ou en cas de vente à distance (sinon un ticket de caisse suffit),
- S'il s'agit d'une prestation de service lorsque le montant dépasse 25 € TTC, ou si le client la demande quel que soit le montant. Pour répondre à cette éventualité, l'impression du ticket est prévue systématiquement.

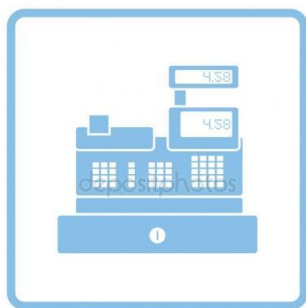
Le respect des mentions obligatoires est important. A titre d'exemple, la mention du nom du client sur la facture de restaurant peut avoir des conséquences pour le client de celui-ci. Dans une espèce⁶⁹ où le Conseil d'Etat a été saisi, l'entreprise conteste le redressement de TVA dont elle a fait l'objet car elle n'a pas pu déduire la TVA des notes de restaurant remises à ses salariés à l'occasion de leurs déplacements professionnels et qu'elle leur rembourse car les notes ont été établies au nom de ses salariés.

Tickets de caisse des activités de spectacles. Des dispositions spéciales sont prévues à l'égard des exploitants de salles de spectacles cinématographiques en ce qui concerne les mentions à porter sur les billets d'entrée, leur fourniture et leur utilisation (art. 50 sexies B de l'annexe IV au CGI).

Lorsque qu'un système de caisse informatisée est installé dans une discothèque, il doit faire l'objet d'une déclaration auprès du service fiscal dont il dépend. Cette déclaration est faite en recommandé avec AR. Celui-ci est à garder pour preuve en cas de contrôle. Les exploitants de spectacles connaissent par ailleurs la méticulosité des agents du fisc pour l'application des dispositions du CGI, annexe 4 - Article 50 sexies B aux activités relevant de l'article 290 quater CGI (discothèques, spectacles et cafés dansants). En cas de changement de gérant, de cession du fonds de commerce à un tiers, il est recommandé de remettre le système de caisse à 0 et d'envoyer un nouvel AR au centre des impôts.

Les billets émis par le biais de systèmes informatisés doivent comporter un identifiant unique mémorisé dans le système informatisé qui permet de restituer les informations que l'on retrouverait sur un billet imprimé. L'entrée doit faire l'objet d'un contrôle électronique.

Pour les bars, les caisses doivent pouvoir éditer des billets émis par le système informatisé conformes aux souhaits de l'administration concernant la traçabilité et l'enregistrement des tickets (numérotation consécutive – ventilation par catégorie – recette journalière, etc.). Toutes les informations de vente sont ainsi



stockées en mémoire machine et restituables en cas de contrôle. Il s'agit ni plus ni moins de l'adaptation numérique des anciens systèmes de carnets à souches. Chaque billet doit comporter les mentions : identification de l'exploitant (notamment SIRET), catégorie (bouteille, exo, conso ...), prix payé ou exonéré, n° du ticket donné par la machine, date.

Le fait de disposer d'une billetterie n'exonère en rien le gérant d'avoir une recette détaillée au bar car un ticket est exigé pour toute consommation au-delà de 25 €⁷⁰ et l'entrepreneur doit pouvoir justifier de l'intégralité de sa recette journalière au niveau fiscal (nombre de verres, de bouteilles, prix).

Toutes ces dispositions spécifiques conservent leur intérêt et les obligations liées aux SCE n'ajoutent que la nécessité de la certification ou de l'attestation.

⁶⁹ CE 17 avril 2013, n° 334423 SARL Laboratoires Vitarmony.

⁷⁰ Arrêté du 15 juillet 2010 de la DGCCRF relatif à la publicité des prix.

Par ailleurs, le II de l'article 290 quater CGI fait obligation aux exploitants de discothèques et de cafés dansants, qui ne délivrent pas de billets d'entrée, de remettre à leurs clients un ticket émis par une caisse enregistreuse. Les conditions d'application de cette disposition sont fixées par les articles 96 B à 96 D de l'annexe III au CGI. Les caractéristiques des machines enregistreuses et les obligations des exploitants sont détaillées au BOFIP ⁷¹ mais on retiendra surtout que l'article 96 D de l'annexe III au CGI oblige les exploitants de discothèques à devoir justifier de la nature et de la date de toutes réparations et autres interventions techniques effectuées sur leurs caisses enregistreuses. Ceci est à mettre en correspondance avec l'inaltérabilité des logiciels de caisse organisée par l'art.88 LF 2016. L'installation des caisses de discothèques ou la remise à zéro détermine également une attestation par les fournisseurs ou installateurs. Enfin, les billets émis par le biais de systèmes informatisés doivent se conformer à la traçabilité et à l'enregistrement des tickets (numérotation consécutive, recette journalière, etc.) et toutes les informations de vente sont stockées sur le disque dur afin de constituer des fichiers exploitables par les services fiscaux.

En matière viticole, des dispositions ont été prises par arrêté⁷² spécifique pour les viticulteurs, les caves coopératives et les distillateurs. Le cahier des charges détermine les caractéristiques des tickets de caisse de la matière ainsi que les conditions et modalités d'impression, de présentation et de conservation des tickets de caisse et des informations nécessaires pour l'édition de ces tickets. Le bureau des douanes et droits indirects, territorialement compétent, est informé au moins vingt-quatre heures avant une opération de maintenance envisagée rendant nécessaire la remise à zéro. Il est informé au plus tard le jour même en cas de panne du système. Les agents des douanes et droits indirects peuvent assister aux travaux de maintenance. En toute hypothèse, lors d'un contrôle, les agents de la douane disposent des fonctions correspondant au niveau d'habilitation maximale.

En cas d'utilisation d'une caisse enregistreuse automatisée ne présentant pas de garanties suffisantes, le directeur régional des douanes et droits indirects peut subordonner la délivrance de son autorisation au scellement, par un agent des douanes, du capot de la machine donnant accès au compteur d'enregistrement afin d'en assurer l'inviolabilité. En cas de recours à un système informatisé, son utilisateur doit en faire la déclaration au directeur régional des douanes et droits indirects dont il dépend, au plus tard lors de la première utilisation.

Si des travaux sont consécutifs à une panne, le bureau des douanes est informé de la remise à zéro du compteur d'enregistrement au plus tard le jour de la réalisation des travaux.

Conservation et établissement des factures papier et électroniques. Dans le cas d'un client professionnel, la facture est obligatoire mais si le client est un particulier, il n'y a pas obligation sauf sur sa demande. Les principales mentions obligatoires⁷³ à faire figurer sur une facture en plus de celles qui sont inscrites généralement sur un reçu sont :

- le nom et l'adresse du client,
- l'identification de l'entreprise (numéro d'immatriculation au RCS et Greffe, statut juridique, numéro TVA, siège social),

⁷¹ BOI-TVA-DECLA-20-30-20-40-20141020.

⁷² Arrêté du 6 février 1998 pris pour l'application de l'article 178 octies C de l'annexe III au code général des impôts portant mise en œuvre de l'article 446 A dudit code.

⁷³ Sous peine d'amende prévue pour les contraventions de la 4e classe.

- les conditions de règlement et les pénalités en cas de retard.

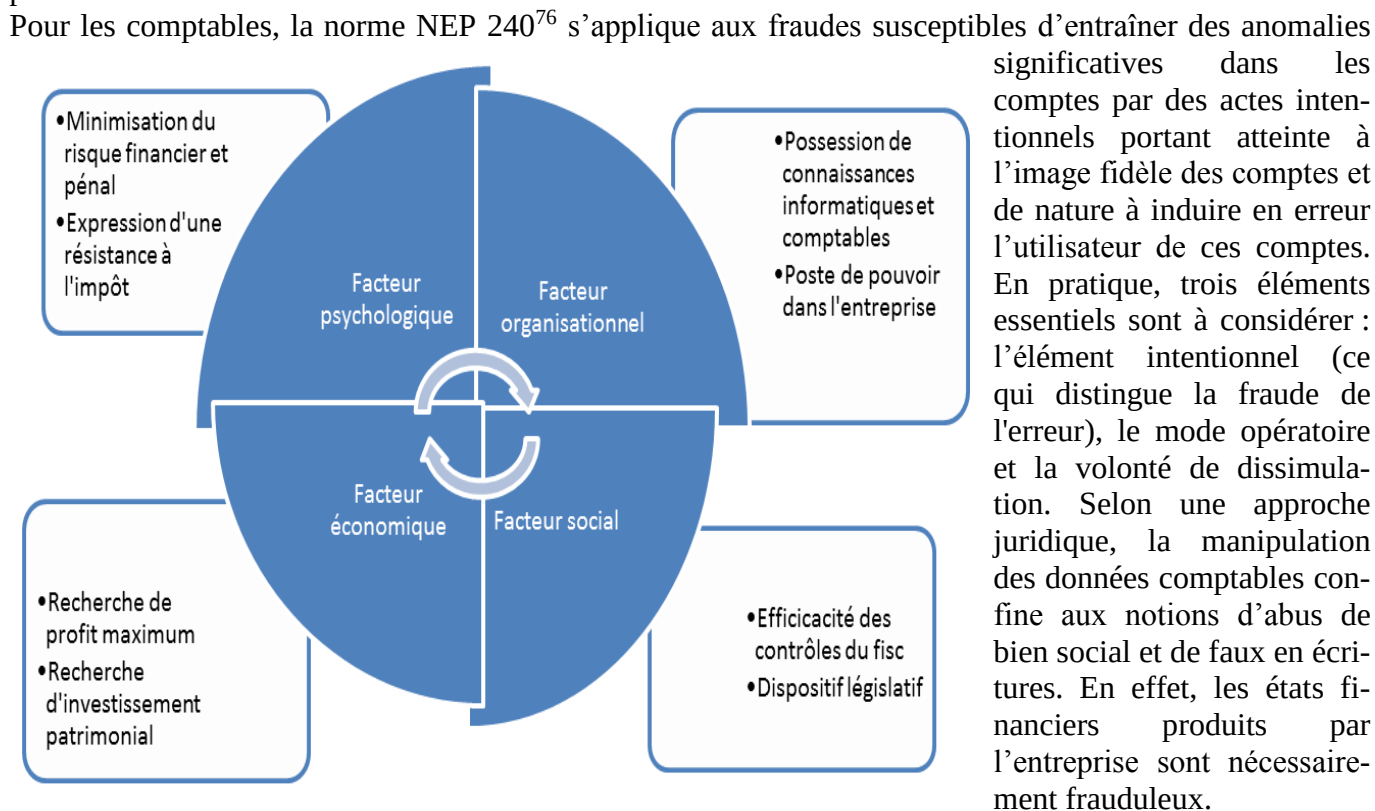
Toutes les mentions sont précisées à l'article R123-237 du Code de Commerce. L'article R. 123-238 précise que les sociétés commerciales doivent indiquer leur forme.

Sous-section 2 Manipulations comptables, audit et responsabilité de l'expert-comptable.

§ 1 Contrôle interne et audit de la fonction caisse.

La dissimulation de recettes par caisse enregistreuse trompeuse correspond à une manipulation comptable du dirigeant de l'entreprise éventuellement commise avec la complicité de l'expert-comptable. Pour la grande distribution, le problème se pose aussi de l'audit et du contrôle interne.

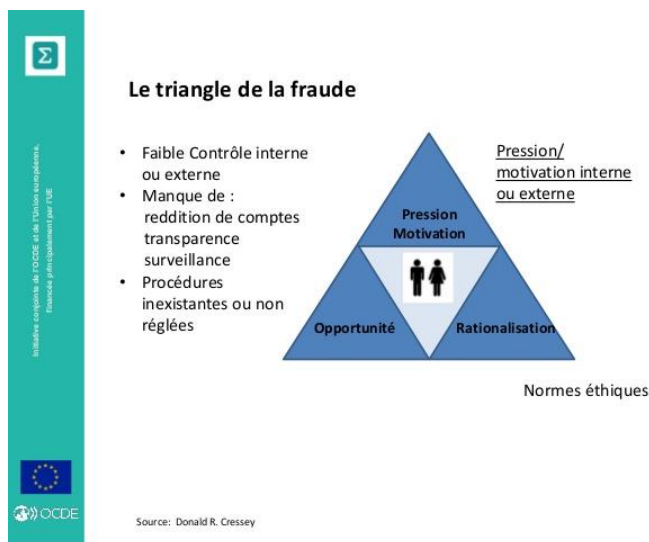
Les différents facteurs généraux de la manipulation comptable⁷⁴ en ce qui concerne les logiciels de caisse peuvent être résumés dans le schéma⁷⁵ suivant.



⁷⁴ Selon l'expression de Jean-Guy DEGOS « Le ver de la fraude est potentiellement dans le fruit de l'organisation comptable », 03/07/2016 in Sécurité et fraude dans les systèmes comptables. L'auteur rappelle la définition de la comptabilité dans cet article en référence au Doyen Savatier : « la comptabilité, telle qu'elle est actuellement pratiquée est un moyen de preuve, un moyen d'information des associés, des créanciers, des épargnants, des salariés et des tiers, un moyen de calcul de l'assiette des différents impôts et un outil de gestion ».

⁷⁵ A rapprocher de l'exposé plus large de F. Compin, La criminalité financière existerait-elle sans la manipulation des connaissances comptables ?, Comptabilité et connaissances, mai 2005, 26ème Congrès de l'Association francophone de comptabilité, Lille.

⁷⁶ Cette norme d'exercice professionnel correspond à l'adaptation de la norme ISA 240 et a été homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n° 103 du 03 mai 2007. Elle remplace la norme 2-105 « Prise en considération de la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003. Elle a fait l'objet d'amendements de conformité et a été homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011.



L'expert-comptable comme le commissaire aux comptes doivent rechercher des indices de fraude à la caisse enregistreuse lors de leurs fonctions ; ils ne sont pas seulement générateurs des documents comptables pour faciliter le travail du dirigeant⁷⁷ face à l'administration. Le dirigeant lui-même doit diligenter des contrôles internes notamment dans les grandes structures.

Un indice est généralement compris comme un signe apparent qui indique avec probabilité qu'une chose existe. Le faisceau d'indices graves et concordants constitue une présomption qui la distingue ainsi du simple soupçon. Les auditeurs peuvent utiliser des méthodes statistiques⁷⁸ ou ont pris l'habitude d'utiliser

une méthodologie issue du triangle de Cressey⁷⁹. Parmi les facteurs d'opportunité, on peut citer la faiblesse de la séparation des fonctions entre employés, la faiblesse de la supervision par le management sur des sites éloignés ou par tradition, l'absence de rotation des employés clés ou le mauvais contrôle des accès informatiques.

Pour ce qui est des facteurs de risques liés à la pression, on peut citer à titre d'exemples pour le dirigeant l'intérêt personnel dans l'entreprise par détournements de fonds et abus de biens sociaux, et pour les employés, la défiscalisation des rémunérations liées aux objectifs avec paiement des salaires au black. L'entrepreneur qui a besoin d'un prêt pour investir ou par manque de fond de roulement et rester compétitif peut aussi être tenté de s'octroyer des revenus distribués illégaux.

Le mépris pour les contrôles internes ou leur absence, le désintérêt du dirigeant pour l'audit des procédures et l'insatisfaction du personnel constituent enfin des exemples d'indices de risques de détournements concernant la rationalisation des procédures qu'il convient alors d'expliquer.

Les schémas de fraude utilisés concernant la caisse, pour être découverts, consistent à mener un audit ou un contrôle interne portant sur l'enregistrement des opérations et les fausses annulations ou remboursements. Des pertes sur créances, des ventes décalées ou un classement comptable anarchique sont souvent les indications d'une manipulation. Le processus de ventes mérite aussi d'être étudié de près pour relever des anomalies de séquence des factures ou tickets de caisse, une augmentation des clients douteux, des passages à pertes injustifiés, des anomalies dans les délais de paiement. Pour les entreprises de ventes, le contrôle interne des stocks doit être vigilant sur les procédures d'inventaire, les retours marchandises,

⁷⁷ Les organes sociaux mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce doivent également exercer une surveillance en matière de risque de fraude.

⁷⁸ Les manipulations de données numériques sont susceptibles de ne pas suivre la loi de Benford qui donne une distribution des nombres et sont donc détectables grâce à des tests statistiques.

⁷⁹ Donald R. Cressey est à l'origine du « triangle de la fraude » qui caractérise l'environnement propice à un acte de fraude. Voir le schéma proposé par l'ACFE, Association of Certified Fraud Examiners in <http://www.acfe.com/fraud-triangle.aspx>.

l'étiquetage, le cut-off⁸⁰ mal exécuté, etc. Des indicateurs sur le volume inhabituel de rebuts ou des anomalies dans les marges par produit sont significatifs en général.

§ 2 Les responsabilités juridiques

Restent à tirer les conséquences juridiques de ces manipulations pour les comptables en tant que conseils⁸¹. Les produits constatés en comptabilité doivent être exhaustivement inclus dans le résultat imposable et l'expert-comptable doit y veiller. Les membres de l'Ordre des experts comptables ont un monopole à ce titre depuis l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée et les agents du fisc ont le monopole de la vérification d'entreprise. L'article R*13-1 LPF prévoit l'examen de la régularité, de la sincérité et du caractère probant de la comptabilité. Si elle présente de graves irrégularités, l'agent des impôts a la possibilité de la rejeter et de reconstituer les bases fiscales d'imposition et reconstituer le bénéfice et le chiffre d'affaires déclaré. L'art. L123-14 du Code de commerce précise que « *Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise* ». Les documents comptables⁸² relatifs à l'enregistrement des opérations et à l'inventaire sont établis et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte. Enfin, « *si [la comptabilité] a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit*⁸³ ».

Le délit de présentation de comptes inexacts⁸⁴ est sévèrement puni. Les articles L 241-3 et L. 242-6 2° du code de commerce sanctionnent d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 375 000 euros le fait pour les gérants, le président, les administrateurs ou les directeurs généraux de société de publier ou présenter aux associés ou actionnaires, même en l'absence de toute distribution de dividendes, des comptes annuels ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine, à l'expiration de cette période, en vue de dissimuler la véritable situation de la société. Souvent utilisés quand l'entreprise en est arrivée au dépôt de bilan, ces dispositions ne sont pas employées par l'administration fiscale qui dispose de textes spécifiques pour mettre en jeu la responsabilité du dirigeant (art. L 267 LPF) ou sa responsabilité pénale (art.1741 et s. CGI).

L'expert-comptable peut être poursuivi pénalement par les autorités fiscales au titre de trois moyens :

- omission d'écriture ou passation d'écritures inexactes ou fictives,
- organisation de fausse comptabilité quand l'expert-comptable établit ou aide⁸⁵ à établir de faux documents servant de base à la détermination d'impôts,
- complicité du délit de fraude fiscale commis par le dirigeant quand l'expert-comptable ne peut prouver les vérifications conformes aux usages de la profession qu'il aurait dû effectuer.

⁸⁰ Les règles de cut off concernent le rattachement des produits à l'exercice notamment pour les opérations proches de la clôture de l'exercice.

⁸¹ Cf. également P. Cochetoux, Responsabilité des conseils, Petites Affiches, sept-2017. Les conséquences juridiques pour les dirigeants auteurs de la fraude sont examinées plus loin.

⁸² Art. L 123-22 Code de Commerce.

⁸³ Art. L 123- 23 Code de Commerce.

⁸⁴ Par exemple dans un arrêt d'espèce, le dirigeant a été reconnu coupable du délit parce que, entre autres éléments, « le compte caisse n'enregistrait aucune opération provenant du journal de caisse malgré d'importants dépôts en espèce sur le compte bancaire », Cass. Crim. 18 janv. 2017, n° 16-80.950.

⁸⁵ Cass. Crim 24 novembre 1980, 80-90.469, Publié au bulletin.

Cette dernière hypothèse est la plus courante. L'article 1742 du CGI permet en effet de poursuivre les professionnels qui sont intervenus par leur aide et leur conseil à l'accomplissement du délit⁸⁶. Ainsi par exemple de l'expert-comptable qui facilite les dissimulations en négligeant les contrôles élémentaires dont il a la charge concernant les déclarations de chiffre d'affaires et fait disparaître⁸⁷ du passif du bilan la dette envers le Trésor public. Le comptable manque à ses obligations et se rend complice quand il ne demande pas les documents permettant une vérification réelle des opérations enregistrées, alors que la comptabilité présente des lacunes et des irrégularités. A noter que le dirigeant condamné pour fraude fiscale ne peut pas se retourner contre son comptable après condamnation. La Cour de Cassation a en effet eu l'occasion de sanctionner un arrêt en appel qui avait accueilli l'action en contribution formée par le contribuable fraudeur à l'encontre de l'expert-comptable condamné pour complicité de fraude. L'imposition fraudée et les pénalités qui en constituent l'accessoire ne procèdent pas de la condamnation pénale et restent personnelles au redevable légal de l'impôt⁸⁸.

Section 3 Définition juridique

La définition juridique des SCE par l'introduction du nouveau texte ne bouscule pas les exigences fiscales.

Sous-section 1 Principes fiscaux en TVA.

§ 1 L'art.88 LF 2016 n'ajoute pas aux textes existants.

Toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée a des obligations comptables. L'art. 286 CGI énonce à ce titre « I. Toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée doit : [...]

3° Si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires tel qu'il est défini par le présent chapitre, avoir un livre aux pages numérotées sur lequel elle inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas.

Chaque inscription doit indiquer la date, la désignation sommaire des objets vendus, du service rendu ou de l'opération impossible, ainsi que le prix de la vente ou de l'achat, ou le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios ou autres profits. Toutefois, les opérations au comptant peuvent être inscrites globalement en comptabilité à la fin de chaque journée lorsqu'elles sont inférieures à 76 € pour les ventes au détail et les services rendus à des particuliers. Le montant des opérations inscrites sur le livre est totalisé à la fin du mois.

Le livre prescrit ci-dessus ou la comptabilité en tenant lieu, ainsi que les pièces justificatives des opérations effectuées par les redevables, notamment les factures d'achat, doivent être conservés selon les modalités prévues aux I et I bis de l'article L. 102 B du LPF. » [Délai de 10 ans]

Les assujettis bénéficiant de la franchise TVA (art.293 B) sont dispensés de ces obligations. Ils doivent toutefois tenir et, sur demande du service des impôts, présenter un registre récapitulé par année, présen-

⁸⁶ Indépendamment, des sanctions sont aussi prévues par l'art. 1772 CGI (5 ans d'emprisonnement et 4500€ d'amende).

⁸⁷ Cass. Crim, 24 septembre 1987, n° 86-95480.

⁸⁸ Cass. Com. 19 novembre 1991, 89-19.709, Publié au bulletin.

tant le détail de leurs achats, ainsi qu'un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles afférentes à ces opérations, appuyés des factures et de toutes autres pièces justificatives.

La tenue d'une comptabilité sans blanc ni altération (C.com, art. L123-22), l'obligation de procéder à une clôture (L123-12 C.com), la sanction des défauts de l'archivage fiscal (LPF, art. L102B) sont des principes anciens. La nouveauté consiste à sanctionner le non-respect de ces principes dans les systèmes informatiques.

Conformément au 2 du II de l'**article 286 du CGI**, ne sont pas soumis à l'obligation d'utiliser un logiciel ou système de caisse certifié :

- les assujettis à la TVA bénéficiant du régime de la franchise en base mentionnée à l'**article 293 B du CGI** ;
- les assujettis soumis au régime du remboursement forfaitaire de TVA agricole prévu aux articles **298 quater du CGI et 298 quinquies du CGI** ;
- les assujettis effectuant **exclusivement** des opérations et prestations **exonérées de TVA**.

§ 2 Les nécessités de la gestion informatique s'imposent.

L'utilisation d'un logiciel de caisse impose des obligations conséquentes. Le logiciel de caisse sécurisé est celui qui assure la transcription des données saisies et de leur report sur les documents comptables selon des principes d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage de ces données en vue d'un contrôle de l'administration fiscale. En d'autres termes, l'administration souhaite une sécurisation des logiciels de caisse et c'est le niveau de sécurisation qui détermine la certification. Le fisc doit pouvoir être certain que le logiciel certifié empêche la dissimulation d'opérations après leur enregistrement. Formellement parlant, toute saisie d'opérations de correction ou d'annulation doit apparaître en référence avec la saisie qu'elle corrige ou annule.



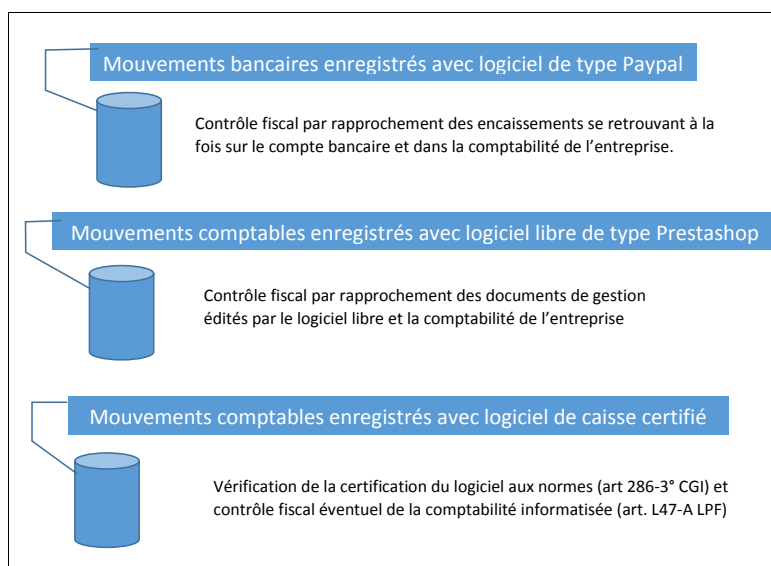
Cette définition paraît claire a priori mais il faut d'abord poser le principe que l'entreprise ne tient pas ailleurs une comptabilité occulte où certaines recettes n'entrent donc pas dans le logiciel de caisse. Bien entendu, dans cette hypothèse, même si le logiciel utilisé est certifié et sécurisé, il ne l'est qu'à hauteur des informations introduites et gérées et le rejet de la comptabilité sera total en cas de découverte des dissimulations de chiffre d'affaires. Les hypothèses de ce type sont laissées à l'imagination des fraudeurs

mais on peut évoquer la sortie de stocks générant des articles soldés dont la vente n'est ensuite pas comptabilisée par exemple. Plus simplement, une double comptabilité peut être tenue écartant de la saisie sécurisée certaines prestations de services ou produits (caisse spécialement dédiée à des opérations non comptabilisées, table de restaurant oubliée, produit ne figurant pas à l'inventaire, etc.). L'intérêt pour le fraudeur d'utiliser un logiciel sécurisé malgré ses manœuvres frauduleuses réside dans le fait qu'il n'attire pas l'attention sur lui en cas de contrôle, encore faut-il que sa gestion frauduleuse ne se traduise pas par des ratios de gestion incohérents lors d'une analyse plus poussée. Cette analyse n'est pas envisagée pour l'instant par l'administration lors de ses contrôles visant simplement la détention d'un logiciel sécurisé.

Sous-section 2 Les principes introduits par le texte applicable au 1^{er} janvier 2018.

§ 1 Définition de l'inaltérabilité.

L'inaltérabilité des données est un concept apparemment difficile à établir, certains auteurs⁸⁹ pensent même qu'elle est impossible à garantir à partir du moment où un accès physique à l'ensemble des données⁹⁰ est possible. Néanmoins, le terme « inaltérabilité » a été choisi par des non professionnels de l'informatique afin de réserver aux experts, au vérificateur fiscal et au juge si besoin est, une capacité de réflexion sur le concept permettant de l'adapter aux évolutions technologiques et à l'expérience acquise en matière de contrôle. En référence aux définitions littéraires et non strictement informatiques, est inaltérable ce qui incorruptible, constant, peu fragile, non destructible⁹¹ ou non dégradable. Si, pour exemples, un logiciel de caisse accepte⁹² de :



⁸⁹ Cf. note du Syndicat Professionnel des Editeurs de Logiciels Libres adressée au Ministre des Finances le 3 mai 2016 à propos de l'art.88 LF 2016.

⁹⁰ Le danger n'est pas seulement en interne à l'entreprise mais aussi en externe. On pense bien entendu au hacker venu de nulle part mais aussi au prestataire de service en maintenance ou formation, avec la possibilité de prendre le contrôle en main d'un matériel à distance prévue dans le contrat d'achat de matériel ou de logiciel ou prévue par contrat séparé.

⁹¹ La politique de lutte contre la fraude fiscale a amené l'administration à s'interroger sur la notion de support durable pour vérifier la réalité des opérations comptables. L'évolution du droit du numérique et sa capacité à toucher tous les domaines de la vie économique avait poussé les autorités à s'interroger sur ce concept dans le domaine des VTC pour vérifier la réservation préalable par la clientèle. Plus largement, la notion de « support durable », a été définie par la directive 2002/65/CE du 23 septembre 2002 – art.2 f) – concernant les services financiers, comme « Tout instrument permettant au consommateur de conserver des informations qui lui sont adressées personnellement d'une manière permettant de s'y reporter aisément à l'avenir pendant un laps de temps adapté aux fins auxquelles les informations sont destinées et qui permet la reproduction à l'identique des informations stockées ». Cette définition pose les trois critères d'un support durable :

- la stabilité, c'est à dire la faculté de stocker l'information ;
- l'accessibilité, à interpréter comme la possibilité de consulter aisément l'information ;
- l'inaltérabilité qui est garantie par la possibilité de reproduire à l'identique les informations stockées.

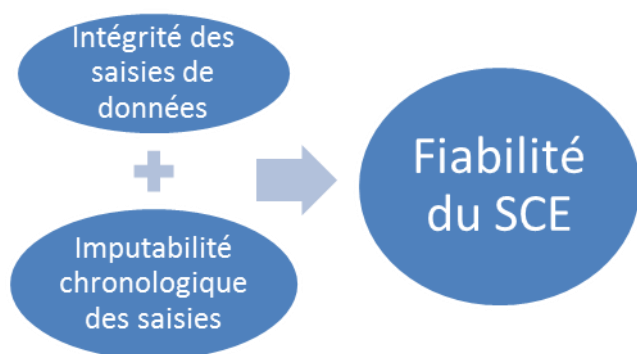
- supprimer une ligne d'un ticket de caisse après ou pendant la validation à l'écran,
- travailler sur une date différente de celle du jour,
- d'annuler tout ou partie d'un ticket encaissé et de modifier en parallèle les fichiers de données,

et en même temps, sans laisser de traces consignées dans un journal, il ne répond pas aux exigences légales.

C'est donc la permanence des données entrées et leur mémoire chronologique qui est importante et à ce titre sont à considérer :

- la conservation des données d'origine enregistrées même si elles sont modifiées par la suite ;
- la conservation des corrections d'anomalies, des erreurs et des annulations ;
- l'impossibilité de revenir sur une opération comptable a posteriori en l'effaçant ;
- l'impossibilité de modification directe des données d'origine enregistrées ; la modification ne peut voir lieu que par écriture séparée ;
- l'existence de détails datés (année, mois, jour, heure, minute) pour toutes les écritures ;
- l'intégrité des données enregistrées dans le temps par tout procédé technique fiable.

L'inaltérabilité a été définie par l'administration fiscale au BOI TVA DECLA 30 10 30 20160803§80.



Les conditions d'inaltérabilité requises par l'art.88LF2016 concernent également les logiciels dits «libres⁹³ » ou développés en interne, c'est-à-dire développés par l'assujetti lui-même ou ses employés. Un logiciel libre est celui dont les utilisateurs ont une libre conception et modification leur permettant d'adapter l'informatique à leurs propres besoins ; ils ont aussi la libre distribution de leurs produits numériques. Toute modification que l'utilisateur d'un logiciel libre apporte en interne ou par distribution ne doit pas avoir pour objet ou pour effet d'altérer le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage décrites ici.

Source : « Avis n° 13-A-23 du 16 décembre 2013 concernant un projet de décret relatif à la réservation préalable des voitures de tourisme avec chauffeur » Autorité de la concurrence, avis n° 13-A-23 du 16 déc. 2013.

⁹² Cf. en annexe le questionnaire d'autodiagnostic.

⁹³ Selon la définition de l'AFUL (Association Francophone des Utilisateurs de Logiciels Libres) : « Un logiciel libre est un logiciel qui est distribué selon une licence libre. Précisément, ce sont les licences libres qui définissent les logiciels comme tels. Plus concrètement et de manière un peu simplifiée, cela se matérialise par le fait qu'un logiciel libre est un logiciel qui peut être utilisé, modifié et redistribué sans restriction par la personne à qui il a été distribué. Un tel logiciel est ainsi susceptible d'être soumis à étude, critique et correction. Cette caractéristique confère aux logiciels libres une certaine fiabilité et réactivité. [...] La grande majorité des logiciels vendus dans le commerce sont des logiciels propriétaires, qui sont distribués en version « exécutable », alors que les logiciels libres sont fournis avec leur « code source ». En fait, il existe juridiquement parlant plusieurs types de licences libres, pour simplifier, les copyleftées (gauche d'auteur en français) ou non. La différence consiste en l'apport des modifications au logiciel en rendant la version modifiée propriétaire.

La fiabilité de l'écrit électronique est au cœur du sujet de l'inaltérabilité. Ce que l'écrit sur papier fiabilise par la justification des blancs ou ratures et mots supprimés, l'écrit électronique le fait par l'intégrité de l'écrit (l'encaissement ou la correction d'écriture comptable) et l'imputabilité de l'écrit (trace de la date et de l'auteur de la saisie ou de la correction)⁹⁴.

L'intégrité de la saisie initiale dans le logiciel de caisse et des corrections ultérieures est garantie par différents procédés tels que la certification ou la cryptologie⁹⁵. Celle-ci est autorisée en elle-même mais la condition que le vérificateur ait accès à une possibilité de décrypter n'est pas envisagée par les textes. La certification est donc seule autorisée. La certification⁹⁶ existe afin de limiter le risque physique et le risque juridique lié à l'emploi d'un matériel électronique. La certification est la procédure de contrôle préalable en vue de donner confiance au marché dans des conditions de présomption forte d'un système intègre du logiciel de caisse. La certification ne conditionne pas la mise sur le marché mais l'aptitude probatoire du système numérique en ne se plaçant pas sous l'évaluation d'un opérateur lui-même acteur du marché des logiciels SCE.

L'auteur des modifications au logiciel doit pouvoir être identifié comme étant une personne autorisée (éditeur, concepteur, technicien de maintenance) et son intervention bénéficie d'une présomption de fiabilité faisant foi jusqu'à preuve contraire.

Le contrat informatique clé en mains⁹⁷ consiste en la délivrance par le fournisseur (maître d'œuvre) d'un produit informatique complet (matériel, logiciel et prestation annexes : formation du personnel et maintenance) et adapté aux besoins du client profane (le logiciel doit être spécifique). Le fournisseur, en tant que maître d'œuvre, a un devoir de conseil total et est, sauf preuve contraire, considéré comme l'unique responsable. Mais le client a un devoir de collaboration afin que le produit commandé corresponde le mieux possible à ses aspirations. L'éditeur ou concepteur peut donc se libérer d'un soupçon fiscal de fraude introduit dans le logiciel en prouvant son absence de faute.

L'inaltérabilité est garantie par :

- une inaltérabilité logique de haut niveau, en privant l'utilisateur de toute fonctionnalité du logiciel ou système lui permettant de modifier les données. Ce moyen s'assortit d'une solution technique permettant de détecter et démontrer que l'utilisateur n'a pas contourné cette impossibilité fonctionnelle intégrée au logiciel ou au système de l'éditeur ;
- une inaltérabilité de bas niveau qui garantit l'intégrité des données enregistrées sur le disque sous forme de fichier ou de base de données. L'accès à une donnée par un homme de l'art ne pouvant jamais être empêché, cette inaltérabilité est garantie par la preuve que la donnée n'a pas été modifiée depuis son enregistrement (empreinte numérique à clé privée, chaînage etc.).

Techniquement, la solution doit garantir l'inaltérabilité de toutes les données (enregistrement initial comme correction(s)) et fournir une fonctionnalité de suivi des modifications.

⁹⁴ Exactement comme le fait l'art.1316-1 du Code civil.

⁹⁵ Définition de la cryptologie art. 29 et s. loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique.

⁹⁶ Cf. A. Penneau, La certification des produits et systèmes permettant la réalisation des actes et signatures électroniques — D. 2002. 2065.

⁹⁷ Source : Le contrat clef en main en informatique, Valérie Carcaly, thèse, 1999, Montpellier 1.

Autrement dit, le logiciel ou le système de caisse doit prévoir que l'administration fiscale puisse accéder aux données d'origine enregistrées initialement ainsi qu'au détail daté (année, mois, jour, heure, minute) des opérations et des corrections apportées lorsque ces données ont fait l'objet de corrections.

Pour respecter la condition d'inaltérabilité, l'intégrité des données enregistrées doit être garantie dans le temps par tout procédé technique fiable.

La garantie d'inaltérabilité peut être obtenue par toute technique permettant :

- d'empêcher l'accès de l'utilisateur à des fonctionnalités de modification des données validées ;
- de détecter tout accès/modification des données et de tracer toute éventuelle modification ;
- de démontrer que ces données de règlement n'ont pas été modifiées depuis leur enregistrement initial ;
- **de fournir un système de preuve en ce sens.**

Système de caisse et comptabilité informatisée. L'utilisation simple d'un compte Paypal-pro ne caractérise pas à lui seul une comptabilité informatisée puisque les opérations de recettes et dépenses transitent nécessairement par le compte bancaire de l'entreprise en sollicitant le site web de celle-ci. L'option permettant la facturation en ligne témoigne néanmoins de la présence d'une comptabilité informatisée.

L'outil informatique qui sert à enregistrer une commande doit être inaltérable, or, un logiciel libre est altérable par définition puisqu'on a accès au code source. En théorie, l'utilisateur d'un logiciel libre⁹⁸ peut donc modifier les enregistrements comptables pour fausser le niveau des recettes et des résultats de l'entreprise. Les logiciels libres ne sont pas interdits par la réglementation nouvelle et le contrôle fiscal qui est appliqué aux entreprises utilisatrices relève simplement du Contrôle Fiscal des Comptabilités Informatisées (CFCI).

Un système de caisse enregistreuse à lui seul n'est pas une comptabilité informatisée selon l'analyse jurisprudentielle dans les conditions réunies de l'espèce d'un arrêt du CE 9 avril 2014 (3ème / 8ème SSR, n°369929, SARL Gamboni Restauration) mais la possession d'une caisse enregistreuse soumet l'entreprise utilisatrice au respect de l'art.88LF2016. Lorsqu'une entreprise se borne à utiliser les fonctions de centralisation d'un système de caisse pour corroborer le brouillard de caisse qu'elle tient manuellement et qu'elle n'utilise pas par ailleurs de logiciel de comptabilité pour l'établissement de ses documents comptables, l'absence de comptabilité informatisée n'autorise pas le contrôle fiscal comme comptabilité informatisée. Cela étant, cet arrêt rendu alors que la remise à l'administration du FEC n'était pas encore obligatoire pour les années vérifiées en l'espèce, doit être interprété restrictivement car, à terme, il est difficile de concevoir des comptabilités purement manuelles.

Rien n'interdit de tenir une comptabilité à l'aide d'un logiciel bureautique de type TABLEUR ou SGBD⁹⁹ mais il faut pouvoir assurer le caractère probant de la comptabilité ainsi tenue et ce type de logiciel ne présente pas les garanties suffisantes pour le lui conférer car l'irréversibilité et l'intangibilité des enregistrements ne peuvent pas être garantis. Même en prenant la précaution de ne pas revenir sur des écritures anciennes par altération directe de celles-ci mais en prenant soin de tenir des écritures correctrices séparées, l'inaltérabilité n'est pas garantie car rien dans le système de fonctionnement même du logiciel bu-

⁹⁸ Ex: Prestashop, Magento, Woocommerce (wordpress).

⁹⁹ Système de gestion par base de données.

reautique ne permet de pouvoir mettre en évidence toutes les corrections de manière chronologique. L'utilisation d'un système de caisse certifié est donc conseillée dans tous les cas.

§ 2 Définition de la traçabilité et de la sécurisation des informations.

La sécurisation s'établit à trois niveaux : les données d'origine, les données de modifications enregistrées et les données permettant la production des pièces justificatives émises. La sécurisation par tout procédé technique fiable garantit la restitution des données des paiements dans l'état de leur enregistrement d'origine et une technique de chaînage des enregistrements est donc employée.

Bien entendu, les opérations fictives réalisées en test pour l'installation des matériels ou la formation du personnel doivent être clairement identifiées. Les fichiers « école » utilisés pour la formation ne doivent correspondre qu'à cette utilisation et non pas pour dissimuler une véritable activité de vente dissimulée.

Outre les données de paiement, sont également concernées par l'inaltérabilité les données permettant d'assurer la traçabilité des dits paiements concourant à la réalisation de la transaction et de garantir l'intégrité de celles-ci. L'administration fiscale renvoie à ses commentaires sur les obligations de conservation et de présentation des documents et pièces comptables dans le cadre d'une comptabilité informatisée (BOFiP-BIC-DECLA-30-10-20-40-13/12/2013).

§ 3 Définition de l'archivage.

Il convient de distinguer¹⁰⁰ la condition de conservation des données de la condition d'archivage des données.

La conservation des données détaillées de transaction est une conservation «en ligne » dans le système de caisse. Ces données peuvent faire l'objet de purge, ce qui consiste à les sortir du système de caisse et à les stocker dans un support externe d'archivage (clé USB, disque optique ou disque dur externe). L'ensemble des données doivent être conservées (dans le système de caisse) et archivées (sur support externe) et leur inaltérabilité et leur traçabilité doivent être garanties pendant six ans. «Cette obligation de conservation porte sur toutes les données¹⁰¹ enregistrées ligne par ligne, ainsi que pour les systèmes de caisse, sur les données cumulatives et récapitulatives calculées par le système » (cumul du grand total de la période et total perpétuel- Cf. définition en note).

Elles doivent être archivées au moins une fois à la fin de chaque exercice comptable au moyen d'un processus obligatoirement prévu par le logiciel. Elles sont toujours archivées avant un processus de

¹⁰⁰ FAQ n°24 Août 2017 Ministère des Finances.

¹⁰¹ Toutes les données élémentaires doivent être conservées par le logiciel ou le système de caisse et non pas seulement le Z. Un assujetti qui ne conserve que les Z ne respecte pas les obligations de conservation prévues à l'article L. 102-B du livre des procédures fiscales. Cette définition répond à la nécessité légale de justifier les résultats produits par un système informatisé avec les données élémentaires ayant servi à leur élaboration, prises en compte dès leur origine, et non par des données agrégées résultant de traitements automatisés.

purge. La condition d'archivage a, quant à elle, pour objet de figer les données et de donner date certaine aux documents archivés.

Le logiciel de caisse doit permettre d'archiver les données enregistrées selon une périodicité annuelle ou par exercice comptable afin d'être en correspondance avec les déclarations fiscales déposées par l'entreprise. La procédure d'archivage donne date certaine aux documents archivés mais fixe aussi les données à cette date en constituant l'assurance qu'elles ne pourront plus être effacées. Le logiciel doit néanmoins prévoir de pouvoir faire référence à un enregistrement archivé en cas de besoin de correction ultérieure.

Les systèmes de caisse doivent, de plus, prévoir obligatoirement une clôture journalière et une clôture mensuelle. Pour chaque clôture - journalière, mensuelle et annuelle (ou par exercice) - des données cumulatives et récapitulatives, intègres et inaltérables, doivent être calculées par le système de caisse, comme le cumul du grand total de la période et le total perpétuel¹⁰² pour la période comptable (BOFiP-TVA-DECLA-30-10-30-§ 170-03/08/2016).

La garantie de l'intégrité dans le temps des archives produites est une préoccupation technique liée à la fois à la nature des supports choisis et à la possibilité réelle de relecture même en cas de modification technologique affectant le support ou le logiciel. Naturellement, les archives doivent pouvoir être lues par l'administration en cas de contrôle, même lorsque le contribuable a changé de matériel, de logiciel ou de système. La garantie de l'intégrité dans le temps passe aussi par une signature électronique qui soit accréditée d'origine¹⁰³.

Toutes les données, sans exception, doivent être conservées, qu'elles portent sur les écritures initiales, sur les corrections, sur la production des justificatifs, sur l'établissement des centralisations, etc. Cette obligation de conservation porte sur toutes les données enregistrées ligne par ligne, ainsi que sur les données cumulatives et récapitulatives calculées par le système lors des clôtures journalières, mensuelles et annuelles. Si le contribuable utilise un système de caisse centralisé avec remontée des données de règlement depuis des points de vente vers un système centralisateur, la conservation des données enregistrées ligne par ligne et la conservation des données cumulées peut être réalisée au niveau du système centralisateur, à condition qu'une traçabilité de la remontée des données de règlement des points de vente vers le système centralisateur soit prévue. Cette traçabilité doit permettre à l'administration de vérifier que tous les flux de données de toutes les unités concernées ont bien été amalgamés. Il s'agit de ne pas « oublier » une ou deux caisses enregistreuses au moment de la centralisation.

¹⁰² On entend par « cumul du grand total de la période » le cumul de chiffre d'affaires décompté depuis l'ouverture de la période comptable en cours. On entend par « total perpétuel » le cumul de chiffre d'affaires décompté depuis le début de l'utilisation du système. Le Total perpétuel est un compteur qui cumule le chiffre d'affaires total enregistré depuis le début de l'utilisation du système et ne se remettant jamais à zéro. Il n'est pas lié à une période contrairement au Grand Total qui lui est le compteur qui cumule le chiffre d'affaires total pour la période comptable. En cas de changement de matériel ou de logiciel, tous les compteurs repartent de zéro. Les compteurs de l'ancien matériel ou logiciel doivent être archivés et sécurisés.

Dans le cas d'un simple changement de version d'un logiciel tous les compteurs doivent continuer à être incrémentés sans être remis à zéro.

¹⁰³ L'intégrité est assurée au moment de la signature et depuis, le lien entre la signature et le document est maintenu. Cf. l'article de Wikipédia à propos de la signature numérique.

Les archives peuvent être conservées dans le système lui-même ou en dehors du système lorsqu'il existe une procédure de purge des données de règlement. Il est prudent de n'utiliser le « hors système » que pour les périodes comptables et fiscales déjà prescrites et bien entendu, il est nécessaire d'archiver avant toute procédure de purge. Le logiciel ou le système doit garantir la production d'une archive complète des données de règlement (données d'origine et éventuelles modifications), avec la date de l'opération de règlement (année – mois – jour), sur un support physique externe sécurisé. Pour les systèmes de caisse, la purge n'est que partielle : le système doit conserver dans un état sécurisé « en ligne », c'est-à-dire dans le système lui-même, les données cumulatives et récapitulatives contenues dans le grand total de la période et le total perpétuel pour la période dont les données ont été purgées.

Les archives doivent être conservées au minimum pour la durée de six ans de l'art. L 102 B du LPF et donc au-delà du délai de trois ans de prescription¹⁰⁴ des infractions fiscales (art. L 169 et L 176 LPF). On considère qu'il vaut mieux retenir le délai de dix ans du droit commercial (art. 123-22 Code de Commerce). L'article 1734 CGI prévoit une amende de 5 000€ en cas d'absence de tenue des documents comptables ou de destruction de ceux-ci avant les délais prescrits.

L'archivage ne concerne pas que l'entreprise soumise à un contrôle fiscal. Les concepteurs et éditeurs de logiciels de caisse ainsi que les entreprises qui interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits affectant, directement ou indirectement, la tenue des écritures comptables, sont tenus de présenter à l'administration fiscale, dans le cadre de son droit de communication, tous codes, données, traitements ou documentation qui s'y rattachent (art. L 96 J du LPF). Pour l'application de ces dispositions, les codes, données, traitements ainsi que la documentation doivent être conservés jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le logiciel ou le système de caisse a cessé d'être diffusé (art. L 102 D du LPF).

Section 4 Définition technique

La fraude consiste à reconstituer par un logiciel frauduleux des tickets de caisse afin de soustraire des paiements des recettes de la comptabilité. Cet aspect comptable cache des aspects techniques.

Sous-section 1 Place de la marque NF 525.

§ 1 La norme à laquelle la DGFIP fait référence.

La DGFIP, par le biais des réponses du Ministère des Finances, fait confiance aux opérateurs privés pour définir les règles.

¹⁰⁴ Pour la TVA et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts peut s'exercer jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Si le contribuable n'a pas rempli ses obligations légales auprès du centre de formalités des entreprises (CFE) ou du greffe du tribunal de commerce et n'a pas déposé ses déclarations dans les délais légaux, l'administration considère qu'il s'agit d'une activité occulte. Le délai de reprise peut alors s'exercer jusqu'à la fin de la dixième année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est dû. De même en cas de flagrance.

Les pièces justificatives relatives à des opérations ouvrant un droit à déduction en matière de taxes sur le chiffre d'affaires sont conservées pendant le délai de six ans (art. L 102 B du LPF).

La définition technique est d'abord établie en rapport avec le référentiel technique NF 525. Le Premier Ministre a publié une circulaire¹⁰⁵ sur la maîtrise des textes réglementaires et de leur impact indiquant que la norme peut être une contrainte pour la compétitivité des entreprises et la vie quotidienne des citoyens et que leur complexité et leur empilement commandent de maîtriser leur impact et d'en réduire le nombre. Il est donc a priori peu probable que la marque NF 525 soit modifiée prochainement car le texte prévoit que toute nouvelle norme réglementaire devra être compensée par la suppression ou, en cas d'impossibilité avérée, la simplification d'au moins deux normes existantes. Ce même texte prévoit que l'impact de la réglementation doit être mesuré afin de ne pas se traduire par des contraintes excessives et que la transposition des directives européennes n'aille pas au-delà de ce qui est prévu par les textes européens. Si des impératifs techniques en lien avec l'évolution des technologies ou des impératifs juridiques le réclamaient, il est toutefois fort probable que la norme actuellement en vigueur serait modifiée, la valeur de la circulaire étant toute relative ; il s'agit davantage d'une exigence politique d'affichage que d'une véritable contrainte juridique.

INFOCERT a créé la marque NF 525 en collaboration avec l'ACEDISE et des membres du club ACCES¹⁰⁶ pour limiter la fraude. Les caisses enregistreuses et logiciels certifiés NF 525 doivent permettre les actions suivantes :

- Identification des processus et des données d'encaissement,
- Mise en place d'une sécurisation de l'enregistrement des données lors de l'encaissement grâce à la signature électronique,
- Création d'une piste d'audit, un outil qui permet de tracer les opérations d'encaissement,
- Archivage et conservation des données d'encaissement.

Ce référentiel garantit également qu'aucune fonction ne permet de cacher des données d'encaissement, empêchant ainsi de masquer certaines transactions. Les contrôles existent grâce à des outils de restitution des données d'encaissement.

La piste d'audit fiable. La Piste d'audit fiable en TVA apparaît de plus en plus souvent comme un motif de redressement. Outre les rappels habituels on peut constater en 2017 et 2018 une intensification¹⁰⁷ des rappels en matière de TVA fondés sur l'inexistence ou l'insuffisance de la documentation en matière de « piste d'audit fiable » (CGI article 289). Il est donc conseillé d'être très vigilant sur ce point. La mise en place par l'assujetti de contrôles établissant une piste d'audit fiable entre la facture émise ou reçue et la livraison de biens ou la prestation de service qui en est le fondement, est un des procédés permettant, en application du 1° du VII de l'article 289 du CGI, d'assurer l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures.

¹⁰⁵ Circ. 26 juillet. 2017 (NOR : PRMX1721468C) : JO 28 juillet. 2017. Ce texte est applicable depuis le 1er septembre 2017. La circulaire rappelle la position du Conseil constitutionnel selon laquelle, sous réserve de dispositions particulières prévues par la Constitution, la loi a pour vocation d'énoncer des règles et doit par suite être revêtue d'une portée normative et qu'est donc contraire à la Constitution une disposition dépourvue de portée normative (Cons. Const., 8 déc. 2016, n° 2016-741 DC). La circulaire encourage au respect de ce principe.

¹⁰⁶ Le club de réflexion ACCES est constitué d'éditeurs de logiciel, d'utilisateurs de logiciels et d'associations professionnelles. Il accueille également des représentants des organismes institutionnels.

¹⁰⁷ Cf. Le blog des fiscalistes, Redressements fiscaux : retour sur l'année 2018, 18 septembre 2018.

En matière de facturation, la piste d'audit permet d'établir un lien vérifiable entre la facture et une livraison de biens ou prestation de services afin de permettre de contrôler si la facture correspond à une opération qui a été effectivement réalisée. Elle doit également permettre de garantir l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures.

Le chemin de révision et la piste d'audit n'ont donc pas le même objectif : justification de l'écriture comptable pour le chemin de révision et justification de l'opération facturée pour la piste d'audit. Le périmètre de la piste d'audit est donc plus large que celui du chemin de révision. Toutefois, les documents constitutifs de l'un et de l'autre peuvent être identiques (devis, bon de commande, extrait de compte...). La piste d'audit doit correspondre aux processus qui ont réellement eu lieu. Par exemple, le bon de commande doit correspondre à une commande effectivement passée. Elle est considérée comme fiable lorsque l'administration peut établir le lien entre les pièces justificatives, et entre celles-ci et les opérations réalisées.

La directive 2010/45/UE du 13 juillet 2010 vise à assurer une égalité de traitement entre les factures papier et électroniques. Ainsi, les dispositions relatives aux contrôles mis en place par l'assujetti et établissant une piste d'audit fiable s'appliquent à l'ensemble des factures quelle que soit leur forme, papier ou électronique. Afin de garantir l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures, ces contrôles doivent notamment être mis en place par les assujettis. Il appartient à chaque contribuable de déterminer, en fonction de sa propre organisation, l'ampleur et les moyens des contrôles qu'il doit mettre en place pour garantir l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures émises et reçues.

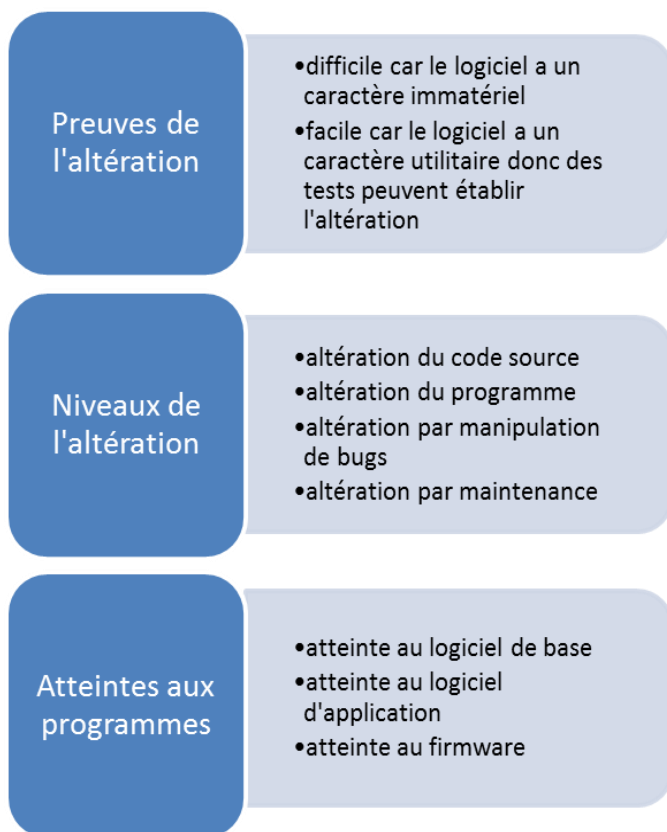
§ 2 La preuve des altérations de logiciel.

La preuve de l'altération d'un logiciel de caisse. Le logiciel de caisse est souvent vendu avec une caisse enregistreuse, ce qui lui donne un aspect « bien corporel ». Mais le logiciel étant un actif dématérialisé, la preuve de son altération est délicate car on est parfois plus tenté d'observer le hardware que le software. Le problème de la preuve de l'altération d'un logiciel est important car il peut être utile de savoir qui du concepteur, de l'éditeur¹⁰⁸ ou de l'utilisateur a produit une altération qui rend impropre le certificat ou l'attestation demandée par le fisc chez l'utilisateur et qui pourra au final être considéré comme auteur ou complice de la dissimulation de recettes si délit il y a.

La programmation consiste en la transformation d'ordinogrammes détaillés en instructions dans un langage informatique. Le programme devient alors un code source qui va être écrit en langage binaire par un outil de type compilateur¹⁰⁹. Les tests de débogage permettent d'enlever les erreurs d'analyse et de programmation mais peuvent être aussi l'occasion de voir les failles du système pour y introduire des facilités de corruption.

¹⁰⁸ FAQ n° 31 Août 2017 Ministère des Finances. On entend par « éditeur » du logiciel ou du système de caisse la personne qui détient le code source du logiciel ou système et qui a la maîtrise de la modification des paramètres de ce produit. Une attestation délivrée par un éditeur engage sa responsabilité sous réserve que les dispositifs techniques garantissant sécurisation, inaltérabilité, conservation et archivage ne sont pas modifiés

¹⁰⁹ Cf. Wikipédia. La compilation d'un logiciel est une opération qui permet de traduire le code source d'un logiciel en un programme exécutable dans un format binaire (le « langage machine » souvent appelé « .code objet »).



En pratique, on distingue les logiciels de base (système d'exploitation, générateur de programme, système d'interrogation de base de données, etc.) des logiciels d'application (comptabilité, statistiques, administration, opérations bancaires, etc.) mais les uns comme les autres peuvent être atteints par une altération. Celle-ci est donnée par une instruction¹¹⁰ non conforme à la législation et au respect de l'image fidèle que doit donner la comptabilité saisie et traitée par un logiciel. La loi Godfrain n° 88-19 du 5 janvier 1988 relative à la fraude informatique a introduit en France l'art. 462-3 CP¹¹¹ qui sanctionne toute personne qui aura, intentionnellement et au mépris des droits d'autrui, entravé ou faussé le fonctionnement d'un système de traitement automatisé de données.

Les moyens de preuve peuvent être élaborés autour de trois éléments. La preuve par le contrat, la preuve par l'action et la preuve par l'expertise.

En matière de vente de SCE, si tous les éléments du logiciel sont cédés avec une caisse enregistreuse, on

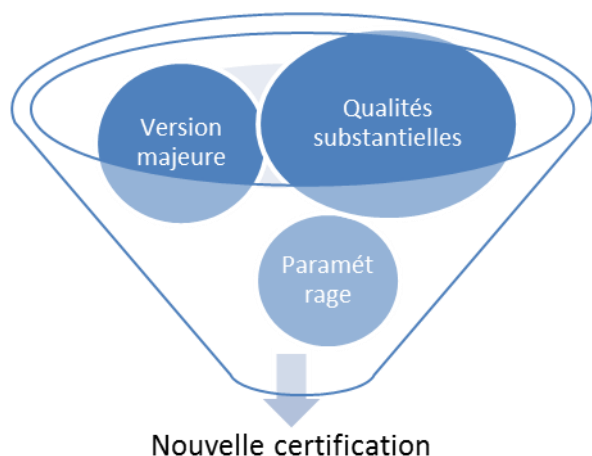
est dans une logique de vente où, si le système est corrompu, a priori la responsabilité est celle du vendeur. Néanmoins, vendre un système susceptible d'altération ou utiliser cette possibilité ne donne pas les mêmes responsabilités. Quand on ne se situe plus dans le cadre d'un progiciel¹¹² mais dans celui d'un logiciel spécifique, la preuve d'altération du logiciel, dans le cadre d'un conflit entre le l'éditeur et l'utilisateur, pourra être apportée par le contrat bien qu'il ne s'agisse pas d'une preuve absolue. Le contrat d'élaboration du logiciel donne en effet ses caractéristiques dans le cahier des charges et l'éditeur ou le concepteur n'a aucune responsabilité quant à l'altération s'il produit le contrat face à un utilisateur qui aurait modifié le programme même si le contrat comporte une obligation de collaboration –sous réserve d'appréciation du juge quant aux circonstances et modalités-. A contrario, le simple transfert du droit d'utilisation d'un programme écarte toute responsabilité d'altération par l'utilisateur. C'est à chaque fois la rédaction du contrat quant aux clauses des prestations intellectuelles et informatiques fournies qui peut donner une lecture intéressante pour l'une ou l'autre partie.

La preuve par l'action est un moyen d'évacuer ou d'écarter sa responsabilité dans l'introduction d'une altération du logiciel en cas de conflit. Le concepteur peut par exemple introduire une action en

¹¹⁰ Le Computer Software Copyright Act du 12 décembre 1980 donne à l'art.101 une définition du programme comme « un ensemble d'indications et d'instructions devant être utilisées directement ou indirectement dans un ordinateur pour produire un certain résultat.

¹¹¹ Devenu Article 323-2 CP : « Le fait d'entraver ou de fausser le fonctionnement d'un système de traitement automatisé de données est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 150 000 € d'amende ».

¹¹² Le progiciel est un programme conçu pour être remis à plusieurs utilisateurs pour une même application. Les caisses enregistreuses standard répondent à cette définition.



agissement parasitaire¹¹³ s'il estime qu'un logiciel frauduleux a été mis sur le marché suite à une utilisation abusive du droit d'analyse ou du droit à la décompilation introduits par la loi n°94-361 du 10 mai 1994. L'imitation d'un logiciel « sain » peut donc être protégée des manœuvres dolosives d'un exploitant peu scrupuleux. Un intervenant quel qu'il soit modifiant le fonctionnement du logiciel (par modification du code source, patch logiciel, paramétrage ou autre) à un point tel que les fonctionnalités techniques garantissant sécurisation, inaltérabilité, conservation et archivage des données se trouvent modifiées, invalide le certificat d'origine ou l'attestation et se trouve soumis à l'obligation de sécurisa-

tion (avec attestation ou certificat) de la nouvelle version du logiciel¹¹⁴. Dans l'esprit de la DGFIP, il existe des modifications déterminant des versions mineures ou majeures des logiciels, les unes n'entraînant pas un besoin de certification ou d'attestation nouveau alors que les autres le réclament. Ce qui relève des modifications substantielles dans les traitements informatiques appartient aux experts informaticiens mais l'appréciation des conséquences de ces modifications apportées à un traitement ayant fait l'objet d'un engagement de conformité à une norme revient à l'éditeur. Si un logiciel est assez ouvert pour permettre à un intégrateur de paramétrer¹¹⁵ l'inaltérabilité, la sécurisation, la conservation ou l'archivage, c'est cet intégrateur en tant que dernier intervenant qui est qualifié d'éditeur (BOI TVA-DECLA-30-10-30, § 310). En tant que tel, c'est à lui de fournir une attestation ou d'obtenir une certification par un organisme accrédité.

C'est la preuve par l'expertise qui permettra le plus sûrement à l'éditeur, au concepteur comme à l'utilisateur¹¹⁶ de montrer sa bonne foi – ou pas-. L'article 145 CPC énonce : « *S'il existe un motif légitime de conserver ou d'établir avant tout procès la preuve de faits dont pourrait dépendre la solution d'un litige, les mesures d'instruction légalement admissibles peuvent être ordonnées à la demande de tout intéressé, sur requête ou en référé* ». Laissons le soin au plaideur de choisir une action avec ou sans aspect contradictoire¹¹⁷. Selon Mme A-M Batut¹¹⁸, « *la demande de mesure d'instruction formée en application de l'article 145 du nouveau Code de procédure civile est subordonnée à la seule existence d'un intérêt légitime [...] Mais surtout, le texte précité constitue une dérogation à l'exigence d'un intérêt né et actuel comme condition de l'action en justice* ».

¹¹³ Création jurisprudentielle issue de la responsabilité civile nécessitant donc la réunion de l'existence d'une faute, d'un préjudice et d'un lien de causalité entre la faute et le dommage. Les agissements parasitaires sont définis par la jurisprudence comme des comportements par lesquels un agent économique s'immisce dans le sillage d'un autre afin de tirer profit, sans rien dépenser, de ses efforts et de son savoir-faire.

¹¹⁴ FAQ n° 32 Août 2017. Ministère des Finances. La réponse de l'administration donne quelques exemples.

¹¹⁵ FAQ n°34 Août 2017 Ministère des Finances.

¹¹⁶ L'utilisateur est entendu comme la personne responsable de la mise en œuvre du traitement de données ou comme la personne réalisant matériellement le traitement.

¹¹⁷ Pour de plus amples commentaires, voir <https://www.village-justice.com/articles/Ordonnance-sur-requete-une-exception-principe-contradictoire,23256.html> ou http://www.parabellum.pro/m/Pratique-professionnelle-le-constat-de-l-article-145-du-CPC-un-outil-puissant-et-efficace_a358.html

¹¹⁸ Cf. Étude de Mme Anne-Marie Batut, conseiller référendaire à la Cour de cassation, Rapport 1999, IV. Les mesures d'instruction "in futurum".

L'administration fiscale peut quant à elle être amenée à consulter un dossier comportant un rapport d'expertise précisant les modalités d'utilisation des fonctions de suppression existant dans un programme informatique¹¹⁹. Cette consultation s'opère par exercice du droit de communication (art. L 101 LPF¹²⁰) auprès de l'autorité judiciaire et fonde des redressements après analyse des résultats sur place dans le cadre d'une vérification de comptabilité de l'entreprise. Dans l'autre sens, l'article L101 LPF fait aussi obligation à l'autorité judiciaire de communiquer spontanément à l'administration fiscale toute indication qu'elle peut recueillir, susceptible de répercussions fiscales. Par ailleurs, l'article L82 C du LPF autorise le ministère public à communiquer les dossiers à l'administration fiscale, à l'occasion de toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles, soit spontanément, soit sur demande préalable.

L'expertise est un process bien connu où une personne (partie ou juge) demande à une personne qualifiée, un technicien, de l'éclairer sur un sujet particulier afin de pouvoir prendre une décision satisfaisante. L'expertise peut être judiciaire si elle est ordonnée par un juge et décidée pendant ou avant le procès. Elle est réglementée suivant¹²¹ la matière civile, pénale ou administrative. Elle se distingue de l'expertise de partie¹²² qui est quant à elle réalisée à la demande d'une personne quelconque sollicitant l'expert de son choix. Le juge choisit d'avoir recours à un expert ou pas s'il estime être suffisamment informé et choisit les questions sur lesquelles un éclairage est demandé. En matière pénale, et pour le sujet qui nous intéresse, donc dans l'hypothèse où un dirigeant¹²³ serait poursuivi pour fraude fiscale mais arguerait de l'imputabilité de ce qui lui est reproché alors qu'une première expertise aurait conclu le contraire, il est possible de demander une contre-expertise. Le juge est libre de ne pas l'accorder mais si cela emporte de graves conséquences, le motif de la demande est légitime.

Dans le cadre d'une procédure civile, le contradictoire doit être respecté¹²⁴ car il ne convient pas que le rapport soit déposé pour que les parties puissent en débattre seulement à ce moment ; la partie concernée doit pouvoir discuter le rapport en cours d'élaboration. Le dirigeant et technicien de la matière informatique doit être convoqué à toutes les séances d'expertise et pas seulement à certaines, sous peine de nullité¹²⁵.

Dans le cadre d'une procédure pénale, la jurisprudence estime que les parties doivent seulement être mises en mesure de discuter le rapport après sa réalisation¹²⁶. Une contre-expertise peut néanmoins être demandée (art. 167 CPP). Cette pratique est extrêmement préjudiciable aux intérêts des dirigeants qui peuvent se trouver en détention provisoire alors que les preuves sont imparfaitement établies. Des agents

¹¹⁹ Pour un exemple : CAA Marseille, 3e ch. - formation à 3, 9 juin 2016, n° 14MA04783.

¹²⁰ Cf. article R*101-1 du LPF pour les modalités particulières de mise à disposition des pièces de procédure.

¹²¹ Civil (art. 232 et s. CPC), pénal (art. 156 et s. CPP), administratif (art. R 621-1 et s. CJA).

¹²² L'expertise de partie peut être limitée à un PV d'huissier et se transformer en demande judiciaire. Par ex. une sous-évaluation des recettes en espèces peut être établie par procès-verbal de constat d'huissier et des attestations prouvant qu'une personne a pris le contrôle de la caisse, supprimé l'accès internet à distance au logiciel de caisse, modifié les connections des terminaux de paiement électronique dont certains ont été reliés à un compte bancaire de la société, interdit aux employés d'enregistrer certaines recettes. CA Aix-en-Provence, 8e ch. a, 23 mars 2017, n° 16/14323.

¹²³ Hypothèse où le dirigeant serait soupçonné d'avoir introduit dans un logiciel de caisse un moyen d'échapper à la taxation des recettes par un commerçant.

¹²⁴ Cf. Gazette du Palais, 22 sept. 2017, Opposabilité d'un rapport d'expertise et principe du contradictoire : la méthode, Cass. 2e civ. 7 sept. 2017, n° 16-15531.

¹²⁵ La nullité doit être invoquée au plus tôt sinon elle risque de ne pas produire son effet, le juge se prononçant en fonction du seul rapport. Les irrégularités qui affectent le déroulement des opérations d'expertise sont en effet sanctionnées que par les règles régissant la nullité des actes de procédure Ch. mixte, 28 sept. 2012, P+B+R+I, n° 11-11.381.

¹²⁶ Droit de la preuve, E. Verges, G. Vial et O. Leclerc, p. 691, §736, Thémis, 2015.

des services fiscaux spécialement désignés sont, à côté des OPJ, des officiers fiscaux judiciaires qui possèdent des prérogatives judiciaires sur l'ensemble du territoire pour rechercher¹²⁷ et constater les fraudes fiscales des articles 1741 et s. du CGI (art. 28-2 CPP). Avant même qu'un rapport d'expertise sur les possibilités techniques de fraude d'un logiciel puisse être réalisé, le dirigeant d'une entreprise de conception ou d'édition peut ainsi être l'objet de mesures coercitives fortes¹²⁸.

Sous-section 2 Précisions ministérielles d'août 2017.

§ 1 Aspects techniques

Précisions ministérielles sur les aspects techniques. Dans l'attente de la reprise de différents éléments dans une instruction administrative à venir, la FAQ mise en ligne par le Ministère des Finances en août 2017 traite de différents aspects techniques dans les questions-réponses 18 à 49 quant au régime des logiciels de caisse. Ces éléments sont ici repris et synthétisés.

Élément très important et assez peu habituel dans les habitudes du législateur, si la loi instaure une obligation de résultat concernant la conformité des logiciels (respect des quatre conditions de la loi : inaltérabilité, sécurisation, conservation, archivage) et non une obligation de moyen, elle ne définit pas pour autant un cahier des charges, ni de solution technique. L'élaboration de référentiels est donc du ressort des seuls acteurs privés. Pour respecter la condition d'inaltérabilité, l'administration fiscale n'impose aucune solution technique (empreinte électronique, chaînage des opérations...) et le certificat est associé à la capacité de pouvoir démontrer que les données de règlement n'ont pas été modifiées depuis leur enregistrement initial et doit fournir un système de preuve en ce sens. Une fonctionnalité du logiciel doit être créée pour garantir l'accès aux données de saisies initiales et de corrections et permettre ainsi au vérificateur de suivre des modifications comptables.

Pour les systèmes de caisse, la condition d'inaltérabilité des enregistrements de règlement (quantité, montant, TVA, mode de règlement...) s'obtient par plusieurs moyens techniques garantissant :

- Une inaltérabilité logique de haut niveau, en privant l'utilisateur de toute fonctionnalité du logiciel lui permettant de modifier les données élémentaires de règlement. Ce moyen s'assortit d'une solution technique permettant de détecter et démontrer que l'utilisateur n'a pas contourné cette impossibilité fonctionnelle intégrée au logiciel de l'éditeur.
- Une inaltérabilité de bas niveau qui garantit l'intégrité des données enregistrées sur le disque sous forme de fichier ou de base de données. L'accès à une donnée élémentaire par un homme de l'art ne pouvant jamais être empêché, cette inaltérabilité est garantie par la preuve que la donnée élémentaire n'a pas été modifiée depuis son enregistrement (empreinte numérique à clé privée, chaînage...).

¹²⁷ Voir E. KORNPROBST et Ph. NATAF, Procédure Fiscale / Procédure Pénale : «L'évolution récente du principe d'indépendance de la procédure fiscale à l'égard de la procédure pénale en matière de fraude fiscale », Revue trimestrielle de droit financier, n°3, 2016,

¹²⁸ La personne concernée par une décision de non-lieu, de relaxe ou d'acquiescement qui viendrait ensuite ne sera que bien peu consolée par la possibilité d'une demande de réparation du préjudice moral et matériel que lui a causé une détention abusive.

Les données d'origine « enregistrées initialement » sont inaltérables en ce sens qu'elles visent toutes les données de la conclusion d'une vente ou prestation de service de la prise de commande jusqu'à l'enregistrement du règlement. Le dispositif de certification /attestation vise tous les logiciels et systèmes de caisse permettant l'enregistrement des opérations de règlements des clients quel que soit le mode de règlement. Le certificat s'applique au système de gestion des règlements encaissés par une entreprise pour son activité propre (ventes et prestations de services) mais les solutions techniques permettant de réaliser par le PSP (prestataire de service de paiement/plateformes sécurisés de paiement) entre le client et le commerçant en ligne ne sont pas¹²⁹ dans le périmètre de la certification. Il n'est pas prévu de limiter le dispositif aux règlements réalisés en espèces¹³⁰. Sont visés tous les matériels qui permettent d'automatiser des calculs et de mémoriser des opérations d'encaissement et à titre d'exemple les rampes de boissons automatisées¹³¹ doivent être certifiées, de même pour les balances¹³². Seules sont exclues du dispositif les balances qui n'ont pas de fonction de mémorisation des opérations d'encaissement. L'inaltérabilité recherchée comme gage de sincérité des contribuables est garantie par l'absence de fonctionnalité logicielle permettant une modification / suppression de la transaction avec la preuve que ce système n'a pas été contourné et une preuve numérique permettant de détecter si la donnée élémentaire a été modifiée depuis son enregistrement.

Les données techniques concernées. Sans préjudice d'autres dispositions spécifiques de facturation telle que l'obligation de remettre une note aux clients d'une prestation de services, les données concernées sont toutes les données de règlement liées à la réalisation d'une transaction. Et ceci qu'il s'agisse d'une opération de vente d'un bien ou d'une prestation de services et qui peut conduire à l'émission, qu'elle soit antérieure, simultanée ou consécutive au règlement, d'un justificatif (note, ticket, facture etc.) ainsi que de toutes les données liées à la réception (immédiate ou attendue) du paiement en contrepartie.

Sont ainsi visées les données de détail d'une transaction de règlement, qui doivent être enregistrées ligne par ligne, qui comprennent :

- le numéro du justificatif ;
- la date (année-mois-jour-heure-minute) ;
- le numéro de la caisse ;
- le montant total TTC ;
- le détail des articles ou prestations (libellé, quantité, prix unitaire, total HT de la ligne, taux de TVA associé) ;
- toutes les données liées à la réception (immédiate ou attendue) du paiement en contrepartie (mode de règlement notamment) ;
- les traces de modifications et corrections apportées.

Toutes ces données doivent être inaltérables.

Est également concerné l'ensemble des données permettant d'assurer la traçabilité et de garantir l'intégrité des données concourant à la réalisation de la transaction.

¹²⁹ FAQ n° 36 Août 2017 Ministère des Finances.

¹³⁰ FAQ n°11 Août 2017 Ministère des Finances.

¹³¹ FAQ n° 14 Août 2017 Ministère des Finances.

¹³² FAQ n° 13 Août 2017 Ministère des Finances.

Sont également concernées les données permettant de générer des données d'archives, selon un procédé fiable.

Lorsque la transaction n'est que simulée au moyen d'un module de type « école » ou « test », les données sont également concernées.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 qui précise que les contribuables qui tiennent une comptabilité informatisée sont soumis aux obligations de conservation des données (LPF, art. L. 102 B).

§ 2 Aspects liés à la simplification administrative.

Simplifications concernant l'attestation. Pour les systèmes de caisse déployés au sein des points de vente d'une chaîne de magasins ou pour les filiales d'un groupe, si le SCE est absolument identique en tout point, une seule attestation produite¹³³ au nom de la personnalité juridique de la chaîne est admise. Les commerces franchisés sont en revanche des entreprises avec une personnalité juridique propre. Dans ces conditions, chaque franchise doit présenter un certificat ou une attestation pour le logiciel ou système de caisse qu'elle utilise¹³⁴.

Au sein d'un même groupe, une filiale en charge de l'informatique est habilitée à délivrer des attestations aux autres sociétés du groupe si elle est vraiment¹³⁵ l'éditeur du logiciel utilisé dans le groupe. Pour éviter toute suspicion, il est prudent que la filiale informatique bénéficie d'une certification préalable. Le code NACE éditeur ne constitue qu'une présomption simple de la nature de l'activité exercée et le code NAF ne peut à lui seul être un mode de preuve¹³⁶ de l'activité de l'assujetti. En effet, certains éditeurs ont des codes NACE variables et qui ne correspondent pas forcément au code 5829 C «édition de logiciels» (changement d'activité, multiples activités..).

Le renouvellement de l'attestation est fondé sur les notions d'évolutions mineures ou majeures¹³⁷ du logiciel et non sur une durée calendaire. Dans les faits, l'attestation n'a pas à être renouvelée annuellement, mais elle le sera en fonction des changements mineurs ou majeurs apportées au logiciel.

Une simple mention dans les conditions générales ou particulières de vente du logiciel ou système, même acceptée par l'assujetti, ne vaut pas attestation individuelle¹³⁸. Toutefois, par tolérance administrative, un document qui serait pré-rempli, sous forme papier ou dématérialisée, par l'éditeur et comportant toutes les mentions exigées, y compris la signature du représentant légal de la société éditrice, puis remis lors de l'achat physique du logiciel, sous réserve de complément par l'assujetti concernant son identification, la date d'achat et la preuve d'achat, est admis. Le formalisme de l'attestation doit être respecté dans la forme donnée par l'administration (cf. en annexe 4).

¹³³ FAQ n° 48 Août 2017 Ministère des Finances.

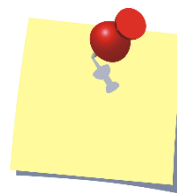
¹³⁴ FAQ n° 46 Août 2017 Ministère des Finances.

¹³⁵ FAQ n° 45 Août 2017 Ministère des Finances.

¹³⁶ FAQ n° 41 Août 2017 Ministère des Finances.

¹³⁷ FAQ n° 47 Août 2017 Ministère des Finances. cf. I-C-1 § 340 du BOI-TVA-DECLA-30-10-30 pour la définition d'une version majeure et d'une version mineure.

¹³⁸ FAQ n° 43 Août 2017 Ministère des Finances.



Les principes posés par le nouveau texte de loi trouvent à s'appliquer dans le cadre du droit de communication et dans le respect des conditions par un système d'attestation ou de certificat présent chez l'utilisateur du système de caisse.

1/ **Le droit de communication de l'art. L 96 J du LPF s'exerce sur place** par les agents de l'administration auprès des éditeurs ou opérateurs qui conçoivent ou éditent des logiciels de comptabilité ou de gestion ou des systèmes de caisse ou interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits, affectant la tenue du livre-journal. L'article 20 de la loi n° 2013-1117 a également introduit, à l'article L. 102 D du LPF, une obligation de conservation des documents et informations, objet de ce droit de communication de l'art. L 96 J du LPF **jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le logiciel ou le système de caisse a cessé d'être diffusé.**

Cette obligation de conservation de documents et informations s'applique aux logiciels et systèmes de caisse qui sont en cours de commercialisation au 8 décembre 2013.

2/ Le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données peut être justifié (CGI art. 286, I.3° bis) :

- **-soit par un certificat** délivré par un organisme accrédité dans les conditions prévues à l'article L. 433-4 du code de la consommation ;
- **-soit par une attestation individuelle de l'éditeur du système de caisse concerné**, conforme à un modèle fixé par l'administration (BOFiP-LETTRE-000242-03/08/2016).

Il s'agit d'un mode de preuve alternatif : un seul de ces deux documents suffit à justifier du respect des conditions énumérées plus haut.

L'éditeur du logiciel ou du système de caisse est la personne qui détient le code source du logiciel ou du système et qui a la maîtrise de la modification des paramètres de ce produit. **L'attestation délivrée par un éditeur qui s'est « auto certifié » est déconseillée** car même si le logiciel est considéré par l'éditeur comme satisfaisant aux référentiels techniques LNE ou NF 525, la preuve de la non-permissivité d'une application informatique en ce domaine ne peut être assurée que par la certification directe auprès de LNE ou NF ou la certification en cascade avec l'attestation. **Si un intervenant extérieur a paramétré le système, lorsque son intervention a eu pour objet ou pour effet de modifier un ou des paramètres permettant le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données, il lui revient de fournir une attestation.**

L'article L. 433-4 du code de la consommation prévoit que les organismes peuvent bénéficier d'une accréditation délivrée par une instance nationale d'accréditation située en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne, membre de la coopération européenne pour l'accréditation et ayant signé les accords de reconnaissance mutuelle multilatéraux couvrant la certification considérée.

Toute **nouvelle version majeure du système** de caisse doit donner lieu à l'établissement d'une **nouvelle attestation** visant expressément cette version.

Chapitre 3 Les applications

Pour que les règles s'appliquent, le besoin est de les contrôler dans leur emploi par des mesures d'accompagnement tel que le droit de communication qui crée un tissu d'échanges d'informations sur les contribuables au bénéfice de l'administration. Celle-ci ne se pose pas par ailleurs en technicienne de l'application des normes et s'en remet à un mécanisme pertinent de certification des logiciels par le marché.

Section 1 Un droit de communication très large.

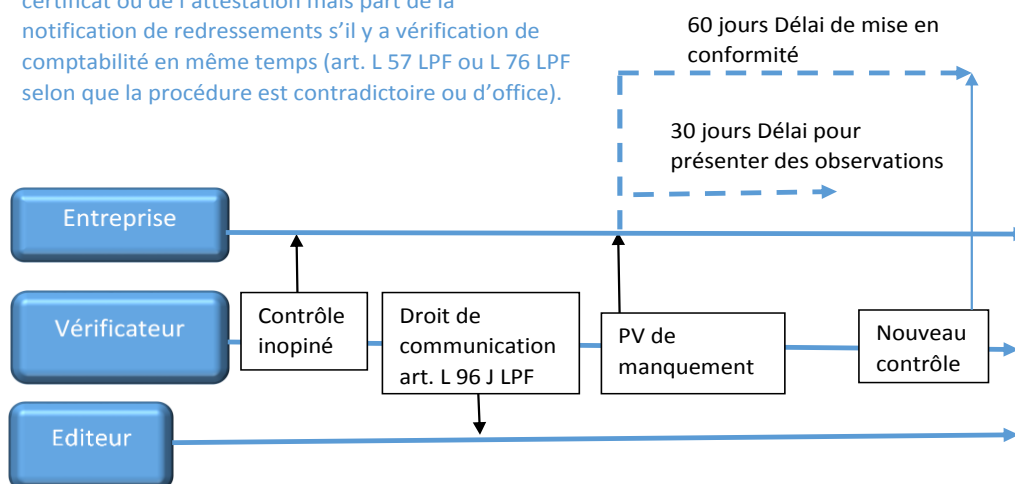
A noter que le dispositif du droit de communication s'impose pour l'ensemble des logiciels de comptabilité, de gestion ou systèmes de caisse et qu'en cette matière, le dispositif de l'art. L 96 J n'a pas été réduit aux seuls logiciels de caisse.

Le droit de communication n'est qu'une application particulière au principe de l'art.10 du Code Civil selon lequel « *Chacun est tenu d'apporter son concours à la justice en vue de la manifestation de la vérité* ». L'obligation de coopérer à l'établissement de la preuve est simplement sanctionnée par une amende en droit fiscal et une astreinte en droit civil.

Sous-section 1 Le temps du droit de communication.

§ 1 Schéma de liaison des événements.

Le délai de 60 jours pour la mise en conformité part de la date de remise du PV (art. L 80 O LPF) en cas de contrôle inopiné pour vérifier la possession du certificat ou de l'attestation mais part de la notification de redressements s'il y a vérification de comptabilité en même temps (art. L 57 LPF ou L 76 LPF selon que la procédure est contradictoire ou d'office).



§ 2 Commentaires relatifs au droit de communication.

En application de l'article L. 96 J du LPF, les entreprises ou opérateurs qui conçoivent ou éditent des logiciels de comptabilité ou de gestion ou des systèmes de caisse ou interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits, affectant la tenue des écritures du livre-journal, doivent présenter à l'administration fiscale tous codes, données, traitements ou documentation qui se rattachent à ces produits.

Produits visés par le droit de communication. Le droit de communication vise tout matériel qui permet d'automatiser des calculs et de mémoriser des opérations d'encaissement, qu'il soit de comptabilité, de gestion ou d'encaissement¹³⁹.

Le droit de communication concerne tout d'abord les logiciels de comptabilité et les logiciels de gestion. Un logiciel de comptabilité est un programme informatique permettant à un appareil informatique (ordinateur) d'assurer tout ou partie des tâches de la comptabilité d'une entreprise en enregistrant et traitant toutes les transactions réalisées par l'entreprise dans différents modules fonctionnels (comptabilité fournisseurs, comptabilité clients, paie, grand livre, etc.).

Un logiciel de gestion est un programme informatique permettant à un appareil informatique (ordinateur) d'assurer des tâches de gestion commerciale : gestion automatisée des devis, des factures, des commandes, des bons de livraison, suivi des achats et des stocks, suivi du chiffre d'affaires, etc.

Sont ainsi concernés par le droit de communication tous les logiciels de type « gestion et encaissement » qui permettent le pilotage et la gestion des activités de vente et d'encaissement par l'utilisation de terminaux de vente dédiés ou non dédiés, quelles que soient les modalités de leur mise sur le marché (vente, location, mise à disposition de toute autre manière, etc.).

Le droit de communication concerne également les systèmes de caisse. On entend par système de caisse un système d'information doté d'un ou plusieurs logiciels permettant l'enregistrement des opérations d'encaissement. L'administration, dans la partie documentaire consacrée au droit de communication distingue trois types de caisses :

- les systèmes de caisse autonomes, souvent dénommés « caisses enregistreuses » : ils ont la capacité d'enregistrer des données de règlement mais ils n'ont pas la capacité d'être paramétrés pour avoir un fonctionnement en communication avec d'autres systèmes de caisse ou avec un système centralisateur d'encaissement ;
- les systèmes de caisse reliés à un système informatisé capables d'enregistrer, de sécuriser et d'archiver les données d'encaissement en temps réel directement dans le système ; selon le cas, ils génèrent ou non directement les écritures comptables ;
- les logiciels d'encaissement installés sur un ordinateur ou des ordinateurs (en réseau ou non) : outre les fonctionnalités d'enregistrement, de sécurisation et d'archivage des données d'encaissement en

¹³⁹ Cf. BOI-CF-COM-10-80-20160803 §170 et s.

temps réel directement dans le système, ils disposent de fonctionnalités comptables (tenue des écritures comptables) et plus largement incorporent une gestion comptable et financière.

Dans tous les cas pour le premier type de caisses et suivant le cas, pour certaines caisses du deuxième type, les écritures comptables ne sont pas directement générées par le système de caisse à partir des données d'encaissement enregistrées. Les données d'encaissement sont alors exportées (par exemple à l'aide d'une clé usb, ou par leur remontée vers un ordinateur ou un serveur via un logiciel de « back office ») pour permettre la tenue de la comptabilité et des écritures du livre-journal.

Sont ainsi concernés tous les systèmes informatisés comptables, tous les systèmes de gestion commerciale et d'encaissement qui enregistrent des données ou informations concourant à la détermination du résultat comptable, et plus généralement, tous les systèmes de caisse, c'est-à-dire tous les matériels permettant l'enregistrement des opérations d'encaissement, notamment de ventes et de prestations de services. Le droit de communication s'exerce donc aussi sur les caisses enregistreuses.

Personnes visées par le droit de communication. Sont soumis à ce droit de communication :

- les concepteurs des logiciels au sens du code de la propriété intellectuelle (CPI art. L. 113-1) que ce soit l'employeur ou le salarié de celui-ci ;
- les éditeurs des logiciels,
- les techniciens dont les interventions ont pu affecter, soit directement ou indirectement, la tenue des écritures du livre-journal ou sur tout document en tenant lieu, soit par modification de fonctionnalités,
- les fournisseurs de matériel complémentaire intervenant dans le logiciel ou le système lui-même ou en dehors de ce logiciel ou système, après l'export des données,
- les distributeurs qui vont plus loin que la seule vente des produits tels quels. Ils ne sont pas visés par le droit de communication lorsque leur prestation se limite à la seule distribution ou revente des produits¹⁴⁰.

Sont visées par le droit de communication aussi bien les personnes qui interviennent sur les logiciels et systèmes de caisse dans le cadre d'une activité professionnelle que celles qui interviennent dans un cadre privé.

Documents et informations sur lesquels porte le droit de communication. Les documents et informations visés par le droit de communication sont tous les codes, données, traitements ou documentation se rattachant aux logiciels et systèmes de caisse. Il s'agit notamment du code source des logiciels (instruc-

¹⁴⁰ En revanche, les distributeurs ou revendeurs sont concernés par le droit de communication lorsqu'ils interviennent techniquement sur les fonctionnalités des produits qu'ils distribuent, notamment à l'occasion de l'installation ou de la mise à jour de ces produits, par exemple en fournissant avec le logiciel ou le système de caisse un programme spécifique permettant la modification des données dans la comptabilité informatisée ou en adaptant le logiciel qu'ils distribuent aux demandes spécifiques de leurs clients ou encore en fournissant un matériel complémentaire au logiciel ou au système de caisse (clé USB, CD-Rom, etc.) qui permet de modifier les données d'encaissement enregistrées par ce logiciel ou ce système de caisse, que ce soit dans le logiciel ou le système lui-même ou en dehors de ce logiciel ou système, après l'export des données.

tions qui doivent être exécutées par un microprocesseur, matérialisées le plus souvent sous la forme d'un ensemble de fichiers textes), et plus généralement de toutes les données, tous les traitements et toute la documentation se rapportant aux logiciels ou systèmes de caisse, utiles à la compréhension du fonctionnement et à l'utilisation de ces produits, notamment dans leurs fonctions de sauvegarde ou d'archivage des données.

Est ainsi concerné l'ensemble documentaire retraçant les différentes phases du processus de conception, d'exploitation et de maintenance du système informatique, qui comprend notamment :

- le dossier de conception générale ;
- le dossier des spécifications fonctionnelles ;
- le dossier technique, organisationnel et d'architecture ;
- le dossier de maintenance ;
- le dossier d'exploitation ;
- le dossier utilisateur.

Ces documents peuvent être conservés sur tout support, rédigé en français, au choix de la personne tenue de les présenter (support papier ou support informatique).

En application de l'article L. 102 D du LPF, ces renseignements doivent être conservés jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le logiciel ou le système de caisse a cessé d'être diffusé.

Sous-section 2 Organisation du droit de communication.

§ 1 Nature du droit de communication.

Le droit de communication général est régi par les articles L81 et suivants du LPF. C'est le droit reconnu à l'administration des finances publiques de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers (éditeurs de logiciels au cas particulier). Les renseignements recueillis peuvent être utilisés pour le contrôle de la validité de l'attestation remise à l'exploitant du SCE. Il n'en résulte pas nécessairement l'établissement d'impositions supplémentaires pour l'exploitant mais la rédaction d'un PV de manquement.

Le droit de communication n'est pas un droit de vérification de l'assujetti auprès duquel il est exercé. L'intervention du fisc auprès de l'éditeur de logiciel en vue, soit de collecter des renseignements, soit de s'assurer de l'exactitude de renseignements déjà recueillis, doit obéir à certaines règles :

- l'éditeur doit recevoir un avis de passage¹⁴¹ proposant une date d'intervention sur place ; la pratique du recueil de renseignements par courrier est parfois patente mais il convient de rappeler que le droit de communication s'exerce dans les locaux de l'entreprise tiers ; l'expression « sur place »

¹⁴¹ L'avis de passage est un imprimé mod. n° 3925 alors que la demande d'information par courrier est un imprimé mod n° 751 ou 754. Celui-ci n'oblige pas la personne interrogée par écrit à répondre et il correspond à la situation où le contribuable interrogé fait l'objet d'un contrôle sur pièces. La demande d'information éclaire sur la situation du contribuable interrogé alors que l'avis de passage éclaire sur la situation d'un tiers à celui-ci.

doit s'entendre, pour les entreprises, du siège de la direction et, plus généralement, des lieux où sont effectivement détenus les documents.

- en cas d'intervention inopinée, l'avis de passage est remis, dès le début des opérations, au redevable ou à son représentant qui en accuse réception sur une copie conservée par l'agent des impôts ;
- le droit de communication doit être limité au relevé passif d'informations par l'administration ou à la copie de documents.

Le droit de communication de l'art. L 96 J du LPF. En application de l'article L. 102 D du LPF, tous codes, données, traitements ou documentation se rattachant aux logiciels de comptabilité ou de gestion ou aux systèmes de caisse doivent être conservés par les concepteurs et éditeurs de ces logiciels ou systèmes de caisse, ou toute autre personne intervenue techniquement sur leurs fonctionnalités, jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le logiciel ou le système de caisse a cessé d'être diffusé.

On entend par cessation de la diffusion d'un logiciel l'arrêt définitif de sa commercialisation ou de sa mise sur le marché (vente, location ou mise à disposition sous toute autre forme) dans toutes ses versions. Ne sont donc visées par l'obligation de conservation de la documentation que les versions commercialisées, à l'exclusion des versions « test » jamais mises sur le marché¹⁴². La mise à jour d'un logiciel et la diffusion consécutive d'une nouvelle version du logiciel ne sont pas considérées comme étant constitutives de la cessation de la diffusion de ce logiciel, alors même que la version précédente du logiciel cesse d'être diffusée. Dans ce cas, l'obligation de conservation de la documentation s'applique à toutes les versions successives du logiciel qui sont ou ont été commercialisées. L'obligation de conservation prend alors fin à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la dernière version du logiciel a cessé d'être diffusée. Le simple changement de dénomination d'un logiciel n'est pas non plus considéré comme la cessation de la diffusion du logiciel sous son ancienne dénomination.

§ 2 Sanction en cas de refus.

Le manquement à cette obligation de conservation entraîne l'application de l'amende prévue à l'article 1734 du CGI. Cette obligation de conservation s'applique aux logiciels et systèmes de caisse qui sont en cours de commercialisation au 8 décembre 2013¹⁴³.

Le refus de communication des documents et renseignements demandés par l'administration dans l'exercice de son droit de communication ou tout comportement faisant obstacle à la communication entraîne l'application d'une amende de 5 000 €. Cette amende s'applique pour chaque demande, dès lors que tout ou partie des documents ou renseignements sollicités ne sont pas communiqués. Une amende de même montant est applicable en cas d'absence de tenue de ces documents ou de destruction de ceux-ci avant les délais prescrits.

¹⁴² La mise non désirée sur le marché d'une version « test » permissive pose le problème de la responsabilité éventuelle du concepteur.

¹⁴³ Date d'entrée en vigueur de l'article 20 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013.

Les manquements aux obligations prévues aux articles L. 96 J et L. 102 D du livre des procédures fiscales entraînent l'application d'une amende égale à 1 500 € par logiciel ou système de caisse vendu ou par client pour lequel une prestation a été réalisée dans l'année.

Cette amende est portée à la connaissance du contribuable au moyen d'une LR/AR. La motivation doit être respectée dans ce courrier notamment en indiquant point par point le manquement à l'obligation de communication ou de conservation des documents et informations et la référence au document dans lequel a été constaté ce manquement.

Conformément au deuxième alinéa de l'article L. 188 du LPF, l'amende s'applique jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle le manquement a été constaté.

Section 2 Un système de certification et attestation.

Le respect des conditions peut être justifié de deux façons.

- Dans un premier cas, il peut être justifié par une attestation individuelle de l'éditeur du logiciel ou du système de caisse concerné, conforme à un modèle fixé par l'administration (cf. annexe 4).
- Dans un deuxième cas, il peut être justifié grâce à un certificat délivré par un organisme accrédité dans les conditions prévues à l'article L.433-4 du Code de la Consommation. C'est donc un organisme indépendant qui se charge d'effectuer les contrôles. L'administration fiscale n'est pas un organisme accrédité qui délivre les certificats. Aucun service de l'administration fiscale ne certifie des logiciels, qu'il s'agisse des modules de génération de FEC ou des logiciels comptables ou de caisse et aucun éditeur ne peut prétendre le contraire sauf pour des raisons de marketing.

A ce jour, deux organismes sont accrédités par le COFRAC¹⁴⁴, instance nationale d'accréditation : AFNOR certification (secrétariat technique INFOCERT), accréditation n°5-0030 (portées disponibles sur www.cofrac.fr), pour le référentiel "NF 525 " ainsi que le Laboratoire National de Métrologie et d'Essais (LNE), accréditation n°5-0012 (portées disponibles sur www.cofrac.fr), pour le référentiel dénommé ¹⁴⁵"Référentiel de certification des systèmes de caisse".

À partir du 1er janvier 2018, tous les commerçants, restaurateurs et professionnels assujettis à la TVA qui utilisent une caisse enregistreuse, terminal de paiement ou logiciel de caisse, doivent s'équiper obligatoirement d'un système certifié NF 525 ou LNE (Laboratoire national de métrologie et d'essais), sous peine de verser une amende de 7 500 euros et de subir éventuellement un contrôle fiscal. Pour certifier le logiciel de caisse, la demande d'une mise aux normes doit être faite auprès de l'éditeur ou l'acquisition d'un logiciel de caisse certifié peut être envisagée. Le coût de la certification ou de l'attestation est une charge

¹⁴⁴ La liste des logiciels et systèmes de caisse certifiés sont consultables sur le site internet de chaque organisme accrédité par le COFRAC : AFNOR certification/INFOCERT et le Laboratoire National de Métrologie et d'Essais (LNE). Le moteur de recherche des certificats émis par AFNOR-certification via INFOCERT se trouve à l'emplacement suivant : http://infocert.org/index.php?option=com_content&view=article&id=5&Itemid=454

Le moteur de recherche des certificats émis par le LNE se trouve à l'emplacement suivant : <https://www.lne.fr/recherche-certificats/accueil?lang=FR&prov=LNE> . Il est nécessaire ensuite de sélectionner «LNE Produit».

¹⁴⁵ Voir sur le site LNE Laboratoire National de Métrologie et d'Essais, Référentiel de certification des systèmes de caisse, 20/12/2016.

de l'exercice comptable. Le coût d'achat d'un matériel ou logiciel nouveau n'est plus amortissable¹⁴⁶ sur 12 mois. Cette abrogation¹⁴⁷ emporte l'application des règles normales d'amortissement, sur deux ou trois ans, en fonction de la durée normale d'utilisation des logiciels acquis. Elle ne fait toutefois pas obstacle à ce que le logiciel bénéficie de la déduction exceptionnelle de 40% prévue à l'article 39 decies du CGI (sous la réserve que le logiciel soit admissible à ce dispositif dit de « sur amortissement ») ou que l'achat soit passé en charge lorsque sa valeur unitaire hors taxes n'excède pas 500 €.

Sous-section 1 La justification de la conformité des logiciels utilisés

§ 1 Deux modes de justification alternatifs.

L'entreprise devra détenir au 1^{er} janvier 2018 un certificat ou une attestation. L'attestation de l'éditeur certifiant son engagement à respecter les exigences de la loi applicable au 1^{er} janvier 2018 est un document suffisant selon les termes de la loi.

Le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données peut être justifié (art. 286, I.3° bis CGI) :

- soit par un certificat délivré par un organisme accrédité dans les conditions prévues à l'article L. 433-4 du code de la consommation ;
- soit par une attestation individuelle de l'éditeur du logiciel de comptabilité ou de gestion ou du système de caisse concerné, conforme à un modèle fixé par l'administration¹⁴⁸.

Il s'agit d'un mode de preuve alternatif : un seul de ces deux documents suffit à justifier du respect des conditions énumérées ci-dessus pour le contribuable commerçant utilisant un SCE. Si celui-ci détient plusieurs systèmes de caisse et/ou logiciels de caisse différents dans lesquels il enregistre les règlements de ses clients, il doit présenter un certificat ou une attestation pour chacun de ces produits.

En pratique, il revient à l'éditeur du logiciel de demander la certification à un organisme agréé et de remettre une copie de ce certificat à l'acquéreur ou bien de délivrer une attestation individuelle. Mais en définitive, l'obligation de production à l'administration du certificat ou de l'attestation incombe à l'acquéreur du logiciel ou du système, qui doit donc s'assurer être en possession, à compter du 1^{er} janvier 2018, du document justifiant du caractère conforme du logiciel qu'il détient.

Les démarches de conformité du logiciel de caisse pour l'éditeur. Les éditeurs ont anticipé les exigences de conformité requises des SCE afin de fournir aux utilisateurs des systèmes fiables évitant la fraude. Les failles des logiciels ou « backdoor » ont dû être repérées depuis 2016 pour que les critères de conformité soient respectés au 1er janvier 2018 et les logiciels concernés sont les mêmes que ceux visés par le droit de communication prévu à l'article L. 96 J du LPF.

Les éditeurs mais aussi d'autres prestataires informatiques sont concernés dès lors qu'ils possèdent ou interviennent sur le code source du logiciel ou système et qu'ils ont la maîtrise de la modification des

¹⁴⁶ Les logiciels acquis au cours des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2017 ne peuvent plus être amortis sur douze mois.

¹⁴⁷ Abrogation par l'article 32, I-6° LF 2017 (Loi n° 2016-1917 du 29-12-2016).

¹⁴⁸ Cf. annexe 4 en fin de la présente brochure.

paramètres du produit¹⁴⁹. L'administration fiscale considère que l'éditeur est aussi « *le dernier intervenant ayant paramétré le logiciel ou système lorsque son intervention a eu pour objet ou effet de modifier un ou des paramètres* » de conformité¹⁵⁰.

Les prestataires qui pourraient être amenés à intervenir sur ces logiciels, y compris au titre d'opérations de maintenance¹⁵¹, doivent donc garantir qu'ils ne procèdent pas à une modification des paramètres ou proposer une attestation s'ils le font. Le contrat entre l'utilisateur du SCE et le prestataire intervenant sur le SCE doit être clair à ce sujet pour éviter que le prestataire se décharge de ses responsabilités sur le commerçant utilisateur ou l'éditeur.

Le choix pour l'éditeur : certification du logiciel ou attestation remise au client. Le commerçant utilisateur d'un SCE peut démontrer le respect des exigences administratives avec la production du certificat délivré par l'organisme accrédité (article L. 115-28 du code de la consommation) ou par l'attestation individuelle de l'éditeur. Il revient à celui-ci d'être très rigoureux dans la rédaction du contrat qui le lie avec l'organisme certificateur afin que les risques de non-conformité du logiciel soient bien pris en charge par son cocontractant (contenu des tests, nombre de tests, procédure suivie, identification du produit, etc...).

Quand l'éditeur remet une attestation de conformité au commerçant utilisateur, il s'engage à fournir à un client déterminé un produit déterminé conforme aux exigences fiscales. Si celles-ci se révélaient inexactes, le client aurait acquis en toute bonne foi le SCE. L'administration fiscale accepte dans un premier temps l'attestation comme une garantie de conformité mais sauf à la remettre en cause plus tard si des faits avérés venaient à mettre un doute sérieux sur la qualité du logiciel ou du matériel ayant fait l'objet de l'attestation. L'éditeur et l'utilisateur à qui est remise une attestation ont convenu d'un achat en s'appuyant sur la condition que le logiciel réponde aux exigences fiscales ; c'est une cause essentielle du contrat pour le commerçant qui ne veut pas risquer une amende. « *L'éditeur doit donc rapporter la preuve que le logiciel visé dans l'attestation selon un numéro de version, un nom et les références caractérisant le logiciel, est bien celui pour lequel il a attesté de sa conformité. Il semble à cet égard qu'un dépôt¹⁵² du logiciel concerné auprès de l'APP (Agence pour la Protection des Programmes) et le visa du numéro de dépôt au sein de l'attestation, ou bien du procès-verbal de sauvegarde par huissier, soient nécessaires pour pouvoir rapporter une telle preuve* ». L'absence de conformité révélée ultérieurement pose la question de la responsabilité de l'éditeur vis-à-vis de son client. Les notions d'inaltérabilité, etc...précisées par l'administration fiscale ne valent qu'en fonction de l'état des connaissances au moment où l'attestation a été rédigée ou le certificat établi. Pour préciser les choses, il est bon que le contrat qui lie un éditeur à un commerçant assujetti prévoie une clause suivant laquelle l'éditeur s'engage à assurer une prestation de maintenance permettant de garantir en continu le respect de la marque NF 525

¹⁴⁹ Bulletin Officiel des Finances Publiques : BOI-TVA-DECLA-30-10-30-20160803.

¹⁵⁰ *ibidem*

¹⁵¹ Peu importe que l'on soit en maintenance préventive, corrective ou évolutive. Ce qui est important pour l'administration fiscale, c'est le fait d'avoir modifié le logiciel et si les termes employés lors de la rédaction du contrat ont une certaine importance entre les parties, ils en ont moins dans le rapport que l'administration entretient avec l'état de modification du logiciel lui-même. Le contrat peut donc contenir des mots tels que « mise à jour », « nouvelle version », « release », etc. Le commerçant assujetti TVA est souvent prévenu de nouvelles versions de logiciel par une communication marketing mais le contrat de base a en général prévu cette information.

¹⁵² Cf. Jean-François Forgeron et Benjamin-Victor Labyod, Lexing Pôle Informatique et Droit, Démarches de conformité du logiciel de caisse pour l'éditeur, avril 2017.

ou LNE. Il doit s'agir d'une obligation prise en charge par l'éditeur. D'une manière générale, les éditeurs doivent une obligation de conseil¹⁵³ à leurs clients et c'est adopter une attitude active et garder la parfaite maîtrise de la situation que de respecter les exigences fiscales en liaison avec les progrès techniques.



Il appartient au commerçant utilisateur d'un SCE de vérifier la qualité du justificatif remis. En particulier, l'attestation délivrée par un éditeur qui s'est « auto certifié » est fortement déconseillée car même si le logiciel est considéré par l'éditeur comme satisfaisant au référentiels techniques LNE ou NF 525, la preuve de la non-permissivité d'une application informatique en ce domaine ne peut être assurée que par la certification directe auprès de LNE ou NF ou la certification en cascade avec l'attestation.

§ 2 Justificatif remis par l'éditeur à l'entreprise

Qu'il s'agisse du certificat ou de l'attestation individuelle, c'est l'éditeur du logiciel de système de caisse qui fait produire le document (certificat demandé par l'éditeur à un organisme certificateur accrédité). Ce n'est pas l'assujetti qui demande la certification ou qui produit ce document (attestation individuelle). En pratique, l'éditeur remet ce document (certificat ou attestation individuelle) à l'assujetti soumis à l'obligation, lors de l'achat du logiciel ou du système. Si le logiciel ou système de caisse a été acquis avant 2018, l'assujetti peut demander à l'éditeur qu'il lui remette un certificat ou une attestation individuelle pour le logiciel ou le système en cause.

Qui est considéré comme l'éditeur du logiciel SCE ? L'éditeur est la personne qui détient le code source du logiciel ou du système et qui a la maîtrise de la modification des paramètres. En cas de vol de données ou de contrefaçon, la personne qui commet l'infraction ne peut soutenir être la propriétaire du code source en même temps qu'elle porte préjudice aux actifs immatériels de la victime de l'infraction. Il est prudent que celle-ci dépose une plainte en la matière.

Lorsque le logiciel ou le système est conçu de manière ouverte pour permettre son adaptation aux besoins spécifiques des clients, l'éditeur qui peut valablement demander la certification ou fournir l'attestation individuelle est :

- soit le concepteur d'origine lorsque les conditions d'inaltérabilité, etc. sont respectées par le logiciel ou le système conçu à l'origine par cette personne et qu'aucun des paramètres permettant le respect de ces conditions ne peut être modifié par d'autres intervenants que ce concepteur ;
- soit le dernier intervenant ayant paramétré le logiciel ou le système, lorsque son intervention a eu pour objet ou pour effet de modifier un ou des paramètres permettant le respect des conditions d'inaltérabilité, etc....L'intervenant de ce type peut s'engager dans une certification ou délivrer une attestation.

¹⁵³ Obligation d'information et de conseil au client. C'est une obligation de moyens qui comprend le renseignement et l'information d'une part sur le produit et d'autre part, une obligation de mise en garde sur un traitement frauduleux que le client pourrait faire du produit. Cette obligation s'applique au moment des négociations (art. 1112-1 c.civ.) et encore ensuite au moment de l'installation du logiciel avec la collaboration du client pour tenir compte de ses objectifs et de ses contraintes.

Caractéristiques de l’attestation. L’attestation doit répondre aux caractéristiques suivantes :

- elle doit être individuelle, c’est-à-dire délivrée nominativement à l’assujetti à la TVA. Une simple mention dans les conditions générales ou particulières de vente, même acceptée par l’assujetti, ne vaut pas attestation individuelle ;
- elle doit être établie par l’éditeur du logiciel de comptabilité ou de gestion ou du système de caisse ou par son représentant légal lorsqu’il s’agit d’une société ;
- elle doit explicitement mentionner que le logiciel de comptabilité ou de gestion ou le système de caisse respecte les conditions d’inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d’archivage des données ;
- elle doit indiquer précisément le nom et les références de ce logiciel (y compris la version du logiciel concernée et le numéro de licence quand il existe une licence) ou de ce système et la date à laquelle le logiciel ou le système a été acquis par l’assujetti à la TVA.

L’attestation peut être délivrée sur un support physique (par exemple, par la remise d’un document lors de l’achat du logiciel ou du système à compléter par l’assujetti de son identité complète et de la date de son achat) ou de manière dématérialisée (par exemple, par téléchargement en ligne d’une attestation à compléter par l’assujetti pour y mentionner, notamment, son identité complète).

L’attestation doit être conforme au modèle fourni par l’administration (Cf. annexe 4).

L’administration indique dans ses commentaires que l’éditeur du logiciel ou du système qui fournit l’attestation individuelle ne peut pas être l’assujetti à la TVA au nom duquel est établie l’attestation, sauf si l’activité déclarée par cet assujetti (code NACE¹⁵⁴) est une activité d’édition de logiciels de comptabilité ou de gestion ou de systèmes de caisse. En fait, il semble que ce commentaire soit erroné car le principe est bien établi de l’interdiction de se constituer preuve à soi-même¹⁵⁵. En dehors de cette exception qui est sujette à caution, lorsque le logiciel ou le système est développé par l’assujetti lui-même pour ses besoins propres, ce dernier ne pourra justifier que son logiciel ou système satisfait aux conditions requises que par la production d’un certificat délivré par un organisme accrédité.

Validité de l’attestation en cas d’évolution du logiciel ou du système. L’attestation demeure valable pour attester du respect des conditions d’inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d’archivage des données par les versions mineures ultérieures du logiciel ou du système :

- si cette attestation identifie clairement la racine de la dernière version majeure à la date d’émission de l’attestation et les subdivisions de cette racine qui sont ou seront utilisées pour l’identification des versions mineures ultérieures ;
- et si l’éditeur s’engage à n’utiliser ces subdivisions que pour l’identification des versions mineures ultérieures, à l’exclusion de toute version majeure.

¹⁵⁴ La NACE est la Nomenclature statistique des Activités économiques dans la Communauté Européenne.

¹⁵⁵ Pour l’exposé général de ce principe, Cf. Droit de la preuve, E. Vergès, G.Vial et O.Leclerc, Thémis Droit PUF, 2015. p. 344 et s. Dans le cas d’espèce où une auto attestation serait produite, il faut considérer qu’il s’agit d’un indice soumis à l’appréciation de l’administration puis, éventuellement du juge. Il s’agit en effet de prouver par l’auto attestation un fait juridique (l’absence d’atteinte à l’inaltérabilité, etc.) et non contre un acte juridique.

Toute nouvelle version majeure du logiciel ou du système doit donner lieu à l'établissement d'une nouvelle attestation visant expressément cette version.

§ 3 Certification du logiciel ou du système

La justification de la conformité du logiciel ou du système peut être le certificat délivré par un organisme accrédité (art. L. 433-4 C. Cons.). Le certificat doit explicitement mentionner que le logiciel de caisse respecte les conditions d'inaltérabilité etc... prévues par la législation française même s'il est délivré par une instance nationale d'accréditation située dans un autre État. Les logiciels et systèmes de caisse peuvent être certifiés par un certificateur européen. Un éditeur qui a son siège social dans un État de l'Union européenne autre que la France peut donc obtenir un certificat¹⁵⁶ auprès d'un organisme accrédité dans son État de siège à condition que le document mentionne explicitement que le logiciel ou le système de caisse respecte les conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données prévues par la législation française.

C'est une copie du certificat qui est remise par l'éditeur à l'utilisateur du logiciel pour faire foi du respect de l'art. 88 LF 2016.

Versions du logiciel ou du système devant être certifiées. Le certificat doit porter sur la version du logiciel ou système détenue par l'assujetti à la TVA ou, à défaut, sur la version majeure de ce logiciel. On entend par version majeure d'un logiciel ou système toute nouvelle version de ce système ou logiciel obtenue en ayant modifié, dans la précédente version de ce logiciel ou système, un ou plusieurs paramètres impactant le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données.

À l'inverse, on entend par version mineure toute version de ce logiciel ou système obtenue sans que les paramètres impactant le respect des conditions précitées aient été modifiés par rapport à la précédente version de ce logiciel ou système.

Sous-section 2 Les situations de fait

§ 1 Production d'un faux pénalement sanctionné

L'établissement d'un faux certificat ou d'une fausse attestation est un délit pénal passible de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende (art. 441-1 CP). Ces peines s'appliquent également aux éditeurs étrangers qui délivreraient de fausses attestations ou de fausses copies de certificat à des assujettis à la TVA en France. Elles s'appliquent aussi aux assujettis à la TVA qui présentent à l'administration une fausse copie de certificat ou une fausse attestation individuelle tout en connaissant son caractère frauduleux.

En cas de doute, l'administration peut demander une copie du certificat ou de l'attestation individuelle qui lui a été présentée par l'assujetti dans le cadre de l'exercice d'un droit de communication réalisé auprès de

¹⁵⁶ FAQ n° 40 Août 2017 Ministère des Finances.

l'éditeur qui a émis l'attestation ou auprès de l'organisme certificateur qui a établi le certificat. Si cette procédure révèle que le document n'a pas été émis ou n'a pas été remis à l'assujetti par la personne supposée l'avoir émis ou remis, l'assujetti est passible des peines applicables en cas d'établissement de faux document.

L'amende de 7 500 € pour défaut de production de l'attestation sera applicable à cet assujetti dans le cadre de la procédure d'intervention inopinée dans les locaux professionnels du redevable (art. L. 80 O LPF) ou d'une vérification de comptabilité de l'assujetti, engagée postérieurement ou concomitamment à la procédure d'intervention inopinée, ayant conduit à démontrer le caractère frauduleux du document.

On parle de faux lorsque l'écrit a été rédigé ou modifié avec une intention de valoir ce qu'il ne prouve pas. Le certificat ou l'attestation est « argué de faux ». Le faux matériel est la fabrication d'un document ou son altération alors que le faux intellectuel est la rédaction d'un document dont les énonciations ne reflètent pas la réalité. Le faux affirme de toute façon des faits inexacts (falsification de l'identité de l'assujetti par exemple ou falsification de la version du logiciel attesté). Si l'écrit contient de fausses déclarations de certification, il est dit plutôt « intellectuel » bien que l'aspect matériel subsiste. Le délit de faux et usage de faux est une infraction instantanée qui se prescrit donc par trois ans à compter de la dernière utilisation du document litigieux. Si le faux est produit en justice, le risque est celui de l'escroquerie au jugement¹⁵⁷ pour le contribuable qui fonde sa défense en maintenant qu'il n'a aucune responsabilité dans la rédaction de l'écrit falsifié.

Un problème se pose pour le commerçant qui récupère directement par internet une attestation relative à un logiciel acquis relativement ancien. Il est possible que son éditeur le renvoie au téléchargement d'une attestation actuelle pour un logiciel ou matériel ne remplissant pas au moment de l'achat les conditions attendues par les nouveaux textes. L'éditeur fournirait alors une vraie attestation pour un logiciel ou matériel ancien qui ne remplirait pas pourtant nécessairement les conditions requises pour sa légalité. Dans ce cas, le commerçant utiliserait un faux de bonne foi.

§ 2 Le problème des logiciels libres

Les questionnements. Le syndicat professionnel des éditeurs de logiciels libres (SYNPELL) mène un combat non contre l'exigence de la lutte contre la fraude TVA et les nécessités du contrôle mais contre la certification par des organismes indépendants. Dans l'axe de ses préoccupations, la bataille se situe au niveau de l'accès pour tous à des logiciels « open source » dont la mutabilité constitue le « métabolisme » si on ose le mot. La certification donnerait l'image du logiciel constaté comme inaltérable à un moment précis et donc condamné en quelque sorte à l'invariabilité. Or, le logiciel libre évolue librement.

Dans ces conditions, les questions sont nombreuses :

- les mises à jour régulières de logiciels de caisse réclament-elles de nouvelles certifications ?
- l'autorité de contrôle doit-elle être extérieure à l'administration fiscale ou pas ?
- l'audit des codes source peut-il être confié à une personne en fonction de ses seules compétences ?
- le code source des logiciels propriétaires doit-il être ouvert à tous ?
- l'auto-attestation est-elle possible ?

¹⁵⁷ Art. 313-1 CP.

Les logiciels évoluent qu'ils soient libres ou propriétaires car ils sont soumis au même environnement, que ce soit l'évolution des métiers qui requièrent un logiciel de caisse ou l'ajout de fonctionnalités nouvelles. Le progrès technologique, le besoin de toujours plus d'informations structurées en sortie, le désir de plus d'ergonomie, la correction de bugs constituent autant de raisons de renouvellement ou de mutation. Ce constat ne doit pas cacher l'exigence du respect d'autres contraintes.

Que ne dirait-on pas si l'administration fiscale attribuait elle-même la certification ou l'attestation. Pour une raison juridique simple, le fisc ne peut être juge et partie. Pour une raison technique également, tous les inspecteurs des finances publiques ne peuvent être compétents en ingénierie informatique et c'est la raison pour laquelle des inspecteurs spécialisés existent mais ils sont voués à assister le vérificateur et tous les vérificateurs ne sont pas destinés à devenir des analystes.

L'audit des codes source est déjà une pratique entre concurrents avec la technique de la décompilation¹⁵⁸. C'est une pratique autorisée sous réserve du respect des droits de propriété intellectuelle mais les logiciels propriétaires sont par nature protégés. Il est donc vain de prêcher pour l'open source généralisé, chose que l'administration verrait d'un mauvais œil d'ailleurs car cela l'obligerait à s'investir justement là où elle ne veut pas aller, c'est-à-dire le contrôle informatique en lui-même.

Pour des raisons liées à l'investissement immatériel nécessaire à la réalisation d'un logiciel, il semble difficile de trouver un logiciel de caisse certifié NF 525 gratuit. Pour le contribuable ayant développé ses propres logiciels, seule la voie de la certification par un organisme accrédité est ouverte.

Sous-section 3 Entrée en application du nouveau dispositif

§ 1 Entrée en application au 1^{er} janvier 2018.

Malgré l'introduction de la loi en 2016 pour une application au 1^{er} janvier 2018, il est possible que tous les commerçants n'étaient pas prêts pour l'échéance. Pour adapter leurs caisses existantes à la nouvelle règle, une mesure simple a pu consister dans l'installation d'un kit de mise à jour qui contient essentiellement une mise à jour logicielle fondée sur une certification développée sur la base des contraintes imposées par la loi et une mise à niveau de la mémoire pour pouvoir sauvegarder les données fiscales conformément aux exigences relatives à la conservation et l'archivage. Pour les systèmes de caisse non adaptables aux nouvelles exigences fiscales, le remplacement du matériel est obligatoire pour respecter les nouvelles obligations légales. Les logiciels commercialisés avant le 1^{er} janvier 2018 et en cours d'utilisation à cette date entrent dans le champ d'application de l'obligation de conformité¹⁵⁹.

¹⁵⁸ La méthode est critiquée par certains spécialistes. Voir *Transparence des algorithmes : quelles réponses juridiques et techniques ?*, Daniel Le Métayer, Inria, in François Pellegrini. *Convergences du Droit et du Numérique : Actes des ateliers de préfiguration*, Convergences du Droit et du Numérique, Fév. 2017, Bordeaux : « L'inconvénient principal de la rétro-ingénierie est qu'il s'agit une démarche non collaborative, a posteriori. L'idéal serait en fait de promouvoir une démarche de transparence et de responsabilité par construction – ce qu'on appelle parfois « *accountability by design* » de la même façon qu'on parle de « *privacy by design* » – incorporer ces valeurs, ces exigences dès la phase de conception d'un système ».

¹⁵⁹ FAQ n°33 Août 2017 Ministère des Finances.

Les raisons d'un retard par les professionnels dans la mise en œuvre de la nouvelle législation peuvent être de différents ordres mais ils ne constituent jamais une excuse légale à l'absence de possession du certificat ou de l'attestation réclamée par la loi après le 1^{er} janvier 2018. Certains éditeurs ont pu tarder pour lancer la démarche de certification, réfléchir au coût que cela représentait en démarches ou en personnel mais, prévenus depuis 2016 par un texte qui a fixé sa mise en application en 2018, ils ne sauraient invoquer leur propre turpitude (« *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* »).

Les syndicats professionnels dans divers secteurs d'activités ont plus ou moins donné des informations sur les nouvelles obligations légales, relayés d'ailleurs par les experts-comptables mais en revanche, la communication du MINEFI a été plutôt atone et lacunaire avant l'édition des FAQ en août 2017, rendant difficile sur le terrain la perception des indépendants sur la nécessité de se mettre aux normes. L'information par un BOFIP ne constitue pas en effet, on en conviendra aisément, une communication accessible au petit commerce. L'embouteillage qui en a résulté fin d'année 2017 ne saurait donc toutefois être mis au débit des installateurs qui sont pressés par leur clientèle. Les déplacements sur site ou mises à jour par télémaintenance sur des parcs parfois importants prennent du temps et il faut donc moins analyser les responsabilités des retards en termes de fautes qu'en termes de faits.

Le Ministre Darmanin a indiqué dans son communiqué du 15 juin qu'il invitait l'administration fiscale à accompagner les entreprises dans la première année d'application des nouvelles règles. Cette formulation relève de la communication mais reste peu signifiante en Droit. Elle n'engage en effet pas formellement l'administration mais il est vrai toutefois que celle-ci n'attend sans doute pas l'arme au pied, le premier jour de l'application du texte pour effectuer des contrôles. Il s'agit à proprement parler de l'application mesurée de la loi fiscale au sens où on l'entend généralement de la RM¹⁶⁰ citée en note : « *la législation laisse nécessairement à l'administration une marge d'appréciation qui reste étroite mais permet, lorsque la situation le nécessite et dans un cadre défini, une application mesurée de la loi fiscale qui prend en compte l'ensemble des paramètres de la situation du contribuable* ».

On peut donc raisonnablement penser qu'il s'agit pour le fisc d'effectuer des visites sur place pour informer les contribuables de leurs obligations pendant une courte période après le 1^{er} janvier 2018.

En cas de contrôle dans les premiers jours de 2018, l'administration a admis les démarches positives du commerçant utilisateur d'un SCE pour obtenir les documents de son éditeur. Le Ministère des Finances a indiqué que des consignes¹⁶¹ seront données aux agents de l'administration fiscale pour prendre en compte les circonstances particulières si l'assujetti apporte la preuve des diligences qu'il a faites pour obtenir une attestation.

§ 2 Changement de gérance ou de propriétaire.

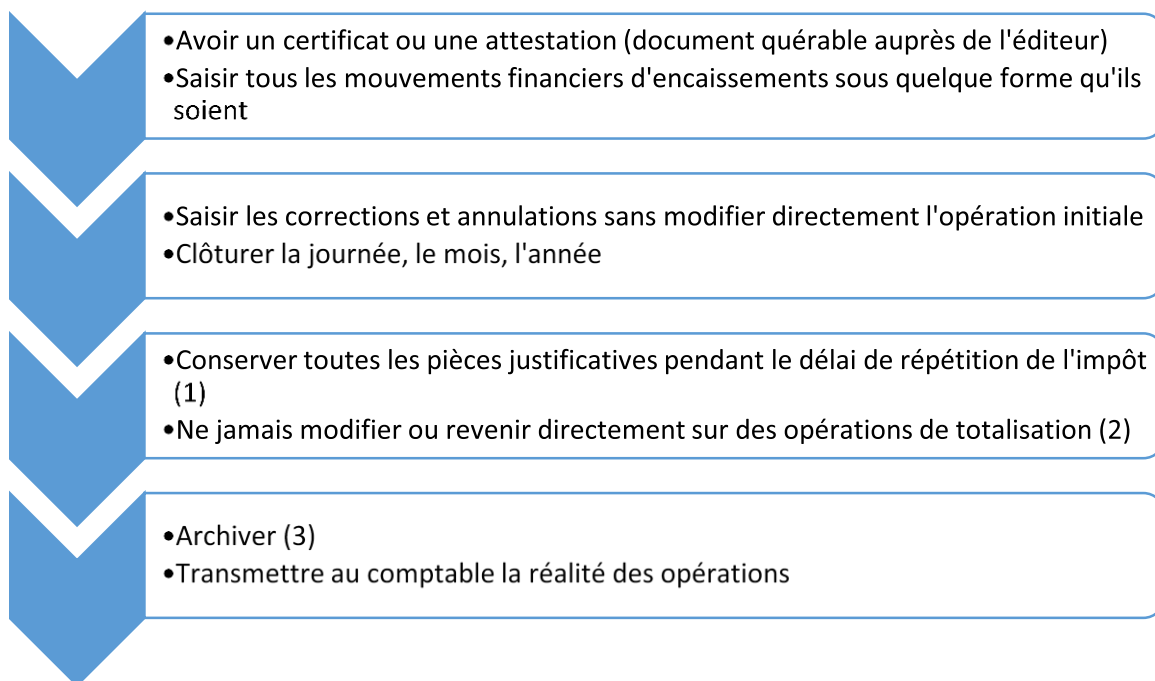
En cas de reprise d'un matériel ou logiciel par une nouvelle entreprise, les certificats ou attestations ne restent valables que le temps de mettre fin à l'activité. Les comptabilités de l'entreprise entrante et de l'entreprise sortante étant indépendantes car appartenant à deux entités juridiques différentes, il est nécessaire d'effectuer les opérations d'archivage et de prise d'activité avec remise à zéro à la date de début d'activité de l'entrant. Le SCE enregistre les encaissements dès le début de l'exploitation et il doit remplir les conditions d'inaltérabilité, etc... dès ce jour.

¹⁶⁰ Question n° : 86168 de M. Vampa Marc publiée au JO le 10/08/2010, p. 8662, Réponse publiée au JO le 16/11/2010, p. 12454.

¹⁶¹ FAQ n° 44 Août 2017 Ministère des Finances.

Conclusion du titre 1 Les obligations de l'utilisateur du logiciel de caisse.

L'utilisateur doit toujours avoir à l'esprit que la validité de son système de caisse face à l'administration fiscale tient à sa probité (argument économique, argument de réalité des opérations) et sa cohérence (argument chronologique d'enregistrement des opérations) pour avoir autorité dans le dialogue avec le vérificateur. Pour cela, la liste de ses principales obligations est la suivante :



(1) Le délai général de reprise de 3 ans (art. L 169 LPF) peut être prorogé dans les cas :

- d'agissements frauduleux (LPF, art. L. 187) ;
- de fraude fiscale (LPF, art. L. 169, al. 5) ;
- d'activités occultes (LPF, art. L. 169, al. 2 et 3) ;
- de dépôt de plainte pour fraude fiscale (LPF, art. L. 188 B).

(2) Pour chaque clôture (selon le cas journalière, mensuelle et/ou annuelle ou par exercice), toutes les données doivent être conservées : cette obligation de conservation porte sur toutes les données enregistrées ligne par ligne, ainsi que pour les systèmes de caisse, sur les données cumulatives et récapitulatives calculées par le système » (cumul du grand total de la période et total perpétuel).

(3) Les données doivent être archivées au moins une fois à la fin de chaque exercice comptable au moyen d'un processus obligatoirement prévu par le logiciel. Elles sont toujours archivées avant un processus de purge.

Titre 2 Les risques

Il existe toujours une certaine appréhension à entrer dans le « monde informatique » pour certains dirigeants et entrepreneurs. Pourtant comme le souligne un auteur, « *Si les contrats informatiques font appel à un vocabulaire technique propre au monde numérique et que leur objet peut sembler de prime abord inédit et complexe, en réalité, il en est autrement, les prestations auxquelles ils renvoient étant au final, très proches de celles qui nous entourent depuis toujours*¹⁶² ». Par commodité et par confiance envers son fournisseur, le commerçant indépendant a pu signer un contrat de fourniture informatique sans prendre conscience des risques qu'il prend sur la tenue de sa comptabilité selon certaines normes.

Par ailleurs, il existe de nombreux points de rencontre entre le droit pénal et la comptabilité pour lesquels le dirigeant¹⁶³ peut être poursuivi mais, en ce qui concerne les risques pris par les dirigeants à propos des logiciels de caisse, ils relèvent essentiellement de la déloyauté envers l'Etat quant au volume des recettes taxables.

La législation applicable au 1^{er} janvier 2018 vise à limiter les risques de non taxation, en d'autres termes, la dissimulation de recettes. Celle-ci présente un niveau de risque différent entre le commerce indépendant¹⁶⁴ et la grande distribution. En effet, pour cette dernière, la personne qui tient la caisse est parfois surveillée avec un système vidéo qui incruste l'image du ticket de caisse à l'écran de surveillance afin de vérifier que tous les articles sont saisis et que les espèces sont bien encaissées¹⁶⁵. Pour le fisc, le risque de dissimulation en la matière se situerait donc plutôt en back office comptable par des moyens ingénieux d'extournes de recettes avec mise en conformité des stocks. Mais les grandes entreprises de la distribution ont d'autres moyens d'optimiser leurs résultats.

Notion de dissimulation de recettes au fisc.

« *Eviter de payer des impôts est la seule recherche intellectuelle gratifiante* » selon la formule attribuée à Keynes. Evidemment, l'administration fiscale n'est pas de cet avis. Il faut pourtant un peu d'ingéniosité pour dissimuler les recettes taxables mais là où l'investissement intellectuel est le plus faible avec une maximisation du profit, c'est bien en matière de « caisse noire ». Des taux d'imposition jugés confisca-

¹⁶² La spécificité des contrats liés aux technologies issues du numérique. Quelles singularités ces contrats présentent-ils, comparés à ceux du monde analogique ?, Véronique-Déborah Cohen, thèse, 2011, Paris 2.

¹⁶³ Voir notamment : Droit pénal et comptabilité, Nicole SCHLANGER STOLOWY, thèse, 1997, Paris 1.

¹⁶⁴ Pour un exemple : le serveur d'un bar qui sert des consommations à certains de ses clients sans les facturer, s'abstenant volontairement de remettre à son employeur le prix des boissons qu'il était chargé d'encaisser, commet un abus de confiance, peu important qu'il n'en ait pas tiré un profit pécuniaire direct, Cass. Chambre criminelle du 5 octobre 2011, n°10-88.722.

¹⁶⁵ L'émission par une employée de pressing d'un ticket de caisse marqué zéro franc, l'absence de remise du ticket de caisse au client et la non remise en caisse d'une somme réglée en espèces sont constitutifs de faute grave et justifient le licenciement prononcé à l'encontre du salarié; Cour d'appel de Montpellier, SOC, du 18 septembre 2002, 01/01100. Dans une autre affaire, les juges du fond ne peuvent estimer que le licenciement d'un garçon de bar est dépourvu de cause réelle et sérieuse au motif qu'il avait son origine dans le seul fait qu'un client de cet employé n'avait pu présenter le ticket de caisse obligatoire alors qu'il était admis que les consommations ne fussent pas toujours enregistrées immédiatement, sans s'expliquer sur l'ensemble des motifs allégués par l'employeur faisant état de plusieurs avertissements écrits et oraux pour n'avoir pas enregistré toutes les consommations qu'il servait. Cass.Ch. soc. 21 février 1980, 78-41.528, Publié au bulletin.

toires et une bureaucratie aux formalités complexes peuvent amener certains entrepreneurs à être tentés par le risque.

La dissimulation de recettes taxables est une fraude fiscale qui relève d'un comportement recevant une qualification pénale¹⁶⁶. La dissimulation de sommes imposables est ainsi sanctionnée par l'art.1741 CGI. L'acte de cacher des recettes taxables relève a priori d'un comportement assez simple, intuitivement compris et observable. Le fait pour un contribuable, d'omettre de comptabiliser¹⁶⁷ certaines recettes, alors qu'il a pu préalablement comptabiliser les frais d'achats de marchandises correspondants est bien entendu caractéristique d'un comportement fautif. La dissimulation de recettes peut avoir pour but de simplement reporter le paiement de la TVA pour des motifs liés à la trésorerie de l'entreprise mais elle traduit néanmoins un comportement coupable¹⁶⁸.

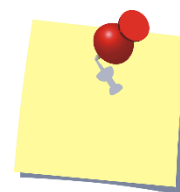
La preuve de la dissimulation de recettes peut être établie alors même que la comptabilité est jugée sincère et probante. Ainsi, dans une affaire récente¹⁶⁹, l'examen de validation des soldes des comptes clients des prestations de service par le vérificateur a permis de connaître avec exactitude le montant des encaissements pour lesquels la TVA était exigible et l'administration, en droit de mener des tests de cohérence, ne s'est pas livrée à la reconstitution du chiffre d'affaires à partir d'éléments extracomptables mais a ainsi simplement apporté la preuve que les écarts relevés devaient faire l'objet de rappels.

¹⁶⁶ N. JACQUOT et P. MISPELON, *La constitutionnalité du délit de fraude fiscale bientôt mise à nue ?* DF. 2016 n°3, act. 41 et des mêmes auteurs : *Constitutionnalité du délit de fraude fiscale : vers une nouvelle échelle de sanctions ?* DF. 2016, n°14, act. 214.

¹⁶⁷ Dissimuler de recettes collectées en espèces provenant de magasins avant leur remise au comptable, Cass. Crim, 5 déc. 1988, n° 86-96.103. Lire en ligne : <https://www.doctrine.fr/d/CASS/1988/JURITEXT000007537311>.

¹⁶⁸ Cass. Crim. 27 oct. 1999, n° 98-85.213, Bull. crim. 1999 N° 236 p. 738, 4eme moyen de cassation.

¹⁶⁹ CAA Nantes, 1re ch., 16 févr. 2017, n° 15NT01546, SARL DP Services.



ABRÉGÉ DU CHAPITRE Le contrôle des systèmes de caisse.

Une nouvelle procédure de contrôle est prévue à l'art L. 80 O du LPF. A défaut de pouvoir justifier que le système de caisse respecte les conditions prévues par la loi, par la production d'un certificat ou d'une attestation individuelle, **l'assujetti à la TVA est passible d'une amende égale à 7 500 €** (art 1770 duodecimes du CGI). Cette amende s'applique si l'assujetti ou son représentant refuse l'intervention des agents de l'administration. Celle-ci peut demander ce ou ces justificatifs soit dans le cadre de la procédure de contrôle inopiné (art. L. 80 O du LPF), soit dans le cadre d'une vérification de comptabilité (art. L 13 du LPF).

Lorsqu'un assujetti détient plusieurs systèmes de caisse différents, l'amende est due pour chacun des systèmes de caisse pour lesquels il ne justifie pas d'un certificat ou d'une attestation individuelle.

Pour contrôler le respect de cette obligation, **l'administration intervient de manière inopinée, uniquement dans les locaux professionnels d'un assujetti à la TVA** pour vérifier qu'il détient le certificat ou l'attestation individuelle et à défaut, lui appliquer l'amende.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1er janvier 2018.

Au début de son intervention, l'agent de l'administration fiscale remet un avis d'intervention à l'assujetti ou son représentant. Le contribuable devra pouvoir présenter immédiatement ou par un accès rapide via une fonctionnalité du système, l'identification de la version du système utilisé ainsi que le certificat ou l'attestation individuelle conformes au **formalisme requis par l'administration**. A ce stade de la procédure, **le vérificateur ne peut pas examiner au fond la comptabilité**.

Si l'assujetti ne présente aucun certificat ni attestation individuelle au motif qu'il ne détient pas de système de caisse (cas de l'assujetti qui dispose d'une caisse autonome sans fonction « enregistrement » (BOFiP-CF-COM-10-80-§ 180-03/08/2016), il lui appartient de prouver par tous moyens qu'il n'enregistre pas les règlements de ses clients au moyen d'un tel système, par exemple en présentant un extrait de sa comptabilité tenue sur papier.

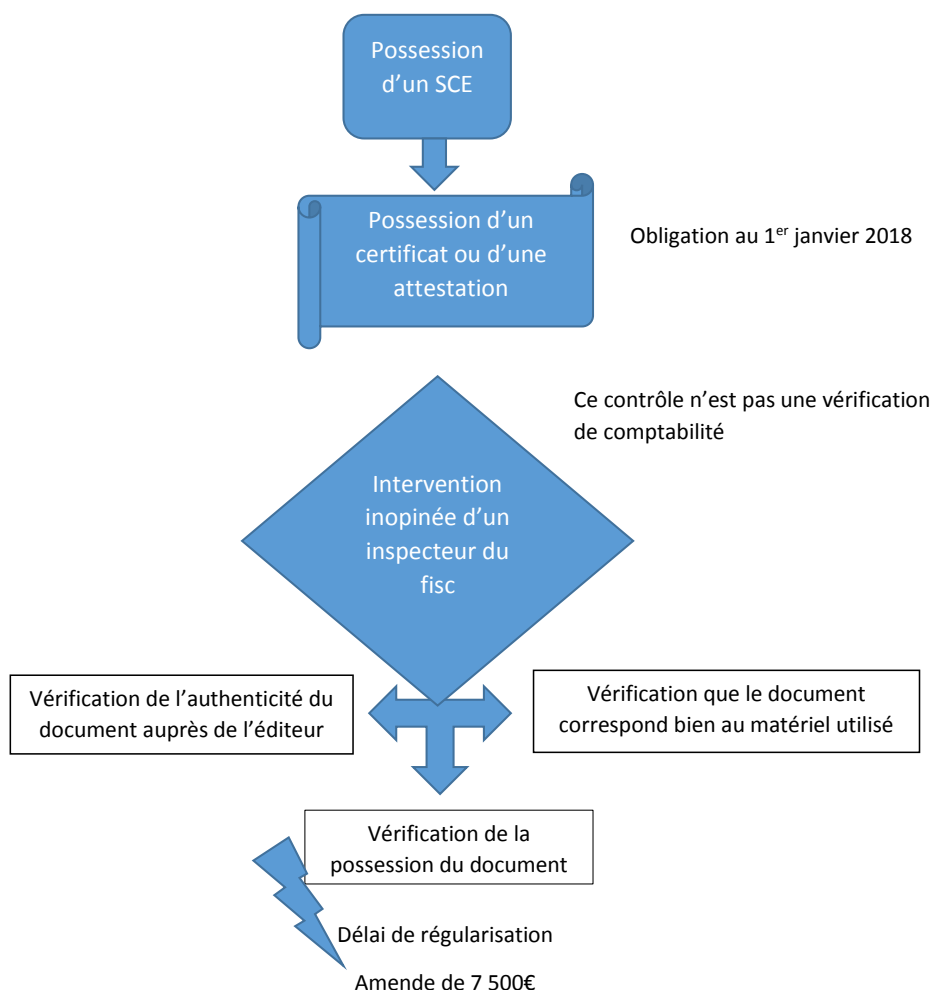
La procédure de contrôle inopiné se conclut par un **procès-verbal**. **Celui-ci ne vaut que jusqu'à preuve contraire** mais il est très difficile en pratique de revenir sur ses énonciations. Y sont consignées les références du ou des systèmes de caisse et les éventuels manquements aux obligations. Un PV de conformité est établi s'il y a lieu. Sinon, le PV indique que l'assujetti dispose d'un délai de 30 jours pour formuler ses observations et, le cas échéant, fournir l'attestation ou le certificat ; **ce délai de trente jours est un délai franc** dont le premier jour est fixé au lendemain du jour d'intervention au cours duquel le procès-verbal de clôture est remis. Il expire le 31e jour suivant. Si l'intéressé apporte les justificatifs demandés dans le délai imparti, l'amende n'est pas appliquée.

La procédure peut être mise en œuvre plusieurs fois à l'égard du même assujetti, notamment pour s'assurer qu'à l'issue du délai de soixante jours dont il dispose à la suite de l'application de l'amende de 7 500 € il s'est mis en conformité avec ses obligations relatives à l'utilisation d'un système de caisse sécurisé.

L'établissement d'un faux certificat ou d'une fausse attestation est un délit pénal passible de 3 ans d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende (art. 441-1 CP). En cas de doute, l'administration utilise son droit de communication auprès de l'éditeur ou du certificateur.

Chapitre 1 Le contrôle des systèmes de caisse

Le contrôle de conformité de logiciels ne s'effectue pas dans le cadre d'un contrôle fiscal classique (Cf. *in fine*) **mais le contrôle classique peut commencer par un contrôle de conformité**. Celui-ci n'entraînera pas forcément une vérification comptable par la suite. Dans un premier temps, l'objectif de l'administration est en effet de s'assurer que tous les entrepreneurs, tenus par le nouveau texte d'avoir un système de caisse conforme (SCE¹⁷⁰), respectent bien cette obligation.



¹⁷⁰ SCE : système de caisse enregistreuse.

Section 1 Le contrôle par les agents des finances publiques

L'administration fiscale prévoit d'effectuer d'éventuels contrôles inopinés, sans motif particulier préalable, simplement pour vérifier l'application du texte sur le terrain. C'est une procédure de communication qui peut néanmoins aboutir à une sanction (amende) afin d'obtenir un effet dissuasif pour une lutte plus efficace contre les paiements en espèces échappant à l'impôt (TVA et par ricochet IR/IS).

Sous-section 1 Amende pour défaut de justification de conformité du logiciel ou du système

§ 1 Manquements sanctionnés par l'amende

Obligation de détenir un certificat ou une attestation. Les contribuables soumis à l'obligation qui ne sont pas en mesure de justifier, sur demande de l'administration fiscale, par la production d'un certificat ou d'une attestation individuelle, que les systèmes de caisse qu'ils détiennent satisfont aux conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données sont passibles d'une amende spécifique (art. 1770 duodecimes CGI). Celle-ci sera constatée par Procès-Verbal et fera l'objet d'une mise en recouvrement ensuite par acte séparé (titre exécutoire). L'administration fiscale n'a pas à démontrer l'usage frauduleux du logiciel ou du système de caisse pour appliquer l'amende, c'est seulement la non-possession du document qui est visée.

L'amende s'applique également lorsque l'assujetti ou son représentant refuse l'intervention des agents de l'administration soit dans le cadre de l'application de la procédure de contrôle inopiné (LPF art. L. 80 O), soit dans le cadre d'une vérification de comptabilité (opposition à contrôle fiscal, LPF art. L. 74).

Le montant de l'amende pour défaut de justification est fixé à 7 500 €. Cette amende s'applique par système de caisse. Lorsqu'un assujetti détient plusieurs systèmes de caisse différents, l'amende est due pour chaque logiciel ou système de caisse différent pour lequel il ne justifie pas, par la production d'un certificat ou d'une attestation individuelle qu'il respecte les conditions de sécurité requises.

Un délai de soixante jours pour se mettre en conformité est accordé par l'administration pour se mettre en conformité et produire le certificat ou l'attestation. Ce délai est un délai franc dont le premier jour est fixé au lendemain de la remise ou de la réception du procès-verbal d'intervention inopinée (LPF art. L. 80 O), de la proposition de rectification remise au contribuable à l'issue d'un contrôle fiscal (LPF art. L. 57) ou de la notification envoyée au contribuable dans le cadre de la mise en œuvre d'une procédure d'imposition d'office (LPF art. L. 76). Il expire le 61^e jour suivant.

Passé ce délai, l'administration fiscale peut à nouveau demander à l'assujetti de produire les justificatifs (certificat ou attestation individuelle) dans le cadre de la procédure de contrôle inopiné. Si l'assujetti n'est pas en mesure de produire les justificatifs demandés, l'amende est à nouveau applicable. Autrement dit, plusieurs amendes de 7 500 € peuvent être mises à la charge des contribuables.

Circonstances de la demande de l'administration. L'administration fiscale peut demander ce ou ces justificatifs :

- soit dans le cadre de la procédure de contrôle inopiné (LPF art. L. 80 O) ;
- soit dans le cadre d'une vérification de comptabilité dès le début du contrôle en général. Dans ce cas, l'administration a alors l'obligation stricte d'informer préalablement et par écrit le contribuable de la vérification dont il sera l'objet. Celui-ci reçoit un avis de vérification de comptabilité (modèle n° 3927). L'article L47 du LPF fait obligation au service de procéder à l'envoi ou à la remise d'un avis de vérification dès lors que le contrôle envisagé s'analyse, comme une vérification de comptabilité ou un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (modèle n°3929). Le contribuable peut ici solliciter le report de l'intervention et l'administration invite le contribuable à formuler ce type de demande par écrit. En principe, le vérificateur accueille favorablement la demande si les raisons invoquées paraissent sérieuses. Dans le cadre de la procédure de contrôle inopiné (L 80 O LPF), le report de l'intervention n'est pas possible même pour des raisons sérieuses si l'établissement est ouvert. On ose espérer que l'agent opérant un contrôle de l'art. L 80 O LPF ne se présentera pas en période de « coup de feu » qui permet cependant de constater l'importance de la clientèle et donc la potentialité de fraude.

Dans certains cas, c'est une intervention inopinée de vérification de comptabilité qui est opérée quand le vérificateur veut procéder à un inventaire réel du stock ou craint que la remise de l'avis ne favorise la disparition de preuves documentaires ou physiques. Le dernier alinéa de l'article L47 du LPF précise qu'en cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de constatation matérielle. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable¹⁷¹ permettant au contribuable de se faire assister par un conseil. Le contrôle inopiné de vérification de comptabilité peut donc être couplé avec le contrôle inopiné de la possession des certificats ou attestations en matière de logiciels de caisse, d'autant que les constatations matérielles auxquelles le vérificateur doit se limiter dans un premier temps comportent le constat de l'existence des moyens de production dont les SCE font partie.

Le contrôle inopiné de comptabilité commence par l'inventaire des valeurs en caisse et la caisse est donc arrêtée au moment de l'intervention mais, à ce stade de la procédure, sans rapprochement avec les écritures du compte correspondant. Un relevé des prix est pratiqué par article au vu de l'affichage de ceux-ci mais le contrôle de la marge brute n'est pas effectué non plus à ce stade et les factures d'achat ne sont donc pas examinées.

¹⁷¹ Ce délai peut être assez bref. Pour apprécier si le délai s'écoulant entre la réception de l'avis et le début de la vérification fiscale est suffisant pour permettre au contribuable de se faire assister par le conseil de son choix, il y a lieu de ne tenir compte, dans la computation de ce délai, ni du jour de la réception de l'avis, ni de celui marquant le début des opérations de contrôle fiscal. Il y a lieu également d'exclure les samedis, dimanches et jours fériés. b) En jugeant qu'un délai de deux jours est suffisant pour permettre au contribuable de se faire assister par un conseil de son choix, une cour administrative d'appel n'entache pas son arrêt de dénaturation des faits. CE 10 / 9 SSR, 2 octobre 2002, 228436, publié au recueil Lebon.

Un exemple de contrôle inopiné.

CAA de NANCY, 2ème chambre - formation à 3, 19/07/2018, 17NC02105, Inédit au recueil Lebon ; CAA de NANCY, 2ème chambre - formation à 3, 22/03/2018, 16NC01651, Inédit au recueil Lebon.

Dans le cadre de la vérification d'une pharmacie, le contrôle inopiné est possible sans que le vérificateur soit considéré comme procédant à des investigations approfondies si les fichiers informatiques ont été simplement listés et annexés au procès-verbal. Il avait été demandé au contribuable de lister et d'imprimer l'historique des commandes passées sur le logiciel de gestion Alliance, de dresser la liste des fichiers de données de ce logiciel présents sur le disque dur du serveur et d'enregistrer des copies d'écran. L'ensemble de ces opérations n'a eu ni pour objet ni pour effet de permettre au fisc de procéder à l'analyse critique des fichiers en cause.

Selon la jurisprudence du Conseil d'État¹⁷² le conjoint qui participe à la gestion de l'entreprise peut, en l'absence temporaire du contribuable, valablement recevoir l'avis de vérification. Le contrôle inopiné peut être entrepris immédiatement en la seule présence du conjoint qui doit être regardé comme habilité à signer le PV dressé contradictoirement. Sous réserve de l'appréciation du tribunal, en cas de contrôle inopiné de la possession des certificats et attestations, la jurisprudence applicable au destinataire de l'avis de vérification est applicable. En cas d'envoi au contribuable de l'avis de vérification de comptabilité prévue par l'article L. 47 LPF et la réception effective par le destinataire en personne ne dépendant pas de l'administration fiscale, il n'importe pour la régularité de la procédure que le document, adressé au siège de l'activité commerciale du contribuable intéressé, ait été remis à un tiers¹⁷³ qui a signé l'accusé de réception. En toute logique, le PV de constat d'absence de certificat ou d'attestation pourra être remis sur place à un tiers.

§ 2 Usage frauduleux du logiciel ou du système révélé par un contrôle fiscal ultérieur.

Amendes proportionnelles. La constatation de la régularité en la forme du certificat ou de l'attestation individuelle, consignée dans un procès-verbal, est sans incidence sur la faculté pour l'administration fiscale d'exercer ultérieurement son droit de contrôle de l'impôt (LPF art. L. 10 à L. 54 A). Si, dans le cadre de l'exercice ultérieur de ces procédures, l'administration fiscale démontre l'usage frauduleux du logiciel ou du système de caisse, il en résulte que :

- à l'égard de l'utilisateur du logiciel ou du système, les droits correspondant aux recettes éludées seront dus et seront assortis des sanctions pour manœuvres frauduleuses (80 %) (CGI art. 1729) ;
- à l'égard de l'éditeur du logiciel ou du système (ou de toute personne intervenue sur ce produit pour en permettre l'usage frauduleux), une amende égale à 15 % du chiffre d'affaires (CGI art. 1770 undecies) sera applicable, ainsi que la solidarité de paiement des droits mis à la charge de l'utilisateur. La solidarité de paiement de l'article 1770 undecies est mise en œuvre par l'envoi d'un avis de mise en recouvrement manuel au débiteur solidaire (LPF art. R 256-2) faisant mention du texte et précisant le montant des impositions au titre desquelles la solidarité est mise en œuvre. Cet avis de mise en recouvrement est accompagné, sous pli unique, d'une lettre d'information indi-

¹⁷² CE 8 / 9 SSR, 29 juillet 1983, n° 25566, inédit au recueil Lebon.

¹⁷³ Cass. Crim 18 juillet 1989, 88-86.053, Publié au bulletin.

quant les éléments qui justifient le recours à la procédure de solidarité de paiement, notamment tous les éléments de fait et de droit constatés à l'occasion du contrôle de l'entreprise utilisatrice du logiciel ou du système de caisse qui ont conduit l'administration à notifier à cette entreprise un rappel de droits justifié par l'usage frauduleux de ce logiciel ou système de caisse. Aucun principe de subsidiarité n'étant prévu, qui obligerait l'administration à s'adresser en premier lieu au redevable légal de la créance, cette dernière peut être recouvrée auprès de l'un ou l'autre des débiteurs, redevable légal ou redevable solidaire sans ordre de préférence si ce n'est ses capacités contributives.

Amende de 7 500 €. La démonstration de l'usage frauduleux du logiciel ou du système de caisse permet de mettre en évidence que le document (copie de certificat ou attestation individuelle) présenté initialement était, soit un faux document, soit un document attestant à tort de la conformité du logiciel ou du système de caisse aux conditions d'inaltérabilité etc....

Sanctions pénales. L'utilisateur, l'éditeur du logiciel ou du système de caisse pourront être passibles de sanctions pénales du fait de la conception et de l'usage d'un logiciel ou d'un système de caisse frauduleux. Les poursuites s'exercent au titre de la complicité au délit de fraude fiscale dès lors que les caractéristiques des logiciels ou systèmes de caisse ont permis la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI (amende de 37 500 € et un emprisonnement de cinq ans). Le délit est aussi visé à l'article 323-3-1 CP (atteinte au système de traitement de données).

Sous-section 2 Procédure de contrôle.

§ 1 Une nouvelle procédure de contrôle née de l'émergence d'une nouvelle réglementation.

À compter du 1^{er} janvier 2018, les agents de l'administration fiscale peuvent intervenir de manière inopinée dans les locaux professionnels d'une personne assujettie à la TVA pour vérifier la détention par cette personne de l'attestation ou du certificat justifiant du respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données contenues dans chacun des systèmes de caisse qu'elle détient (art. L. 80 O LPF).

La procédure d'intervention inopinée pourra être mise en œuvre en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer, à l'exception de la Guyane et de Mayotte où la TVA n'est pas applicable (art. 294 CGI).

La procédure peut être mise en œuvre plusieurs fois à l'égard du même assujetti, notamment pour s'assurer qu'à l'issue du délai de soixante jours dont il dispose à la suite de l'application de l'amende de 7 500 €, cet assujetti s'est mis en conformité avec ses obligations relatives à l'utilisation d'un système de caisse sécurisé.

Cette nouvelle procédure ne relève pas des procédures de contrôle de l'impôt (art. L. 10 à L. 54 A LPF) (demande d'informations, procédure de visite et de saisie, contrôle fiscal externe).

Compétence des agents de l'administration fiscale. Les agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur auront compétence pour mettre en œuvre la procédure d'intervention inopinée dans le ressort territorial du service auquel ils sont affectés (art. L. 80 O LPF). Cette procédure ne concernant que les assujettis à la TVA, cette compétence territoriale est appréciée au regard des obligations déclaratives incombant à ces derniers (art. 32 et 33 CGI ann. IV). Les déclarations de TVA devant, sauf exceptions, être déposées auprès du service auquel doit parvenir la déclaration de bénéfices ou de revenus, le service compétent sera donc, en principe, celui dont dépend le lieu d'exercice de l'activité, le principal établissement ou le siège.

§ 2 Déroulement de la procédure

Remise d'un avis d'intervention. Cette nouvelle procédure ne permet d'intervenir de manière inopinée que dans les locaux professionnels d'un assujetti à la TVA. Ceci peut correspondre aussi aux moyens de transport professionnel, par exemple dans le cas d'un food truck. En aucun cas, les agents du fisc ne peuvent accéder aux locaux affectés au domicile privé ou aux parties privatives des locaux à usage mixte.

La procédure est mise en œuvre de 8 heures à 20 heures ou, en dehors de ces heures, durant les heures d'activité professionnelle de l'assujetti.

Au début de leur intervention, les agents de l'administration fiscale remettent à l'assujetti, ou à son représentant lorsque celui-ci est une personne morale (gérant, directeur général, etc.), un avis d'intervention mentionnant notamment :

- le nom et la qualité des agents participant à l'intervention ainsi que le service auquel ils appartiennent) ;
- le nom ou la dénomination sociale et l'adresse de l'assujetti ;
- la date de l'intervention.

Constatation de la détention du certificat ou de l'attestation relatifs aux logiciels ou systèmes utilisés. Les agents de l'administration fiscale demandent à l'entreprise de leur présenter le certificat ou l'attestation individuelle justifiant du respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données contenues dans le système de caisse. Ils s'assurent que :

- l'assujetti dispose d'un certificat ou d'une attestation individuelle pour chaque version de logiciel de comptabilité ou de gestion ou chaque système de caisse utilisé. Pour cela, l'assujetti devra être en mesure de présenter à l'administration fiscale, immédiatement ou par un accès rapide via une fonctionnalité du logiciel ou du système, l'identification de la version du logiciel ou du système utilisé ;
- le certificat ou l'attestation individuelle sont conformes au formalisme requis ;
- ces documents correspondent aux versions de logiciels ou systèmes de caisse détenus par l'assujetti.

La procédure d'intervention inopinée est limitée à ces seules constatations matérielles. L'administration fiscale ne peut pas, dans le cadre strict de cette procédure, examiner au fond la comptabilité. Par parallélisme avec d'autres situations où un PV fiscal est établi, et il faut bien nécessairement raisonner de cette

façon puisque la procédure visant le contrôle de certification des logiciels de caisse n'a pas encore fait jurisprudence, dans certains cas d'espèce, les agents du fisc peuvent faire pression pour obtenir la signature du PV par la personne contrôlée. Sur ce point, il faut insister sur le fait qu'il est très difficile d'argumenter sur la réalité de la pression exercée mais si tel était le cas, le refus de signature s'impose d'autant plus et immédiatement après, il convient de signaler les faits par lettre recommandée au supérieur hiérarchique de l'agent verbalisateur et de préférence à l'administrateur des finances publiques dont il relève. Cela provoquera au minimum une enquête interne, le recours au chef de brigade risquant au contraire « l'envasement » de la procédure. Par ailleurs, à supposer établie la circonstance que les agents du fisc auraient exercé des pressions à l'encontre du contribuable lors de la signature du procès-verbal qui conclut la procédure, cela est sans incidence sur la régularité de la procédure de vérification comptable qui suit¹⁷⁴.

À l'inverse, ces constatations matérielles pourront être régulièrement réalisées dans le cadre d'une vérification de comptabilité engagée suite à l'envoi préalable d'un avis de vérification, sans recours à la procédure d'intervention inopinée (art. L. 80 O LPF).

Si l'assujetti ne présente aucun certificat ni attestation individuelle au motif qu'il ne détient pas de logiciel de comptabilité ou de gestion, ni de système de caisse (cas de l'assujetti qui dispose d'une caisse autonome sans fonction « enregistrement ») -BOFiP-CF-COM-10-80-§ 180-03/08/2016-, il lui appartient de prouver par tous moyens qu'il n'enregistre pas les règlements de ses clients au moyen d'un tel logiciel ou système, par exemple en présentant un extrait de sa comptabilité tenue sur papier.

Clôture de la procédure et conséquences des manquements constatés. La procédure se conclut par un procès-verbal, qu'il soit de conformité au respect des obligations, soit au non-respect. Celui-ci consignera les références du ou des logiciels (ou versions de logiciels) ou systèmes de caisse détenus par l'assujetti et les éventuels manquements à ses obligations.

Lorsque les agents de l'administration constatent la régularité en la forme du certificat ou de l'attestation individuelle, ils le mentionnent dans le procès-verbal.

Art. L 238 LPF

Les procès-verbaux des agents de l'administration font foi jusqu'à preuve contraire.

Lorsque les agents de l'administration fiscale constatent un manquement et appliquent l'amende de 7 500 € pour défaut de production de l'attestation ou du certificat (art. 1770 duodecies CGI), le procès-verbal mentionne :

- que l'assujetti dispose d'un délai de 30 jours pour formuler ses observations et, le cas échéant, fournir l'attestation ou le certificat ; le délai de trente jours pour formuler les observations est un délai franc dont le premier jour est fixé au lendemain du jour d'intervention au cours duquel le procès-verbal de clôture doit être remis. Il expire le 31^e jour suivant. Si l'intéressé apporte les justificatifs demandés dans le délai imparti, l'amende ne sera pas appliquée ;

¹⁷⁴ En matière de contrôle de billetterie des articles L26 et L27 LPF, CAA Bordeaux, 3e ch. (formation à 3), 5 janv. 2010, n° 08B02245.

- le montant de l'amende et l'obligation de l'assujetti de se mettre en conformité dans un délai de 60 jours à compter de la remise ou de la réception du procès-verbal).

Les observations de l'assujetti doivent être signées par lui ou son représentant légal lorsqu'il s'agit d'une personne morale. Elles sont annexées au procès-verbal.

Le procès-verbal de clôture doit être signé par les agents de l'administration fiscale ayant procédé aux constatations sur place et par l'assujetti ou, lorsqu'il s'agit d'une personne morale, son représentant légal. En leur absence, il est fait mention sur le procès-verbal des nom et prénom de la personne qui a reçu les agents de l'administration fiscale (salarié, dirigeant, conjoint, etc.). Cette personne signe le procès-verbal. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. Une copie du procès-verbal est remise à l'intéressé.

Dans le cas où l'assujetti ou son représentant refuse l'intervention des agents de l'administration fiscale, ces derniers dressent un procès-verbal d'une autre nature que celui du contrôle inopiné du SCE. Un PV constatant l'infraction d'opposition à contrôle fiscal¹⁷⁵ peut être dressé si le contrôle inopiné du SCE intervient en même temps que le contrôle inopiné de la comptabilité. Par application des dispositions de l'article L74 du LPF¹⁷⁶, une évaluation d'office des bases d'imposition est entreprise avec des majorations de 100%.

Section 2 Les conséquences du contrôle

La rédaction et la remise du PV posent les questions relatives à la force probante de ce PV et de ses conséquences possibles en amont comme en aval.

Sous-section 1 Force probante du PV lui-même

§ 1 Le PV est un constat simple.

L'agent des impôts¹⁷⁷ constate simplement la présence ou l'absence de la certification ou de l'attestation sur place. Cet acte opère comme la perception d'un élément qui existe ou qui n'existe pas, exactement

¹⁷⁵ Cf. B.O.I. N° 12 du 24 JANVIER 2006, BOI 13L-1-06 pour quelques exemples d'opposition à contrôle fiscal informatisé.

¹⁷⁶ Cette procédure peut être mise en œuvre à l'encontre d'un dirigeant qui refuse de présenter la comptabilité de la société (CE, 9e et 10e ss-sect. réunies, 30 déc. 2009, n° 307732, Lebon SA Maison Bosc) ou qui adopte un comportement visant à éluder systématiquement les entretiens avec le vérificateur et la production de la comptabilité (CE, 9e et 10e ss-sect. réunies, 7 avr. 2010, n° 325292, Sarl Migole, au cas d'espèce, le vérificateur était intervenu 8 fois sur place sans succès pour rencontrer le dirigeant).

¹⁷⁷ L'art. L216 LPF relève toutefois que « Les procès-verbaux constatant des infractions aux dispositions relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, peuvent être établis par les agents des douanes, les agents de la répression des fraudes et les officiers de police judiciaire ». En ce qui concerne la douane, l'article 336 du code des douanes prévoit en son 1° que « les procès-verbaux de douane rédigés par deux agents des douanes ou de toute autre administration font foi jusqu'à inscription de faux des constatations matérielles qu'ils relatent » et les faits constatés par ces procès-verbaux s'imposent donc au juge. La présomption qu'ils contiennent ne peut en conséquence être renversée que par un recours à la procédure très délicate d'inscription de faux. Toutefois, la jurisprudence a précisé que la force probante conférée aux procès-verbaux établis par les agents des douanes ne vaut que pour la caractérisation des infractions douanières, Crim. 28 sept. 2016, FS-P+B, n° 15-84.383.

comme le ferait un huissier¹⁷⁸ qui vient constater un fait. L'intérêt du procès-verbal réside surtout dans la constatation des faits. Cet acte est un élément de preuve établi par un agent assermenté. Le procès-verbal permet aussi d'établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, en l'occurrence la pénalité, qui sera réclamée ensuite. C'est le document courant pour le relevé de l'infraction et il sera également utilisé par la suite dans l'éventualité d'un contrôle sur place pour faire apprécier par le juge la « moralité » du contribuable.

La force probante du procès-verbal pourrait être atténuée lorsque les conditions de forme n'ont pas été respectées. La rédaction des procès-verbaux est précédée par une déclaration de procès-verbal, qui consiste à déclarer au contrevenant que l'infraction sera consignée dans un acte ; c'est une formalité orale jugée essentielle par l'administration elle-même¹⁷⁹. Il doit s'agir d'un document écrit mentionnant les circonstances des faits rapportés et l'identité des parties tant verbalisantes que verbalisées. L'absence des coordonnées du verbalisant emporte nullité du procès-verbal dès lors que le contribuable est dans l'impossibilité de s'assurer que le verbalisant a agi dans les limites de sa compétence. Le PV doit aussi préciser le nombre de pages et d'annexes. Mais surtout, vu la force probante qui y est attachée, il est important que son destinataire puisse en apprécier la portée afin d'être en mesure, le cas échéant, d'apporter la preuve contraire. Le titre qui lui est donné est donc important.

Les déclarations faites ou recueillies auprès du contribuable ou des tiers à l'occasion de la rédaction du PV n'ont pas vocation à figurer sur le document. Si cela était, ces éléments ne sont pas à confondre avec la procédure d'audition d'aviseurs¹⁸⁰ fiscaux. Un contribuable pris en faute pourrait en effet être tenté de renseigner l'administration sur certaines pratiques qu'il connaît dans l'entreprise contrôlée.

La date de la rédaction du procès-verbal est importante. Dès lors que la loi n'impose aucun délai dans lequel le procès-verbal doit être établi, on peut en déduire que celui-ci peut être rédigé dans un délai raisonnable. A défaut, le procès-verbal perd sa force probante dès lors que les droits de la défense se trouvent violés. Le procès-verbal doit être notifié¹⁸¹ au contribuable car cette obligation de communication est rendue obligatoire en vertu du principe des droits de la défense. Le contribuable doit être en mesure de pouvoir apporter la preuve contraire en cas de non possession de la certification ou de l'attestation le jour du constat.

§ 2 Le PV est contestable

Le procès-verbal connaît une force probante jusqu'à preuve contraire. Il s'agit d'une présomption réfutable. Le contribuable doit alors apporter la preuve contraire par des données positives et contrôlables¹⁸². Ces éléments sont variables d'une situation à l'autre.

¹⁷⁸ L'article 1 de l'ordonnance n° 45-2592 du 2 novembre 1945 relative au statut des huissiers énonce : « (...) Ils (les huissiers) peuvent, commis par justice ou à la requête de particuliers, effectuer des constatations purement matérielles, exclusives de tout avis sur les conséquences de fait ou de droit qui peuvent en résulter. Sauf en matière pénale où elles ont valeur de simples renseignements, ces constatations font foi jusqu'à preuve contraire. (...) ».

¹⁷⁹ BOI-CF-INF-30-10-20120912 §90.

¹⁸⁰ Pour les détails de la procédure relative aux aviseurs, voir P. Cochetoux, Aviseurs et témoins, banque et fraude fiscale, Revue Banque et Droit, n°175, sept-oct. 2017.

¹⁸¹ Art. 189 LPF « La prescription est interrompue par [...] la déclaration ou la notification d'un procès-verbal ».

¹⁸² Cf. sur le principe mais pour d'autres situations que celles relatives au SCE : Tiberghien - Manuel de droit fiscal 2014-2015, Wolters Kluwer, p.783.

Cette force probante ne s'étend pas d'office à l'ensemble du procès-verbal. De manière générale, elle concerne tout ce que le verbalisant a perçu du moment que son constat reste dans le cadre de sa mission. Des témoignages, des documents tels que la correspondance professionnelle peuvent être apportés au débat avec le vérificateur. Le Conseil d'Etat¹⁸³ considère « *qu'en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de ses prétentions, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci* ».

Sous-section 2 Fraude à la certification ou à l'attestation

La fraude à la certification ou à l'attestation servira bien entendu le contribuable pour dissimuler ses recettes taxables en ayant l'apparence de la bonne foi. La procédure de contrôle sur place de la présence de ces documents est donc un bon moyen d'existence sur le terrain des agents de la DGFIP alors que l'ensemble de la connaissance du tissu fiscal s'effectue par procédures informatiques.

§ 1 La valeur juridique des certifications et attestations

La fraude à la certification emporte des conséquences graves pour l'éditeur et le commerçant utilisateur du logiciel. Comme l'indique Infocert à propos de NF 525 : « *Les logiciels de type «gestion de caisse et d'encaissement» qui sont dotés de procédés de mémorisation et de calculs entrent dans le champ d'application de la NF 525 qu'ils aient ou non un lien avec le système de comptabilité. Il n'est pas fait de différence sur la nature des logiciels, en particulier s'il s'agit d'un progiciel ou d'un logiciel développé spécifiquement.*

Il s'agit en fait d'une création d'une nouvelle marque NF basée sur l'application NF Logiciel comptabilité informatisée. Cette demande de nouvelle marque est justifiée par la volonté de ne pas regrouper sous une même application des logiciels de gestion concernés par la prise en compte de textes réglementaires liés à la comptabilité et à la gestion d'entreprises (NF Logiciel comptabilité informatisée) et des logiciels et systèmes informatisés exclusivement destinés à gérer l'encaissement ».

Pour obtenir la certification, le processus NF est décrit sur le site <http://www.nf525.com>. Un audit technique du logiciel prépare l'émission du certificat (Conformité) et la notification du droit d'usage de la marque NF. Un audit périodique annuel est prévu pour valider la conformité des versions de logiciels.

Dans ces conditions, la fraude à la certification, c'est-à-dire le fait pour un éditeur de se prévaloir d'une qualité qu'il n'aurait pas relève du délit. L'éditeur qui fabriquerait un faux commettrait le délit de faux et usage de faux. Si le commerçant connaît le caractère faux de la certification pour obtenir un avantage fiscal, la simple détention est également répréhensible. Il s'agit d'atteintes à la confiance publique sanctionnée par les articles 441-1 à 441-12 CP (3 ans de prison et 45 000 € d'amende). Le délit de faux comprend à la fois le fait de fabriquer un faux document de toute pièce ou de modifier frauduleusement un document existant en prolongeant par exemple abusivement la durée d'une certification. Il y a usage de

¹⁸³ CE 20 juin 2003, n°232832, Sté Etbs Lebreton.

faux lorsque le document est utilisé pour échapper à l'amende prévue en cas de non possession du certificat.

Le commerçant qui utiliserait un matériel frauduleusement certifié ou attesté s'expose donc :

- à l'amende pour absence de possession du certificat ou de l'attestation,
- ainsi qu'à des poursuites pénales (aspect répressif et punitif des articles 1741 et 1745 CGI) en cas de redressements pour dissimulation de recettes,
- et des sanctions indemnitaires (articles 1729 CGI) pour insuffisances de déclarations (80%) en sus de sanctions financières pour réparer le préjudice de l'administration à n'avoir pu récupérer la TVA en temps utile (0.40% par mois, article 1727 CGI).

La fraude à l'attestation. La fraude à l'attestation suit les mêmes principes que ci-dessus. Elle consiste pour l'éditeur à donner une attestation sans cause ou pour le commerçant à fabriquer à soi-même un faux document. L'article 441-1 CP donne la définition suivante du faux : « *Constitue un faux toute altération frauduleuse de la vérité, de nature à causer un préjudice et accomplie par quelque moyen que ce soit, dans un écrit ou tout autre support d'expression de la pensée qui a pour objet ou qui peut avoir pour effet d'établir la preuve d'un droit ou d'un fait ayant des conséquences juridiques* ».

La fausse attestation aurait pour but de prouver les caractères requis par la loi du logiciel utilisé en ayant conscience¹⁸⁴ de l'altération de la vérité. La nécessité de l'intention coupable pour la réalisation du délit fait que l'éditeur qui remet une attestation en la sachant non fondée est responsable du délit mais le commerçant qui l'utilise sans connaître son caractère frauduleux ne l'est pas. La remise de la fausse attestation serait en effet la constitution d'un faux et d'une escroquerie par emploi de manœuvres frauduleuses pour persuader le client de l'existence d'une qualité imaginaire du logiciel et le pousser à l'achat de matériel informatique. Seul le commerçant qui l'accepterait en connaissance de cause du faux aurait l'espérance d'une fraude fiscale possible et s'en rendrait coupable.

L'art. 441-7 CP prévoit une augmentation des peines lorsque l'infraction est commise en vue de porter préjudice au Trésor (trois ans d'emprisonnement et 45 000€ d'amende).

L'expertise judiciaire pour établir la vérité. Le contribuable qui s'estime lésé peut être tenté de demander une expertise judiciaire pour assurer le tribunal qu'il n'y a pas eu fraude ou pour le convaincre d'atténuer l'importance de celle-ci. Dans une espèce récente¹⁸⁵, le contribuable estimait que la seule circonstance de la possession d'un logiciel permissif ne suffit pas à écarter la comptabilité de l'établissement. La Cour acquiesce sur ce point mais relève que le dirigeant a demandé l'attribution d'un mot de passe spécifique pour l'utilisation des fonctionnalités permissives du logiciel et que les opérations de vérification ont permis d'établir des discontinuités dans les facturations ainsi que des distorsions entre les stocks et les facturations. Ce sont ces trois éléments qui permettent d'écarter la comptabilité de l'entreprise et un rapport d'expertise judiciaire peut éclairer l'administration pour fonder une méthode de

¹⁸⁴ Dans une espèce qui n'a pas d'aspect fiscal, la Cour de Cassation relève la nécessité de l'intention coupable. Celle-ci « résulte, quel que soit [le mobile de l'agent], de sa conscience de l'altération de la vérité dans un document susceptible d'établir la preuve d'un droit ou d'un fait ayant des conséquences juridiques », Cass. Crim. 3 mai 1995, n° 94-83.785.

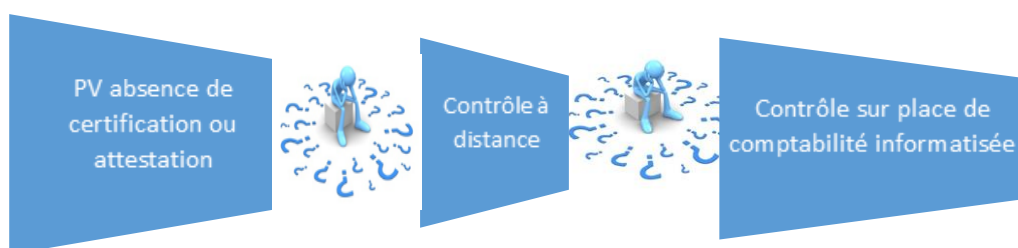
¹⁸⁵ CAA Marseille, 3e ch. - formation à 3, 13 oct. 2016, n° 15MA04477.

reconstitution des recettes. L'expertise judiciaire peut aussi éclairer¹⁸⁶ l'administration sur les manipulations dans les menus et sous-menus d'une application informatique dotée d'un module de dissimulation des recettes.

Le contribuable doit pouvoir apporter des éléments solides devant le juge pour contre balancer les calculs du fisc. Pour démontrer le caractère exagéré des bases retenues par l'administration, le contribuable qui se réfère à des rapports d'expert-comptable sollicités par lui-même en dehors de l'expertise judiciaire n'apporte souvent que des moyens de preuve insuffisants¹⁸⁷ et de toute façon regardés avec suspicion par les autorités¹⁸⁸. Les demandes d'expertise judiciaire sont même souvent balayées assez rapidement, le tribunal s'estimant suffisamment informé¹⁸⁹.

§ 2 La porte ouverte à d'autres contrôles.

Il ne faut pas oublier que l'agent des finances publiques qui se déplace chez un contribuable pour vérifier qu'il possède bien une attestation remise par son éditeur de logiciel a des yeux et des oreilles. Le constat sur place est donc toujours l'occasion de connaître les conditions d'exploitation d'un commerce et de mesurer si elles sont en rapport avec les chiffres déclarés. L'agent qui sera sur place pour le constat de la possession de l'attestation ne sera pas le même que celui qui fera le contrôle de l'activité dans le cadre d'un contrôle à distance. Une décision sera prise en interne des services fiscaux pour savoir s'il y a lieu de commencer ce contrôle même en présence d'une absence de PV. Le contrôle à distance pourra lui-même déboucher sur un contrôle sur place de la comptabilité.



Si le PV d'absence de certification ou d'attestation est produit au pénal par l'administration en cas d'infraction selon les termes des art.1741 et s. CGI, il faut se souvenir qu'en

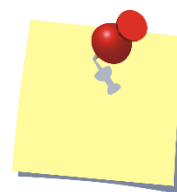
matière pénale, les procès-verbaux et les rapports ne sont, par principe, dotés d'aucune force probante particulière (ils valent comme simples renseignements, art. 430 CPP), de sorte que les allégations étayées du prévenu peuvent suffire à convaincre le juge de les écarter.

¹⁸⁶ CAA Nancy, 2e ch. - formation à 3, 11 mai 2017, n° 16NC01501, inédit au recueil Lebon.

¹⁸⁷ CE, 6 mars 1991, n° 67417, inédit au recueil Lebon.

¹⁸⁸ Les experts eux-mêmes sont pourtant parfois poursuivis pour fraude fiscale, Cass. crim, 4 mai 2011, 10-82.148, Inédit.

¹⁸⁹ CE, 8 / 7 SSR, du 20 mars 1974, 85291 ! 85772, mentionné aux tables du recueil Lebon.



ABRÉGÉ DU CHAPITRE Le contrôle fiscal de la comptabilité.

Le contrôle fiscal suit des règles générales assurant la garantie des droits du contribuable et des modalités particulières concernant les comptabilités informatisées.

1/ La procédure de contrôle sur place est une des formes possibles de contrôle opéré par l'administration. Cette procédure peut être inopinée. **Elle ne doit pas être confondue avec le contrôle de la possession de l'attestation ou du certificat nécessaire à la possession d'un système de caisse mais elle peut en être le prolongement.** En cas de présomption sérieuse de l'utilisation d'un système de caisse permissif, l'administration peut envisager de demander au juge l'autorisation d'une perquisition (art. L16 B du LPF) précédant le contrôle sur place.

L'agent des impôts vérifie que la comptabilité est sincère et probante, en concordance avec les éléments déclarés en TVA et BIC/IS. La dissimulation de recettes taxables détermine le rejet de la comptabilité et la reconstitution du chiffre d'affaires selon des méthodes plus ou moins précises et incertaines.

Quand une entreprise utilisatrice d'un logiciel frauduleux est repérée, le fisc intervient auprès de l'éditeur ou du concepteur pour établir son niveau de responsabilité et faire la liste de ses clients susceptibles eux-mêmes d'un contrôle en conséquence.

2/ La vérification d'une comptabilité informatisée peut se limiter au contrôle depuis le bureau du vérificateur qui exige la remise du Fichier des écritures comptables (FEC) ou se faire sur place dans l'entreprise. Le FEC doit répondre à des impératifs normés et il est exigé des entreprises depuis le 01/01/2014 pour les **contribuables qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés**. Par mesure de tolérance, **les autoentrepreneurs sont dispensés de fournir un fichier des écritures comptables lorsqu'ils tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés**.

Le fichier dont le contribuable doit remettre une copie à l'administration fiscale en cas de contrôle porte sur l'**ensemble des écritures des journaux comptables** au titre de chaque exercice visé dans l'avis de vérification. Il peut être constitué sous forme :

- de **fichiers à plat**, à organisation séquentielle et structure zonée, remplissant les critères définis au VI de l'article A 47 A-1 du LPF ;
- ou bien de **fichiers structurés**, codés en XML, respectant la structure du fichier XSD dont les spécifications sont consultables sur www.impots.gouv.fr, rubrique «Professionnels».

Le FEC est l'unique mode de présentation de toute comptabilité dématérialisée (art. 54 CGI). C'est un préalable aux opérations de contrôle suite à l'avis de vérification. L'analyse du FEC précède le débat contradictoire et permet au vérificateur d'orienter ses contrôles suivants sur pièces ou informatiques. Des traitements informatiques spécifiques peuvent en effet être opérés.

Le défaut de présentation de la comptabilité sous forme dématérialisée ou la remise de fichiers non conformes entraîne l'application d'une **amende** égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable (art.1729 D du CGI).

Les sanctions peuvent être d'autant plus lourdes que les irrégularités décelées débouchent sur un **rejet de comptabilité avec une pénalité de 80% éventuellement**.

L'administration est tenue de procéder à la **destruction du fichier** avant la mise en recouvrement ou après l'envoi d'un avis d'absence de rectification.

Chapitre 2 Le contrôle fiscal

Le contrôle fiscal de l'entreprise utilisatrice ou éditrice, distributrice ou conceptrice de logiciel s'effectue selon des règles de procédure applicables à n'importe quelle entreprise. La vérification des comptabilités informatisées suit des règles complémentaires.

Section 1 La procédure de contrôle sur place.

Le contrôle fiscal¹⁹⁰ poursuit trois grandes finalités :

- une finalité dissuasive qui consolide le civisme fiscal de tous les contribuables ;
- une finalité budgétaire qui vise à recouvrer avec rapidité et efficacité l'impôt éludé ;
- une finalité répressive qui sanctionne les comportements les plus frauduleux, sur le plan financier voire sur le plan pénal.

Environ 30 % des contrôles fiscaux visent les comportements les plus frauduleux repérés par les services de recherche de la DGFIP aidés par des aviseurs éventuellement. Les contrôles s'opèrent sur les fraudes fiscales les plus graves¹⁹¹ parmi lesquelles les fraudes emportant la dissimulation de recettes par emploi d'un logiciel spécifique ou non. Cette mission de détection – relative également aux réseaux de fausses factures, circuits de blanchiment d'argent et infractions en matière de travail clandestin – est assurée par moins de 500 agents spécialisés, répartis dans des structures nationales, régionales et départementales. La recherche¹⁹² est réalisée conjointement avec d'autres administrations : douanes, police, inspection du travail, DGCCRF.

Sous-section 1 Les formes du contrôle de l'administration.

§ 1 Contrôle formel, sur pièces ou sur place.

Le droit de contrôle que possède l'administration peut revêtir plusieurs formes :

- le contrôle formel, qui a pour objet de rectifier les erreurs matérielles qui entachent les déclarations souscrites par les contribuables et de s'assurer que les options fiscales sont conformes et que les déclarations ont été déposées,
- le contrôle sur pièces, qui consiste en un examen critique et un contrôle de cohérence des déclarations, à partir des informations contenues dans le dossier fiscal,
- la vérification qui permet de s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites en les confrontant avec des éléments extérieurs, notamment avec la comptabilité du contribuable, dans le cadre d'une

¹⁹⁰ Cf. également P. Cochetex, Contrôle fiscal : vers une autre informatique liée aux réorganisations au sein de la DGFIP, Petites Affiches, sept.2017.

¹⁹¹ Il existe un indicateur dénommé « Pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus graves » sur lequel sont jugées les directions territoriales de la DGFIP. Il se situe entre 18 % et 19% des contrôles. Source : rapport d'activité DGFIP publié chaque année.

¹⁹² On considère en général que 15 % des contrôles fiscaux trouvent leur origine dans la recherche.

vérification de comptabilité ou avec la situation patrimoniale, le train de vie et la situation de trésorerie dans le cadre d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) ; Il est à noter que l'administration exerce son pouvoir de vérification sur place, c'est-à-dire dans l'entreprise, ou par examen du FEC depuis le bureau ou contrôle à distance (cf. *in fine*);

- le droit de communication qui permet de prendre connaissance de documents détenus par des personnes soumises à des obligations comptables ou professionnelles limitativement énumérées en vue de leur utilisation à des fins d'assiette ou de contrôle des impôts dus par des tiers.

Dans le cadre du contrôle d'une entreprise utilisant un logiciel de caisse, la vérification est préparée par un contrôle sur pièces et un contrôle formel avant d'être démarrée sur place par l'envoi d'un avis de vérification. Elle est installée également par un droit de communication à des fournisseurs ou clients. Elle peut se poursuivre par un ESFP du dirigeant.

Le caractère permissif de certains logiciels de caisse oriente sans contexte les poursuites de l'administration. Néanmoins, ce n'est pas le caractère permissif en lui-même du logiciel qui est sanctionné dans la procédure de contrôle fiscal mais la réalité des opérations effectuées grâce à la fonctionnalité permissive. Dans une espèce¹⁹³, le redressement est notifié à l'entreprise pour passation d'écritures comptables inexactes. La cour a pu relever que le dirigeant n'a pas contesté le fait que des tickets RAZ (remise à zéro de la caisse enregistreuse) et des bandes de contrôle étaient manquants dans la comptabilité de la société et qu'il existait des incohérences sur les tickets RAZ, ainsi que des corrections manuelles. Le juge administratif a déchargé les impositions sur des considérations tenant à l'irrégularité de la procédure de redressement fiscal et non sur des considérations de fond tenant à l'inexistence des minorations de déclarations ayant donné lieu au redressement notifié à la société. Mais les magistrats de l'ordre judiciaire ont quant à eux déclaré coupable de fraude fiscale le dirigeant de cette société. La Cour de cassation a validé la condamnation dès lors qu'en égard au caractère permissif du système des caisses, la comptabilité « papier » produite ne pouvait avoir aucun caractère probant.

La dissimulation de recettes par altération des données comptables, que ce soit par un système de caisse frauduleux ou pas, donne toujours les mêmes conséquences : le rejet de comptabilité et la reconstitution du chiffre d'affaires. Avant cela, la société a pu faire l'objet d'une procédure de visite de l'art. L16B LPF.

§ 2 Art. L16 B LPF.

En application de l'article L 16B du LPF, les agents des impôts disposent d'un droit de visite et de saisie en tous lieux, même privés, pour des infractions en matière d'impôts directs et de TVA. Placé sous le contrôle de l'autorité judiciaire, ce droit de visite et de saisie obéit à des règles assurant le respect de la liberté individuelle. Les dispositions de l'article L16 B du LPF ne contreviennent pas aux articles 6 (droit à un procès équitable) et 8 (droit au respect de la vie privée et du domicile) de la Convention européenne des droits de l'homme. Le droit à un procès équitable est garanti par le juge qui vérifie le bienfondé de la requête de l'administration et en dernier ressort par la Cour de cassation qui contrôle la régularité de cette décision après le recours devant le Président de la Cour d'Appel.

¹⁹³ Cass. Crim. 24 oct. 2012, n° 11-87.316, SARL G. Restauration.

Le paragraphe I de l'article L 16B du LPF recense les cas de présomption de fraude dans lesquels l'autorité judiciaire peut autoriser l'administration fiscale à procéder aux visites et saisies. Ainsi lorsque le contribuable se soustrait à l'établissement et au paiement de l'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la TVA en se livrant à des ventes sans facture, en utilisant des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer des écritures dans des documents comptables dont la tenue est prescrite par le CGI. La minoration de recettes concernant les logiciels frauduleux est donc la cible de la procédure L 16 B LPF.



Même si généralement la procédure de visite et de saisie intervient avant une vérification fiscale sur place, elle peut être entreprise après le commencement de celle-ci. Selon la jurisprudence, l'administration peut solliciter l'application de l'article L16 B LPF au cours d'une vérification fiscale si les moyens d'investigation l'exigent. L'objectif de la procédure de visite domiciliaire est de rechercher et saisir tous les documents en rapport avec la fraude présumée. Les lieux visités peuvent donc être tant le domicile et/ou les locaux professionnels du fraudeur présumé (personnes physiques ou morales) que ceux de «tiers» (gérant de la société, associés, personnes morales ou physiques ayant des liens avec la fraude présumée).

La requête que les agents du fisc présentent au juge des libertés et de la détention (JLD) constitue le premier acte d'une procédure écrite qui doit conduire le magistrat à délivrer l'autorisation de perquisition. Cette autorisation est rendue par voie d'ordonnance. Le juge doit vérifier de manière concrète que cette demande est fondée et motiver sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer, au cas de l'espèce, l'existence des agissements frauduleux dont la recherche est autorisée. Le juge doit examiner les documents, les décrire et s'y référer. Son analyse doit être précise et constater si les pièces jointes à la requête administrative ont une apparence de licéité. Il ne doit pas se contenter de références générales au dossier et aux pièces fournies, mais les analyser. Une abondante jurisprudence est venue en effet accréditer l'idée¹⁹⁴ que sous l'impulsion de la pression des agents de la DGFIP et de la confiance légitime que le juge peut leur donner, celui-ci se contentait souvent de signer

¹⁹⁴ Encore dans une espèce récente, où deux JLD sont intervenus pour des sociétés différentes formant un groupe informel on peut lire « Le simple fait que les deux ordonnances aient été pré-rédigées par l'administration fiscale et soient donc rigoureusement identiques, les JLD s'étant contentés d'ajouter leurs noms et prénoms, de les dater et de les signer, sans ajouter ou retrancher un mot, est en soi critiquable. [...] Ainsi, en signant des ordonnances identiques, les deux JLD font exactement les mêmes erreurs de raisonnement dans leurs analyses des ratios de rentabilité et de charges de personnels de la société appelante en les comparant aux ratios de l'échantillon établi par l'administration fiscale. » CA Paris, pôle 5 - ch. 1, 1er mars 2017, n° 15/21608.

une ordonnance pré établie par l'administration. Enfin, la procédure L16 B étant fondée sur des présomptions, celle concernant l'existence d'un ratio atypique calculé en relation avec d'autres entreprises ne suffit¹⁹⁵ pas seul, étant précisé que les logiciels permissifs deviennent de plus en plus sophistiqués et peuvent laisser croire à une apparence de cohérence.

Le champ d'application de l'article L16 B du LPF laisse aux agents des impôts la possibilité de saisie de tous documents, quel qu'en soit le support. En cas de support informatique, la sélection des informations en rapport avec le procédé frauduleux peut être difficile. Dès lors, la saisie du disque dur, la copie sur support non réinscriptible, le tirage de l'architecture des fichiers, l'utilisation du logiciel ENCASE¹⁹⁶ peut être requise. La possibilité de saisir les données figurant sur des « serveurs distants » est également reconnue. L'administration fiscale s'est vue reconnaître un délai de 15 jours à compter de la date de la visite domiciliaire pour réaliser les opérations nécessaires au passage des protections informatiques (IV bis de l'article L. 16 B du LPF) depuis 2013. Les traitements informatiques opérés sur les données informatiques saisies au cours de la visite domiciliaire sont opposables dans le cadre d'une vérification de comptabilité ultérieure et bien que réalisés avant l'envoi d'un avis de vérification, ils ne constituent pas le début d'une opération de contrôle fiscal externe.

La défense, dans le cadre de la procédure L16 B doit être particulièrement attentive à l'ordonnance du JLD et au PV de visite et de saisie qui constituent les pièces essentielles. Le contentieux visant à contester la régularité des opérations menées par l'administration est mené sur la base de ces documents. Sans faire ici état de toutes les précautions à prendre, il convient de signaler que les dispositions de l'article L16 B du LPF n'autorisent pas les interrogatoires, mais elles n'interdisent pas non plus la consignation de déclarations faites « spontanément » par les personnes titulaires des locaux. Or, celles-ci sont annexées au procès-verbal¹⁹⁷ et il convient donc au dirigeant de rester sur une certaine réserve.

La voie de recours contre l'ordonnance autorisant la visite et les opérations auxquelles elle a donné lieu est la déclaration au greffe devant le Premier Président de la Cour d'Appel, éventuellement suivie d'un recours en cassation¹⁹⁸. Ce recours doit être mené rapidement¹⁹⁹ soit dans un délai de 15 jours de la remise de l'ordonnance ou du PV. Le juge administratif ne se considère pas compétent pour apprécier la régularité d'une ordonnance autorisant une visite domiciliaire même si il est compétent pour apprécier le fond de l'affaire en droit fiscal, c'est-à-dire sur la qualité des redressements qui sont la suite logique de la visite du fisc.

¹⁹⁵ CA Paris, pôle 5 - ch. 1, 1er mars 2017, n° 15/21608.

¹⁹⁶ « ENCASE » est un logiciel réservé aux enquêteurs de la DNEF (niveau BII Brigade Intervention Inter régionale) pour mener des investigations en vue de récupérer des fichiers écrasés et de sélectionner des fichiers par mots clés ou autres requêtes, acquérir des données présentes dans un volume crypté et rechercher des preuves d'une manière générale.

¹⁹⁷ Cass. Com. 29 novembre 1994, 93-15.711, Publié au bulletin.

¹⁹⁸ La CEDH a condamné la France dans un arrêt en date du 21 février 2008 (requête n° 18.497/03) dans une affaire où elle a considéré que les requérants n'avaient pas eu accès à un « tribunal » pour obtenir, à l'issue d'une procédure répondant aux exigences de l'article 6 paragraphe 1 de la Convention, une décision sur leur contestation dans la mesure où le pourvoi en cassation qui était le seul recours possible à l'époque ne permettait pas un examen des éléments de fait. La Cour de cassation s'était pourtant déjà prononcée sur les mêmes moyens de défense et les avait rejetés en considérant que le droit à un procès équitable et à un recours effectif est assuré (Cass. 2e civ. 21 avril 2005 n° 682 FS-PB, Rigat ; Cass. crim. 24 octobre 2001 n° 6730 F-D).

¹⁹⁹ *Ibidem*. Le recours avait été entrepris 16 mois après l'ordonnance. L'efficacité du contrôle de la régularité des opérations par le juge suppose sa saisine rapide.

§ 3 Rejet de comptabilité.

Le rejet de comptabilité²⁰⁰ est le pouvoir reconnu au fisc d'écarter une comptabilité jugée irrégulière et donc sans valeur probante²⁰¹. Cela permet à l'administration de procéder au redressement des bases d'imposition sur des bases extracomptables et entraîne un renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable. Celui-ci, s'il veut apporter une preuve contraire efficace aux prétentions administratives, se heurte à des données forfaitaires (calculs approximatifs, coefficients éloignés de la réalité), des indices théoriques (méthode des vins par ex. en restauration) et des présomptions tirées de l'observation de données recueillies et extrapolées²⁰². Ces présomptions peuvent résulter d'une insuffisance du taux de bénéfice brut calculé à partir des données de la comptabilité accompagnée d'autres irrégularités ou d'indices d'insincérité comme par exemple des apports de caisse inexpliqués et des écarts entre les dépenses personnelles connues de l'exploitant et les prélèvements dans l'entreprise (CE 29 juillet 1983, n° 33123, 7 e et 8 e s.-s.).

Pour éviter le rejet de comptabilité, il est nécessaire que :

- toutes les opérations y soient enregistrées sans négligences, erreurs ou lacunes de nature à la rendre impropre à son objet ;
- être appuyée des justifications permettant de contrôler ses énonciations. Ces justifications pouvant consister en factures d'achats, reçus, pièces de dépenses, copies de factures de ventes, inscriptions détaillées sur les livres ou documents comptables, concernant soit des opérations faites avec des tiers et pour lesquelles il est juridiquement ou matériellement impossible d'établir un document (achats à un particulier, ventes au détail payées comptant), soit des opérations internes à l'entreprise (retraits en espèces, virement depuis un compte bancaire, etc.).

La pièce justificative d'une vente est normalement constituée, pour le vendeur, par la copie de facture. Lorsqu'elles ne sont pas appuyées de copies de factures ou d'autres pièces justificatives, les ventes doivent, en principe, être comptabilisées d'une manière détaillée, chaque opération faisant l'objet d'une inscription distincte en comptabilité. L'article R. 123-174 du code de commerce et l'article 420-3 du plan comptable général (PCG) relatif aux obligations comptables des commerçants, permet que les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée soient récapitulées sur une pièce justificative unique. Par ailleurs, l'article 420-4 du PCG autorise la récapitulation au moins mensuelle des totaux des opérations sur le livre-journal, à la condition de conserver tous documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour.

Toutefois, ces méthodes ne permettent de justifier de l'exactitude du résultat déclaré que s'il peut être

²⁰⁰ Pour une étude approfondie, voir La valeur probante de la comptabilité de l'entreprise en droit fiscal, Thomas Pulcini, thèse, 2011, Paris Est ; Regard juridique sur les documents comptables, Julien Gasbaoui, thèse, 2012, Aix Marseille.

²⁰¹ Cf. Monique LIEBERT-CHAMPAGNE, « Notion de comptabilité probante », R.J.F. n°11, 1986.

²⁰² Une ancienne instruction de la Direction Générale des Impôts a relativement tôt installé des critères de rejet des comptabilités. D'abord, elle considère qu'une comptabilité régulière dans la forme ne peut être écartée au seul motif qu'elle révèle un écart entre son coefficient de bénéfice brut et celui d'entreprises similaires. [Ceci peut constituer néanmoins un indice de l'inscription d'une entreprise au programme de contrôle fiscal]. D'autre part, l'instruction apporte des précisions sur la notion de graves irrégularités comptables avec quelques exemples significatifs : défaut d'inventaire, balances nettement inexactes, soldes créditeurs importants du compte caisse, enregistrement non chronologique des opérations, fausses factures, etc., Instruction DGI du 6/05/1988, B.O.D.G.I. 13 L-7-88, D.F. 88, n°20-21 ID et CA 9453.

produit à l'appui des livres un relevé détaillé de nature à justifier la consistance du chiffre de recettes²⁰³.

Art.54 CGI

Les contribuables mentionnées à l'article 53 a sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration.

En outre, la disposition du 3° du I de l'article 286 du code général des impôts (CGI) qui autorise les redevables des taxes sur le chiffre d'affaires à comptabiliser globalement en fin de journée les opérations au comptant et des services rendus à des particuliers d'un montant inférieur à 76 € ne dispense pas

les intéressés de produire, conformément à l'article 54 du CGI, les pièces détaillées de nature à justifier du montant desdites recettes²⁰⁴. La distinction doit être opérée entre les règlements par chèques et les règlements en espèces.²⁰⁵ Cette jurisprudence a encore été renouvelée en 2018²⁰⁶.

Toutefois, pour tenir compte des conditions d'exercice du commerce de détail, lorsque la multiplicité et le rythme élevé des ventes de faible montant font pratiquement obstacle à la tenue d'une main courante, il est admis que l'enregistrement global des recettes en fin de journée ne suffise pas à lui seul à faire écarter la comptabilité présentée. Mais à condition toutefois que celle-ci soit, par ailleurs, bien tenue et que les résultats -et notamment le bénéfice brut- qu'elle accuse soient en rapport avec l'importance et la production apparente de l'entreprise.

Pour apprécier si cette condition se trouve ou non remplie, il ne doit pas être fait référence à des pourcentages de bénéfice uniformes pour toutes les entreprises appartenant à une même branche professionnelle, mais il convient de prendre en considération les circonstances propres à chaque affaire, sous réserve bien entendu que le contribuable intéressé fournisse à cet égard des éléments suffisants d'appréciation.

Mais il va de soi que, si l'entreprise utilise une caisse enregistreuse ou recourt à des fiches de caisse, le fait de n'avoir pas conservé ces fiches ou les rouleaux des caisses enregistreuses peut constituer, en l'absence d'une main courante correctement remplie, l'un des motifs du rejet de la comptabilité.

Par ailleurs, en l'absence d'autres pièces, telles que bandes enregistreuses de caisse ou doubles de notes de

²⁰³ Pour un ex. voir Cour administrative d'appel de Bordeaux, 1e chambre, du 1 juin 1993, 91BX00956, inédit au recueil Lebon ; Cour Administrative d'Appel de Bordeaux, 3ème chambre (formation à 3), 22 décembre 2009, 08BX02109, Inédit au recueil Lebon.

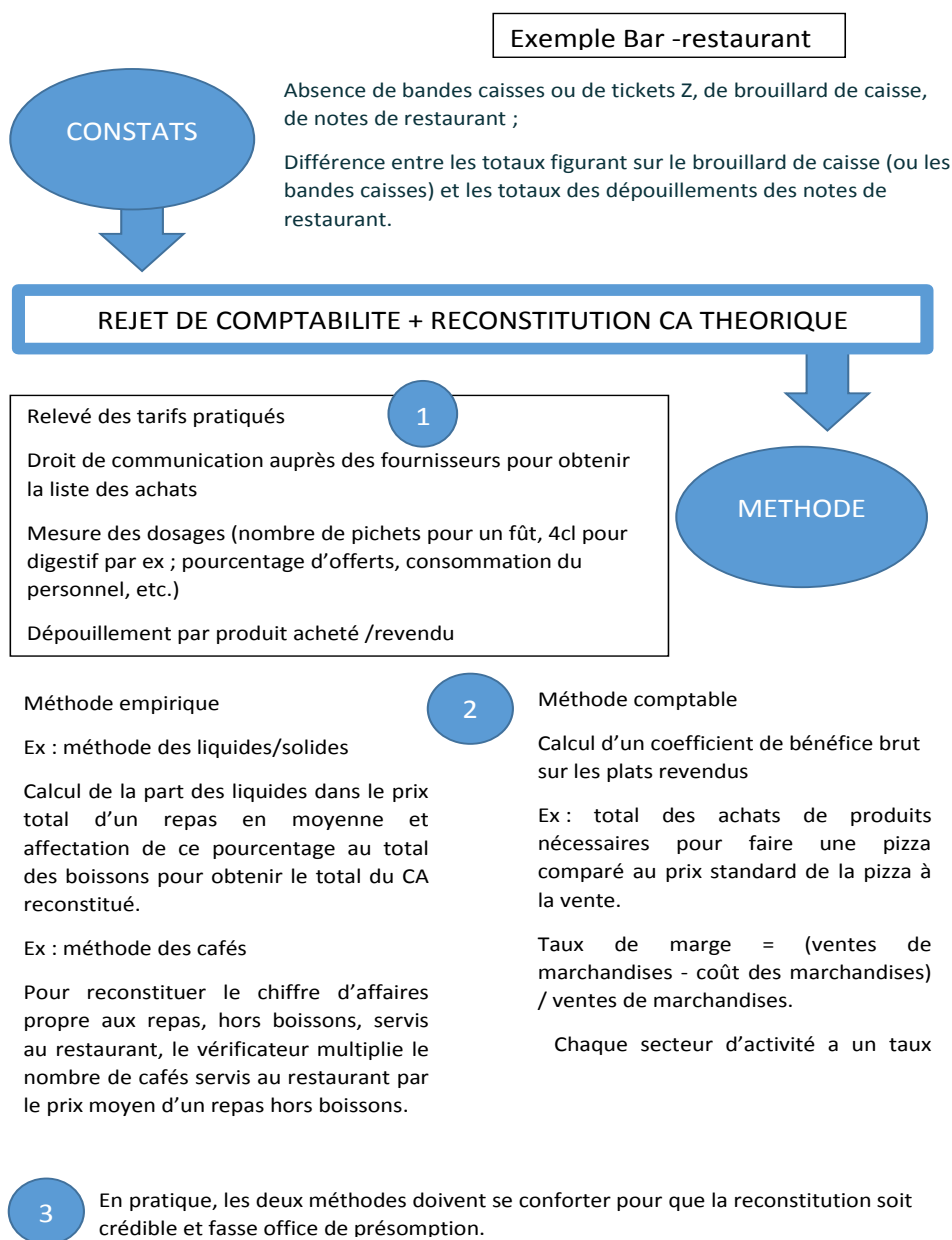
²⁰⁴ CE, arrêt du 29 avril 1964 n° 59318, RO, p. 83 et CE, arrêt du 19 novembre 1969, n° 74335 ; la comptabilisation globale en fin de journée des recettes non appuyées de justificatifs est sanctionnée, CAA Lyon 17 avril 1996, n° 94-1257, 4 e ch., SARL Mélody.

²⁰⁵ CE 17 novembre 1997 n° 145295, 9 e et 8 e s.-s., SA Hôtel Le National ; CE 9 novembre 1994 n° 129632, 8 e et 9 e s.-s., SARL Les Peintres de Paris.

²⁰⁶ CAA de LYON, SARL L'Emile Brochettes Dijon, 2ème chambre - formation à 3, 06/11/2018, 17LY01879, Inédit au recueil Lebon. Si les dispositions du 3° du I de l'article 286 du CDI prévoient que les opérations au comptant d'un montant unitaire inférieur à 76 euros peuvent être inscrites globalement en comptabilité à la fin de chaque journée, ces dispositions ne dispensent pas pour autant les contribuables de l'obligation de produire les pièces justificatives de l'exactitude de leurs recettes ainsi globalisées, tels que les bandes de caisse enregistreuse, les fiches de caisse ou les livres brouillards. Ces pièces sont indispensables pour justifier de l'exactitude des résultats au sens des dispositions précitées de l'article 54 du CGI. La seule présentation des tickets Z totalisant les recettes journalières générés par la caisse enregistreuse pour les sommes inférieures à 76 € est insuffisante.

clients, le « livre des pourboires » du personnel ne peut tenir lieu, dans un restaurant, de pièce justificative des recettes journalières²⁰⁷.

§ 4 Reconstitution du chiffre d'affaires.



En matière de reconstitution de chiffre d'affaires, le problème pour le contribuable est autant celui d'un droit de la preuve que l'existence d'un droit à la preuve. En effet, il faut que la preuve²⁰⁸ puisse être donnée mais aussi reçue. Lorsque l'administration, en tant que partie civile décide du déclenchement de l'action publique (citation directe, plainte avec constitution de partie civile), elle doit apporter la preuve des faits allégués contre le contribuable. Cette preuve réside dans la notification de redressements dûment motivée. On ne fait somme toute ici que d'appliquer devant la juridiction administrative un principe reconnu en procédure civile : *"Il incombe à chaque partie de prouver conformément à la loi les faits nécessaires au succès de sa prétention"*

²⁰⁷ CE, arrêt du 30 octobre 1989, n° 57494, CE, arrêt du 30 octobre 1989, n° 57496 et CE, arrêt du 30 octobre 1989, n° 57497.

²⁰⁸ « la preuve est la clé du succès, c'est en tout cas la clé du procès », Encyclopédie Dalloz, Contentieux administratif II, « Preuve », p.2. Un document intéressant à lire malgré son ancienneté reste la thèse de M.-C. BERGERES, « Le principe des droits de la défense en droit fiscal », Bordeaux, 1975. De même la thèse de Pierre PACTET, « Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative », Paris 1952.

– art.9 CPC-. Le droit à la preuve est consacré par les articles 1315 à 1368 du Code civil, et il comprend toutes les facettes de l'administration de la preuve en justice. En droit fiscal, comme en toute matière juridique, il convient de lier le problème de la preuve sous deux aspects complémentaires : la charge de la preuve (qui doit prouver quoi ?) et l'administration de la preuve (comment prouver ?). Le principe de base est l'attribution de la charge de la preuve à l'administration fiscale (art. L 192 LPF) mais il y a renversement de la charge de la preuve lorsque le contribuable a manqué à ses obligations déclaratives ou comptables. Il paraît évident que l'inexistence d'une comptabilité sérieuse constitue une carence grave au même titre qu'un logiciel de caisse acceptant des irrégularités.

En matière pénale, la preuve est admise dès lors qu'elle a été contradictoirement discutée –art.427 CPP- et lorsque l'administration impose les résultats de son contrôle fiscal dans la cadre de la taxation d'office, si le droit fiscal est respecté, le droit pénal l'est nécessairement moins faute de débat contradictoire dans la procédure de redressement. L'administration conseille néanmoins à ses agents de faire une évaluation au plus juste des bases d'imposition en cas de taxation d'office mais la course au rendement fiscal des opérations de vérification entreprises et la tendance à viser la moyenne régionale ou départementale des droits redressés peuvent néanmoins avoir un effet négatif²⁰⁹. En fait, l'administration établit la preuve du droit qu'elle possède à taxer d'office alors que le contribuable tend à prouver un fait qui est l'exagération des bases retenues. La difficulté se résout en pratique assez facilement lorsque le contribuable doit tenir une comptabilité car il doit toujours être en mesure de justifier les écritures passées dans leur principe et leur montant et l'administration reste tenue de la preuve du recours régulier à la procédure d'office.

Reconstitution de recettes et logiciel de caisse. Evidemment plus le nombre de produits est important, plus la reconstitution est longue et compliquée, ce qui explique que cette technique n'est pas forcément appréciée des vérificateurs tenus par leur hiérarchie à un certain nombre de contrôles sur l'année (12 à 14). La participation du contribuable aux différentes phases d'évaluation permet de renseigner utilement l'inspecteur pour une approche aussi réaliste que possible mais il est souvent nécessaire de discuter jusqu'à la fin les bases du redressement fiscal. La réunion de fin de contrôle fiscal est extrêmement importante à ce titre.

Le logiciel de caisse utilisé peut par ailleurs être plus ou moins sophistiqué quant à la désignation précise des produits (ex : catégorie « vin » simplement où toutes les ventes de vin sont mélangées ou distinction entre « apéritif », « vin de table », « dégustation », « champagne », « digestif », etc. et même chose pour les autres produits). Loin de simplement gérer l'encaissement, le logiciel de caisse s'adapte à l'activité de l'entreprise grâce à sa richesse fonctionnelle et la souplesse de son paramétrage. Il ne faut pas oublier que les statistiques qu'il peut fournir sont un élément de preuve de l'activité réelle.

²⁰⁹ Cet « effet vérificateur » est souvent amplifié par un « effet chef de brigade ». La prime dite de rendement de l'un comme de l'autre n'est pas directement proportionnelle aux montants des redressements notifiés - contrairement à ce qui est parfois avancé - mais en tient compte indirectement. Un vérificateur qui rendrait des rapports de contrôle fiscal « néant » signalant une absence de redressements, vérification dite conforme, ne se voit pas attribuer une prime moyenne. De même, si la moyenne des redressements qu'il a effectués est inférieure à la moyenne départementale ou régionale suivant le service dont il relève. Cela traduit en effet pour la hiérarchie, son manque de perspicacité dans le choix des entreprises vérifiées, voire dans sa méthode de contrôle. L'administration fiscale est en train de mettre en place un complément indemnitaire annuel (CIA), facultatif, dont l'objectif est de valoriser la manière de servir et l'engagement professionnel. Ce projet risque d'accentuer quelques effets pervers. Il est mis en place dans le cadre du nouveau Régime indemnitaire des fonctionnaires de l'État (RIFSEEP) installé par le décret n° 2014-513 du 20 mai 2014.

Si le logiciel permet la gestion des devis et des commandes, il peut fournir des éléments intéressants au vérificateur sur la détermination de la marge²¹⁰ et sur les possibilités de l'entreprise quant au recouvrement de l'impôt. Les taux de marge diffèrent selon la taille des entreprises et les secteurs économiques. Chaque branche professionnelle²¹¹ produit ses statistiques.

Les ressources du logiciel peuvent aussi donner des indications sur la justification des remises (possibilité d'afficher le % de remise ou le montant sur le ticket de caisse) par le vendeur et le suivi des modifications de prix (soldes, promotions, ventes privées), éléments pouvant établir la faiblesse d'une marge par rapport au secteur d'activité de la profession par exemple. La traçabilité des tickets supprimés est également importante à ce titre. Le logiciel frauduleux²¹² peut lui-même retracer la liste des tickets de caisse supprimés avec la valeur correspondante et fournir ainsi le montant des redressements fiscaux. L'administration peut alors simplement déterminer le chiffre d'affaires en y intégrant le montant des opérations supprimées, identifiées à partir du fichier du logiciel comptable retraçant la liste de ces suppressions.

Illustration par une jurisprudence²¹³ intéressante. Un contribuable a vu reconstituer ses recettes selon la procédure contradictoire et infliger des rappels TVA et impôt sur les bénéfices déclarés au titre de deux exercices vérifiés. Les motifs de rejet de la comptabilité sont la pratique d'un enregistrement global en comptabilité des recettes journalières en les arrondissant à la dizaine d'euros près et la non présentation des bandes de caisses enregistreuses journalières, dites " tickets Z ", de nature à justifier le détail de ses recettes respectivement réalisées au bar et au restaurant. En se bornant à fournir des bandes de caisses, dites " tickets X ", n'indiquant que le total quotidien des recettes et sans mention du mode de paiement, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations, d'autant que le vérificateur a également relevé l'absence d'inventaire des stocks.

Néanmoins, le contribuable a obtenu de la Cour administrative d'appel une décharge de ses impositions car il a pu démontrer l'exagération des bases d'imposition retenues par le vérificateur alors même que les chiffres avaient déjà été examinés par la Commission départementale et l'interlocuteur départemental. En effet, le contribuable démontre que les " tickets X " d'un mois donné, éléments que le vérificateur a lui-

²¹⁰ Définition selon l'activité. Les numéros de compte du PCG figurent entre parenthèses.

□ Pour une entreprise de négoce, la marge commerciale = ventes de marchandises – coût d'achat des marchandises vendues ; soit Ventes de marchandises = chiffre d'affaires HT (compte 707) diminué du Coût d'achats des marchandises vendues = achats de marchandises (compte 607) + frais accessoires d'achats de marchandises (6087) ± variation des stocks (6037) – rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de marchandises (6097).

□ Pour une entreprise de fabrication, la marge de production = production de l'exercice – coût de production des produits vendus ; soit Production de l'exercice = production vendue (701, 702, 703) ± variation des stocks de produits (7135) diminuée du coût de production des produits = achats de matières premières (601) + autres approvisionnements (602) + frais accessoires d'achats de matières et d'autres approvisionnements (6081, 6082) ± variation des stocks de matières premières et d'approvisionnements (6031, 6032) – rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de matières et d'autres approvisionnements (6091, 6092).

□ Pour une entreprise de services, la Marge = prestations de l'exercice – coût de la réalisation des prestations ; soit Prestations de l'exercice = prestations de services (706) ± variation des en-cours de prestations de services (71345) diminué du Coût de réalisation des prestations = achats d'études et de prestations de services (604) + frais accessoires sur achats d'études et de prestations (6084) – rabais, remises et ristournes obtenus sur achats d'études et de prestations de services (6094).

²¹¹ Voir par exemple le site <https://www.cgaction.fr/services-centre-de-gestion-agree/statistiques-professionnelles>

²¹² CAA Douai, 2e ch. - formation à 3, 3 oct. 2017, n° 16DA00823 -16DA00824-16DA00825.

²¹³ CAA Versailles, 6e ch., 11 mai 2017, n° 15VE00191.

même utilisés pour opérer la reconstitution contestée, font apparaître, sur chaque journée, un prix moyen du couvert qui permet d'établir, une fois extourné le prix des boissons correspondantes, un prix moyen du repas hors-boisson de 14,52 euros, chiffre qui correspond aux tarifs et prix de menu pratiqués par l'établissement. Celui-ci présente en effet à ses clients une " formule express " (entrée-plat-dessert) à 10,80 euros. Le prix moyen de 19 euros finalement retenu par l'administration s'en écartant significativement pour des raisons inexplicables, la Cour sanctionne l'administration.

En définitive, le contribuable doit toujours veiller à ne pas seulement présenter des allégations mais vraiment donner des précisions suffisantes pour permettre au tribunal d'en apprécier la portée.

Entreprise utilisant un logiciel informatique de caisse et garantie des droits du contribuable. Il a été jugé²¹⁴ que même si un logiciel de caisse n'est pas connecté au progiciel de comptabilité générale de l'entreprise, le contrôle de la caisse se rattache à la vérification de la comptabilité informatisée. Dès lors, le vérificateur qui consulte mais surtout analyse, à l'aide des fonctionnalités des applications, les données contenues dans les fichiers des logiciels et procède à des traitements informatiques, doit respecter les garanties accordées au contribuable au sens du deuxième alinéa de l'article L 13 LPF sans qu'y fasse obstacle la seule circonstance que le logiciel de caisse n'est pas connecté au progiciel de comptabilité. Le vérificateur ne peut procéder de façon régulière à des traitements sans informer préalablement l'entreprise des différentes options offertes par les dispositions de l'article L. 47 A du LPF et sans lui indiquer, dans la notification de redressements, conformément aux dispositions de l'article L. 57 du même livre, la nature des traitements effectués.

Sous-section 2 La programmation du contrôle.

D'une part, si une entreprise qui installe des logiciels, les distribue ou les édite fait l'objet d'un contrôle fiscal, ce n'est pas par hasard. D'autre part, l'entreprise qui utilise les logiciels de caisse, de comptabilité ou de gestion est de moins en moins vérifiée par hasard, le contrôle des comptabilités à distance ayant fait une entrée récente dans l'arsenal juridique. Le contrôle à distance pourra être généré par l'administration sur des critères externes à une infraction sur les logiciels de caisse mais aussi à partir du constat de manquements à cette législation. En effet, le contrôle du certificat ou de l'attestation pourra déboucher sur un contrôle à distance qui pourra lui-même induire un contrôle fiscal sur place.

§ 1 Le contrôle de l'entreprise fournisseur de logiciel et de l'entreprise utilisatrice.

Il faut savoir qu'une vérification de comptabilité est programmée²¹⁵ compte tenu des résultats de la recherche de renseignements fournis par des BCR²¹⁶ ou des aviseurs mais également à partir des propres constatations de terrain effectués par les inspecteurs en charge de la gestion d'une entreprise selon son implantation géographique. Des critères généraux et spécifiques sont fixés par la Direction Générale, adap-

²¹⁴ CE, 10e et 9e ss-sect. réunies, 24 août 2011, n° 318144, n° 318144, SARL LE SAINT LOUIS ; Revue de jurisprudence fiscale Francis Lefebvre 11/11 n° 1176.

²¹⁵ Pour davantage de détails, voir l'article de David Philippe, Le contrôle fiscal externe vu par le vérificateur, <http://www.village-justice.com>.

²¹⁶ BCR Brigade de contrôle et de recherche. Les BCR ont pour missions de procéder à des contrôles matériels et à des opérations de recoupements et apportent leur appui tactique aux vérificateurs. Elles disposent du droit d'enquête et mettent en œuvre la flagrance fiscale.

tés ou complétés au plan interrégional grâce aux Plans Interrégionaux de contrôle fiscal (PICF) puis déclinés de nouveau au niveau local. L'administrateur des finances publiques chargé d'une Direction Interrégionale (DIRCOFI ou DISCOFI) ou l'administrateur départemental des Finances Publiques arrête par structure (pôle I.C.E.²¹⁷, brigade) un programme annuel par agent vérificateur avec la collaboration du chef de brigade ou du responsable de l'I.C.E. ou du P.C.E.²¹⁸. Si les entreprises sont vérifiées par une structure départementale, interrégionale ou nationale selon l'importance de leur chiffre d'affaires, des dérogations entre services compétents peuvent intervenir. Seules les dispositions de l'article 350 terdécies ann. III au CGI sont, en matière de compétences, opposables à l'administration (compétence géographique et en fonction du grade).

Différentes procédures de recherche de renseignements peuvent être à l'origine du contrôle et sans les citer toutes, on peut retenir le droit d'enquête L80 F (impôt), le droit d'enquête L80 I (douane), le droit de visite L16 B, le droit de contrôle à la circulation L80 J (TVA I), la procédure éco. L 450-3 et L 450-4 code de commerce, le contrôle des billetteries L26, le droit de contrôle des entrepôts L80 K, le droit de communication L. 81 à L. 102 AA, le droit de communication art. L96 G, le droit de visite L38. Les renseignements peuvent aussi être obtenus par la DGFIP depuis la Justice (art. 101 LPF).

Les modalités de sélection d'une entreprise peuvent situer leur origine dans les renseignements obtenus mais aussi par analyse du dossier en interne à partir d'une grille d'analyse risque ou d'un contrôle corrélié entre plusieurs entreprises entre elles ou avec leurs dirigeants. L'analyse risque est un concept relativement ancien utilisé surtout pour le remboursement de crédit TVA et qui trouve maintenant un espace plus important avec le datamining, d'esprit plus général puisqu'il met en œuvre tout le datawarehousing de la DGFIP. Grâce à ces recoupements, des anomalies sont présumées dans les charges ou les produits, dans les provisions ou les amortissements, des minorations de recettes peuvent également être supposées.

Tous les critères sont évidemment possibles pour engager un contrôle mais il faut noter que des situations particulières ou des motifs purement fiscaux peuvent attirer l'attention. A titre d'exemples de la première catégorie, on peut citer l'instruction d'une demande de remboursement TVA, le fait que l'entreprise n'ait encore jamais été vérifiée ou qu'elle a son siège à une adresse de domiciliation. D'autres indices peuvent compléter le besoin de contrôler : l'appartenance à un groupe informel dont des entités ont été vérifiées avec de forts redressements, la présence d'un cabinet comptable présumé déficient, le contrôle de l'ISF d'un dirigeant. Le droit de communication exercé chez un éditeur de logiciel ou un distributeur peut bien entendu générer toute une série de contrôles fiscaux chez ses clients.

Parmi les motifs fiscaux qui aiguissent la curiosité du vérificateur, on trouve des éléments simples que le contribuable pourrait éviter de mettre en avant s'il ne voulait pas se signaler : défaillance déclarative ou présence de TVA au passif par exemple.

²¹⁷ ICE Inspection de contrôle et d'expertise.

²¹⁸ Les ICE peuvent être regroupées en pôle de contrôle et d'expertise (PCE)

La préparation du contrôle.

La préparation d'un contrôle fiscal utilise plusieurs logiciels qui permettent de cerner l'entreprise dans son ensemble. Le vérificateur fait appel à chacun d'eux pour se faire une opinion sur l'entreprise. Il est aidé dans la tenue du dossier de vérification par l'application RIALTO²¹⁹.

- TSE (transparence des structures écrans)
- Compte fiscal des particuliers (ADONIS)
- Compte fiscal des professionnels ADELIE (accès aux dossiers électroniques des entreprises)
- Fichier informatisé des comptes bancaires (FICOBA)
- Consultation des services du recouvrement pour connaître le risque d'insolvabilité et les arriérés d'impôts impayés (MEDOC, MIRIAM, RSP)
- Utilisation de METHODODO

TSE est une base nationale retraçant les liens d'associé ou de dirigeant entre les personnes physiques et morales, outil comparable à la cartographie donnée par Infogreffe. C'est une base de données alimentée par tous les actes déposés auprès des services fiscaux au moment de l'enregistrement des actes de sociétés.

ADONIS est une base nationale de consultation regroupant l'ensemble des éléments d'assiette et de paiement des impôts personnels et rassemblant les documents fiscaux concernant l'impôt sur le revenu, la taxe d'habitation, la taxe foncière et les contributions sociales ainsi que les tiers déclarants (données issues des DADS notamment). Elle permet

aux agents de la DGFIP d'avoir une vision d'ensemble de la situation fiscale d'un contribuable personne physique (y compris les TH et TF secondaires de la personne).

ADELIE regroupe toutes les déclarations déposées par les entreprises, bilans et comptes de résultat notamment.

METHODO est un outil méthodologique informatisé d'aide à la vérification qui permet aux vérificateurs d'effectuer un diagnostic à partir du recensement des risques propres à chacun des quatre domaines d'investigation : juridique, économique, comptable et fiscal.

Le datawarehousing fiscal. Le datawarehousing²²⁰ concept est l'accumulation de masse des données concernant les redevables de l'impôt, couplée avec la corroboration des informations par des systèmes experts permettant la mise en évidence d'écarts susceptibles de révéler une fraude. L'exemple le plus simple et le premier mis en œuvre fut l'application visant à comparer les revenus déclarés par les entreprises à leurs salariés (DADS) avec les revenus que ceux-ci déclarent au fisc.

²¹⁹ Cf. Fichier Rialto : le big brother de l'administration fiscale, Fiscalonline, article du 29 janv-2011 à propos des arrêtés du 28 janvier 2011 et du 11 avril 2006.

²²⁰ C'est avec le projet SAFARI que l'INSEE envisage dans les années 70 d'informatiser le répertoire national d'identification des personnes, et d'instaurer un identifiant unique qui pourrait servir aux services fiscaux. Ce projet suscite un tollé dans l'opinion publique et la CNIL est créée par la loi N° 78-17 du 6 janvier 1978, relative à l'informatique et aux libertés. Depuis, la création de diverses tranches de projets informatiques a été autorisée et peu à peu, ils se trouvent tous reliés les uns aux autres. Le projet COPERNIC constitue la forme la plus aboutie pour l'instant.

Le datawarehousing permet le datamining dans une seconde étape. C'est ce qui se passe avec l'administration fiscale actuellement où après avoir accumulé les données concernant les entreprises et les dirigeants, à la fois en termes de revenus et de patrimoine, il s'agit maintenant de « matcher » des personnes physiques ou morales pour les inscrire dans un programme de contrôle.

En 2001, un Entrepôt de données dédié aux études fiscales nationales (Eden), ayant pour vocation la programmation et l'analyse décisionnelle en matière de contrôle fiscal a été mis à disposition de la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF). Fin 2013, la CNIL a rendu un avis positif qui a permis à la DGFIP d'étendre le système Eden, renommé en "Entrepôt de données dédié aux études fiscales nationales et internationales", à de nouvelles modalités de fraude fiscale. Des données issues de 19 applications, portant sur la fiscalité personnelle et professionnelle des contribuables, sont déversées dans l'entrepôt. En 2014, la Cnil a donné son accord à la mise en place d'un traitement de données appelé Ciblage de la fraude et valorisation des requêtes (CFVR). D'ores et déjà, les statistiques et les algorithmes associés pointent les entreprises et les particuliers pour identifier des comportements suspects.

Le 14 septembre 2016, le Comité national de lutte contre la fraude (CNLF) a adopté un plan national pluriannuel de lutte contre la fraude 2016-2018 dont l'un des axes est l'optimisation de la gestion et la sécurisation de l'information numérique, rubrique au titre de laquelle les logiciels de caisse sont pointés.

§ 2 Le contrôle sur place de la comptabilité.

Les formes sur place de la vérification de comptabilité sont :

- La vérification de comptabilité générale (la situation fiscale de l'entreprise est vérifiée au regard de tous les impôts),
- La vérification de comptabilité ponctuelle (seul un point ou un impôt déterminé de la situation fiscale de l'entreprise est vérifié),

La vérification de l'entreprise peut être étendue au contrôle de la situation fiscale du dirigeant. Il s'agit d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP). Dans les cas de dissimulation de recettes taxables, le fisc cherche évidemment à savoir à qui ces rentrées monétaires ont profité.

Les phases, dont l'enchaînement total peut durer très longtemps, peuvent être brièvement résumées de la façon suivante :

- 1 – Préparation de la vérification de comptabilité par le vérificateur avant tout contact avec l'entreprise ;
- 2 – Envoi d'un avis de vérification de comptabilité où l'administration précise les années qui vont être soumises au contrôle ; un délai est accordé avant la première visite mais le contrôle peut être inopiné ;
- 3 – Réalisation des opérations de vérification (visite de l'entreprise, examen des processus comptables, contrôle de forme des documents comptables, recoupements, contrôles matériels, analyse des documents juridiques) ;
- 4 – Tenue d'une réunion de synthèse en présence du vérificateur, du représentant de l'entreprise et de son conseil ;
- 5 – Établissement d'un rapport par le vérificateur et transmission à sa hiérarchie ; le rapport indique les propositions de rectifications notifiées à l'entreprise, initiales et abandonnées ;
- 6 – Conclusion du contrôle par l'envoi d'une proposition motivée de rectification ;
- 7 – Réponse de l'entreprise dans les 30 jours (acceptation ou refus et observations) ;

8 – Nouvelle réponse motivée de l'administration (rejet des observations de l'entreprise, abandon de redressements) ;

9 – Demande d'entretien avec le chef de brigade puis l'interlocuteur départemental ;

10 – Éventuelle saisine par l'entreprise de la commission départementale ou nationale ;

11 – Mise en recouvrement des impositions supplémentaires (après émission de l'avis par la commission, le cas échéant) ;

12 – Réclamation déposée auprès de l'administration puis recours devant le Tribunal Administratif si le différend persiste entre l'administration et l'entreprise.

La vérification de comptabilité est une procédure assez longue et complexe en pratique. Le chef d'entreprise doit s'en préoccuper activement afin, sur le fond, de discuter pied à pied les chefs de redressement au fur et à mesure qu'ils lui sont signalés et déceler, en la forme, un éventuel vice de procédure. De nombreux contrôles n'aboutissent pas sur des questions de pure forme ou de procédure²²¹, que la décision soit prise au niveau hiérarchique ou au niveau juridictionnel.

La transaction peut enfin être envisagée mais elle n'interviendra jamais sur les droits et ne concernera qu'une partie des pénalités. Un échelonnement de paiement pourra alors être obtenu par le contribuable. L'administration n'accorde pas de transaction si elle envisage des poursuites pénales.

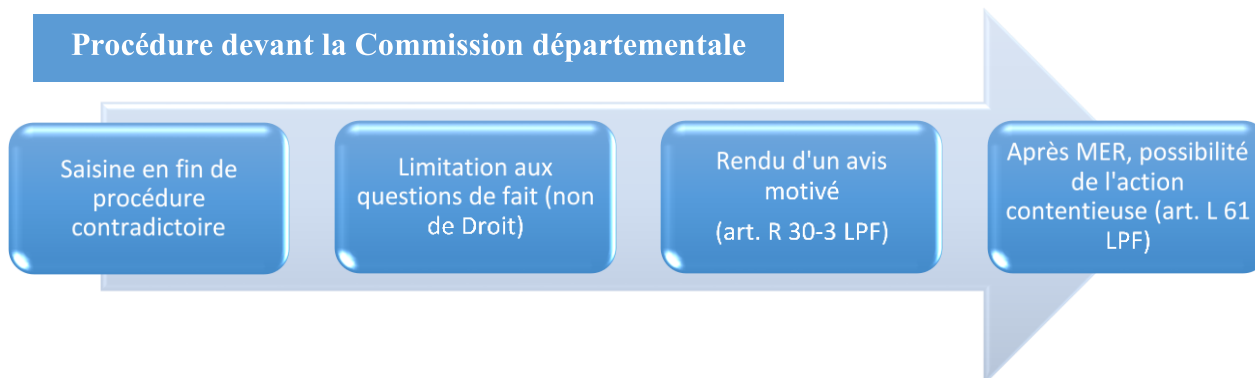
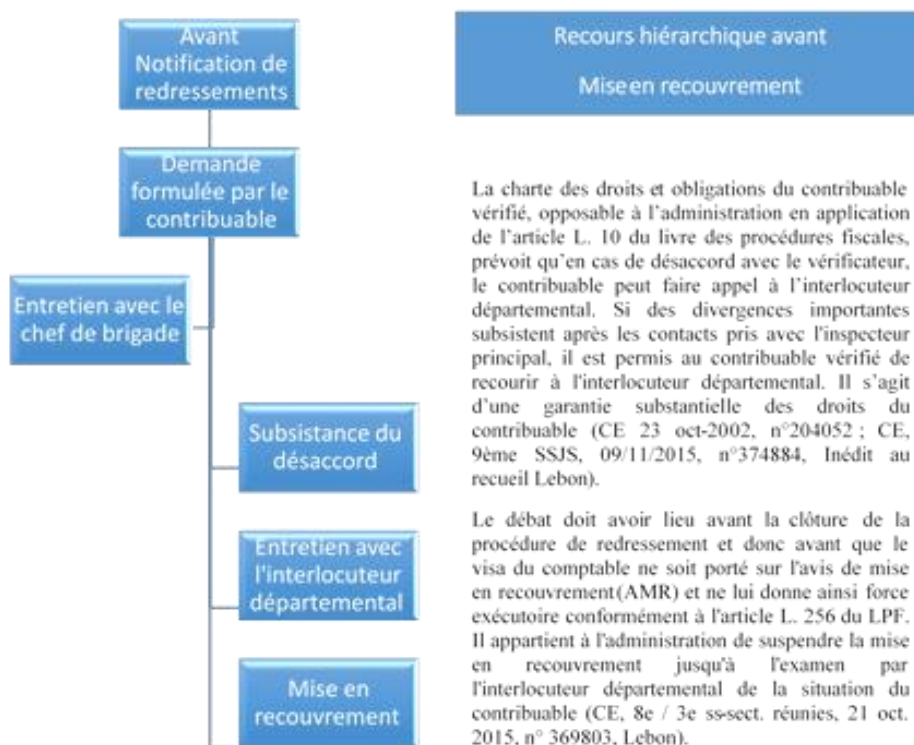
Etant donné les délais inhérents aux différentes phases de la procédure, le contribuable peut vouloir les utiliser comme manœuvres dilatoires. En effet, il y a de nombreux mois qui peuvent séparer le temps du contrôle sur place et l'échéance du paiement effectif. Pour ce faire, la saisine de la Commission départementale peut être entreprise. Mais un moyen plus radical d'échapper à l'impôt issu d'un redressement consiste pour une société à déposer le bilan. Les droits redressés restent dus ainsi que les pénalités pour manœuvres frauduleuses (abandon des pénalités de retard²²²) puisque le fisc déclarera ses créances au liquidateur mais, de facto, l'impôt ne sera pas payé. Cette attitude peut enclencher la réaction du fisc par l'emploi de l'art. L 267 LPF (Cf. *in fine*).

Pour illustrer les points 9 (recours hiérarchique) et 10 (commission départementale), quelques précisions complémentaires s'imposent.

Le recours hiérarchique s'exerce avant la mise en recouvrement quand le dialogue avec le vérificateur est difficile. Il ne faut pas hésiter à l'utiliser avec l'appui du conseil de l'entreprise.

²²¹ Les vices de procédure commis pendant la période de vérification de l'entreprise, considérés comme substantiels, entraînent la décharge des impositions. Celle-ci est parfois rattrapée par une nouvelle proposition de rectification si les délais ne s'y opposent pas mais une nouvelle vérification pour la même période et les mêmes impôts (article L 51 du LPF) est impossible. Exemples : impossibilité de recourir à l'assistance d'un conseil du fait du délai intervenu entre la réception de l'avis de vérification et la date de la première intervention, inobservation du délai de trois mois limitant la durée de certaines vérifications, absence de débat oral et contradictoire.

²²² Les frais de poursuites et certaines pénalités fiscales doivent faire l'objet d'une remise en application de l'article 1756, I, du CGI.



La Commission départementale des Impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires siège dans le même ressort territorial que celui du Tribunal administratif. Elle rend des avis consultatifs sur des questions de fait pour essayer de faciliter la résolution de désaccords entre l'administration et le contribuable. L'avis n'a pas d'incidence sur la charge de la preuve depuis 1987 mais, par exception, lorsque la comptabilité est entachée de graves irrégularités et que l'impôt a été établi conformément à l'avis de la Commission, la charge de la preuve incombe au contribuable (art. L 92 LPF).

§ 3 Le contrôle à distance des comptabilités informatisées.

L'article 14 de la loi n°2016-1918²²³ du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 a créé le contrôle à distance des comptabilités informatisées. Il s'agit d'un mode alternatif de contrôle des comptabilités²²⁴ qui concernerait actuellement environ 700 entreprises. Le contrôle sur place dans l'entreprise est remplacé par un contrôle à distance limité à des investigations du FEC - fichier des écritures comptables-. L'Ordre des experts comptables est très actif sur la préparation des entreprises au contrôle informatisé et la lecture des guides²²⁵ sur le thème permet de bien comprendre de quoi il s'agit.

Etant donné ses caractéristiques, l'examen de contrôle depuis le bureau (ECB) ne doit pas être compris comme un substitut au contrôle sur place vécu comme une relâche administrative dans la lutte contre la fraude mais plutôt comme un moyen de pression sur les entreprises afin de standardiser les comptabilités privées et d'assurer un minimum de cohérence dans les liaisons comptabilité/fiscalité sur toutes les entreprises susceptibles de faire l'objet d'investigations plus fines. L'administration a recours à cette procédure plutôt qu'à une vérification de comptabilité si elle considère a priori qu'il n'est pas nécessaire d'effectuer des investigations sur place au regard des enjeux et de la typologie de l'entreprise. Dans un premier temps, le vérificateur analyse en effet la cohérence comptable avec la liasse fiscale. Il met ensuite en œuvre des scripts et fournit des pistes de contrôle. L'analyse des scripts mis en œuvre par l'administration permet enfin à l'entreprise de discuter des éventuelles incohérences dans la logique sous-jacente à l'écriture du script et ainsi d'éviter des redressements.

A défaut de transmission de leur comptabilité dans les délais, les contribuables s'exposent à une amende de 5 000 € (CGI art. 1729 D).

Les garanties et les modalités de procédure de l'ECB sont identiques à la vérification de comptabilité ordinaire. La procédure de régularisation prévue à l'article L 62 du LPF est ouverte à l'examen de comptabilité, le contribuable devant faire sa demande de régularisation dans les trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification et non pas avant toute proposition de rectification comme en matière de vérification de comptabilité.

L'ECB tient de la vérification ponctuelle et de la vérification limitée par des enjeux en limitant le contrôle ainsi rationalisé et limité à certaines pistes d'audit. D'ailleurs, dès l'engagement du contrôle, si le contribuable ne respecte pas ses obligations, l'administration peut l'informer que l'examen de comptabilité est annulé (LPF, art. L. 47 AA, 2) et engager une vérification de comptabilité sur place. Il appartient à l'entreprise d'être ensuite vigilante sur la précision apportée par l'administration quant aux traitements informatiques opérés²²⁶ et à nourrir le débat oral et contradictoire qui prendra de fait souvent la forme d'un échange de mails.

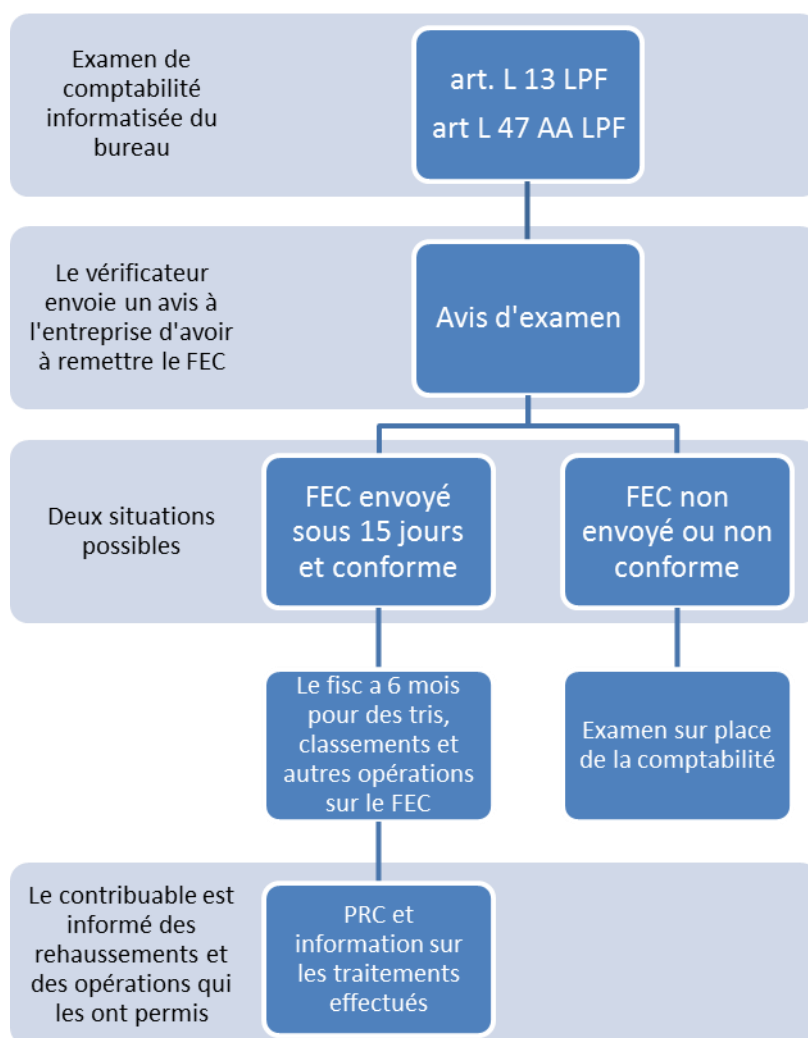
²²³ Codifié à l'article L 13G et L 47 AA du Livre des Procédures Fiscales.

²²⁴ Cf. Petites Affiches, sept.2017, P. Cochetoux, Contrôle fiscal : vers une autre informatique liée aux réorganisations au sein de la DGFIP.

²²⁵ Voir Cahier n°20, Le contrôle fiscal informatisé : comment s'y préparer ?, L'académie des sciences techniques comptables financières, 2011.

²²⁶ CE n°386459, 18 janvier 2017, Sté Carlotta et CE, 10ème et 9ème sous-sections réunies, n° 318144, 24 août 2011. Voir également « L'analyse d'un logiciel de caisse peut constituer une vérification de comptabilité informatisée », CE 24 août 2011 n° 318144 ; Revue de jurisprudence fiscale Francis Lefebvre 11/11 n° 1176.

La rencontre présentielle est néanmoins privilégiée en cas de demande de l'entreprise même si l'impôt est portable et non quérable car après tout, tant que la créance n'est pas liquidée, il est logique qu'elle naisse au siège de l'entreprise obligée.



Section 2 La vérification des comptabilités informatisées

Sous-section 1 Le respect des normes

§ 1 Le rôle du vérificateur.

Rôle des vérificateurs spécialisés en informatique. Les brigades de vérification des comptabilités informatisées (BVCI) sont une des structures du contrôle fiscal, appartenant à la Direction des Vérifications nationales et internationales (DVNI²²⁷). Les BVCI sont composées d'auditeurs informaticiens²²⁸ : des inspecteurs des finances publiques ayant en plus la qualification d'analyste.

Ils interviennent sur demande et en appui des vérificateurs²²⁹ lorsque l'état ou la complexité de l'infrastructure informatique de l'entreprise contrôlée le nécessite.

Il s'agit pour l'auditeur en appui du vérificateur :

- De contrôler la réalité des chiffres issus des déclarations et de la comptabilité ;
- De s'assurer que les logiciels utilisés par l'entreprise fonctionnent dans le respect des dispositions relatives à la tenue de la comptabilité par un outil informatique (Article L13 IV²³⁰ du LPF) ;
- D'utiliser simplement les données et les moyens techniques de l'informatique de l'entreprise contrôlée aux fins des opérations de vérification comptable et fiscale.

Par application combinée des dispositions des articles L. 102 B du LPF et 54 CGI, si l'original de chaque document obligatoire (livre comptable, inventaire ou pièce de recettes et de dépenses, par exemple) a été établi par un procédé informatique, ces documents informatiques immatériels doivent être conservés et présentés sur un support informatique au vérificateur. Toutes les saisies qui ont permis l'établissement de ces documents doivent être justifiées.

§ 2 Les sujétions pour l'entreprise.

Normes auxquelles est tenue l'entreprise. Ces normes sont celles énoncées par le PCG et l'administration. L'art.410-4 du PCG énonce clairement que *« L'organisation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés implique l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, en vue, notamment, de procéder aux tests nécessaires à la vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures. »*

Toute donnée comptable entrée dans le système de traitement est enregistrée, sous une forme directement intelligible, sur papier ou éventuellement sur tout support offrant toute garantie en matière de preuve ».

²²⁷ Cf. BOI-CF-DG-20-20131018

²²⁸ Voir le livre de Gilles Saulière, ancien inspecteur des BVCI, « Risques et obligations fiscales en contexte informatisé », octobre 2013, Tarentis Editions, CFCL. Le livre a été écrit à la demande du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables.

²²⁹ Ceux-ci disposent pour les aider au contrôle des comptabilités informatisées, d'un site national de mutualisation des expériences qui a été mis en place sur le portail métier de la DGFIP, uniquement accessible aux agents de l'administration.

²³⁰ Art.L13 al.2 : « Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements. »

Le 24 janvier 2006²³¹, l'administration fiscale a adopté une instruction fondatrice du contrôle des comptabilités informatisées. L'objectif est de permettre à l'administration fiscale de s'assurer que les contribuables n'utilisent pas l'informatique pour altérer, modifier, voire refaire leur comptabilité ou contourner les règles fiscales. L'instruction prend en compte les dispositions du PCG (Plan Comptable Général) révisé de 1999 qui transpose aux comptabilités informatisées les principes obligatoires de tenue des comptabilités manuelles.

L'établissement de la documentation sur le logiciel utilisé en entreprise et sa communication au vérificateur poursuit deux objectifs complémentaires, l'un informatique, l'autre fiscal.

Au titre de ce dernier, la documentation doit décrire de façon suffisamment précise et explicite, les règles de gestion des données et des fichiers mises en œuvre dans les programmes informatiques, qui ont des incidences directes ou indirectes sur la formation des résultats comptables et fiscaux et des déclarations rendues obligatoires par le CGI.

Au titre de l'objectif informatique, la documentation doit permettre à l'auditeur de connaître et de comprendre le système d'information mis en œuvre au cours de la période soumise au contrôle fiscal, y compris l'ensemble des évolutions significatives.

Elle inclut toujours la description générale de l'ensemble du système d'information, l'inventaire et la description des matériels et logiciels utilisés, le plan d'archivage et des durées de rétention, la description des données et de leur structure. Une distinction est faite selon que la documentation concerne des logiciels spécifiques ou des logiciels standards.

Dès lors qu'un logiciel standard nécessite un paramétrage pour l'adapter aux nécessités spécifiques de l'entreprise, une documentation complémentaire doit être produite. Il en est ainsi, par exemple, des logiciels de gestion dits intégrés ou des programmes d'interfaces entre les différents modules du système.

La documentation des logiciels spécifiques retrace les différentes phases d'un processus de conception, d'exploitation et de maintenance d'un système informatique. Cela comprend notamment : le dossier de conception générale, le dossier des spécifications fonctionnelles, les dossiers technique, organisationnel et d'architecture, le dossier de maintenance, le dossier d'exploitation et le dossier utilisateur.

Les obligations en matière de documentation des logiciels standards sont les mêmes que pour les logiciels spécifiques mais l'entreprise utilisatrice n'a généralement en sa possession que la documentation utilisateur. Cette documentation présente les principales fonctions et caractéristiques du logiciel. Elle est normalement fournie et souvent explicitée par l'éditeur ou son vendeur. Elle doit être conservée par l'utilisateur en vue de sa présentation dans le cadre d'un contrôle.

L'attention des contribuables est tout particulièrement appelée sur l'importance de prévoir les modalités d'accès de l'administration à l'intégralité des sources documentaires. C'est pourquoi, la rédaction de clauses contractuelles adaptées avec les prestataires extérieurs ou le dépôt des codes sources auprès de tiers habilités, tels par exemple, les organismes assurant la protection des programmes, sont notamment préconisés.

²³¹ BOI 13 L 1 06 Janvier 2006.

La tenue et la gestion du FEC. Le CGI, article 38 quater de l'annexe III précise clairement les choses : *«les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt»*. La comptabilité est à la fois un instrument de preuve et un moyen de gestion et l'entrepreneur a tout intérêt à faire coïncider l'approche comptable avec l'approche fiscale²³². Le logiciel de caisse devra sans doute tendre à l'avenir à être de plus en plus lié à un système comptable fortement intégré²³³. Les rapprochements comptables en seront facilités pour l'opérateur fiscal.

Le respect des principes de tenue des comptabilités manuelles ou informatisées constituent « la condition nécessaire du caractère régulier, sincère et probant des comptabilités informatisées » (BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213 § 40). Les livres comptables, la documentation comptable et les pièces justificatives, doivent respecter ces principes, qui ont leur traduction dans le FEC. Celui-ci est un fichier unique par exercice contrôlé, comportant toutes les écritures comptables enregistrées dans le livre-journal :

- dans un format non propriétaire,
- de façon à pouvoir lire ce fichier dans le logiciel « Alto 2 », développé par l'administration,
- comportant de nombreux champs étroitement calibrés dont les dates qui sont très importantes,

pour effectuer des tris, des filtrages ou sélections d'écritures et des vérifications de cohérence avec la liasse fiscale²³⁴. La remise du FEC²³⁵ au vérificateur précède le débat contradictoire et permet au vérificateur d'orienter les contrôles postérieurs sur pièces ou informatiques. La numérotation des écritures en continu est une présomption d'absence de suppression d'écritures, porte ouverte à la dissimulation de recettes. Le principe est que les écritures doivent faire référence à la pièce²³⁶ qui justifie leur enregistrement comptable (PCG art. 420-2).

En ce qui concerne les logiciels de caisse, l'exploitation du FEC peut être intéressante pour reconstituer des séquences de ventes à partir du journal des ventes et des numéros de pièces justificatives, pour rechercher des doublons de paiement, analyser la trésorerie et la caisse.

²³² Pour un approfondissement, voir « La valeur probante de la comptabilité face à l'administration fiscale », Albert Baffi, 2007, Paris 2.

²³³ Sur ces mutations, voir Une synthèse des travaux sur les systèmes d'information comptables en France: état des lieux et pistes de recherche, Association Francophone de Comptabilité, Tunis 2006, p.15 et s.

²³⁴ Etant donné la possibilité du contrôle fiscal à distance et du fait des évolutions et des mises à jour de logiciels, il est conseillé de générer le FEC concomitamment à la liasse fiscale de façon à garantir sa concordance avec celle-ci.

²³⁵ La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) a publié un avis technique en novembre 2015 intitulé « Le commissaire aux comptes et le respect des textes légaux et réglementaires* » pour insister sur le fait que le FEC et l'obligation de disposer d'un certificat ou d'une attestation de conformité des logiciels constituent des obligations de catégorie 2, c'est-à-dire des textes légaux et réglementaires qui ne sont pas relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes, mais dont le non-respect peut avoir des conséquences financières (amendes, pénalités) pour l'entité, ou encore peut mettre en cause la continuité d'exploitation. Le non-respect des textes de niveau 2 détermine un signalement aux organes mentionnés à l'art. L. 823-16 C. com. et à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'entreprise (C.Com, art. L. 823-12 al.1) ainsi qu'une révélation au procureur de la République (C.com, art. L. 823-12 al. 2).

²³⁶ Pour les factures papier et les factures électroniques, «L'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture doivent être assurées à compter de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation » (CGI, art.289 V ; conservation pendant 6 ans -LPF art. 102 B- et restitution à l'identique -CGI, Ann. II - art.96 I bis). Le lieu de stockage est renseigné auprès de l'administration (L. 102 C du LPF).

La remise d'un FEC²³⁷ non conforme est sanctionnée (art.1729 D du CGI), pour chaque exercice non conforme (BOI-CF-IOR-60-40-10, n°290), par une amende de 5000 € par exercice non conforme (y compris l'exercice en cours) ou, si le montant des rectifications est plus élevé, une majoration de 10% des droits est mise à la charge du contribuable.

Outil de vérification du FEC, Test Compta Demat est mis à disposition des entreprises par l'administration fiscale. Il doit leur permettre de s'assurer que leur fichier respecte les normes figurant à l'article L47 A du LPF. Ce petit logiciel **open source gratuit** est en réalité une **version limitée du logiciel Alto 2**, utilisé en interne par les vérificateurs fiscaux. Test Compta Demat permet de s'assurer, du point de vue du format et de la construction des champs, que le FEC ne va pas être rejeté d'office. Cependant, cet outil testeur ne fonctionne que sous Windows et ne peut être lancé que si le format du fichier est correct : impossible d'analyser par exemple un fichier Excel.

Le rapport PDF obtenu comporte une synthèse mais ne donne que **peu d'éléments pour comprendre l'origine des anomalies** et y remédier. Sa principale faiblesse réside dans l'**absence totale de contrôle de cohérence des données**. Enfin, même si le test ne détecte aucune erreur, **cela n'apporte pas de garantie à l'entreprise**. Le rapport fourni par le logiciel ne constitue pas une attestation de conformité et ne saurait engager l'administration.

La Revue Comptaonline, dans un article du 06 novembre 2018 souligne : « *Aucun contrôle de cohérence n'est effectué d'une ligne à une autre, ou d'une colonne à une autre. De même, cet outil ne **vérifie absolument pas la qualité comptable du fichier**. Nous avons par exemple testé un FEC dans lequel nous avons dupliqué à l'infini un même bloc d'écritures : aucune anomalie n'a été détectée. La répétition d'un même numéro d'écriture, comme le déséquilibre manifeste des écritures ne sont pas repérées. Ce sont pourtant des points qui sont analysés lors d'un contrôle fiscal* ».

Pour une analyse fine et efficace du FEC, le dirigeant d'entreprise a donc intérêt à se tourner vers des logiciels qui permettent de vérifier non seulement la conformité technique du fichier mais aussi la qualité des informations comptables avec la restitution claire des anomalies détectées.

Actualité fiscale pour les micros entreprises²³⁸. Les micro-entrepreneurs sont dispensés de fournir un FEC lorsqu'ils tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés.

L'administration précise par ailleurs que lorsque les contribuables imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie microBIC et microBNC tiennent un état récapitulatif de leurs recettes sur un registre papier ou un tableur et confient la tenue de leur comptabilité à un tiers, ce dernier peut saisir en comptabilité ces opérations par récapitulation au moins mensuelle, et non trimestrielle, des totaux de ces opérations. Il est donc toléré, sous conditions, que le FEC ne comporte pas le détail des écritures comptables des recettes (BOI-CF-IOR-60-40-20 n° 63).

²³⁷ Afin d'accompagner les entreprises dans la vérification du FEC, la DGFIP a mis à leur disposition un logiciel, disponible en téléchargement libre, leur permettant de contrôler le respect des normes édictées. L'utilisation de cet outil, dénommé « Test Compta Demat », est simple, sécurisée et confidentielle.

²³⁸ BOI-CF-IOR-60-40-30, 7 juin 2017.

Dans la même instruction, l'administration a rappelé que l'inscription globale en fin de journée des recettes correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers est possible en application du 3° du I de l'article 286 CGI lorsque leur montant unitaire n'excède pas 76 € à condition qu'elles aient fait l'objet d'un paiement en espèces au comptant, et que les justificatifs du détail soient conservés. Le fichier des écritures comptables peut donc comprendre des écritures correspondant aux recettes journalières globalisées. Toutefois, cette disposition ne dispense pas les intéressés de produire, conformément à l'article 54 du CGI, les pièces détaillées de nature à justifier du montant desdites recettes (dans ce sens, CE, arrêt du 29 avril 1964 n° 59318 RO, p 83).

Dans ce cas, pour permettre à l'administration fiscale de contrôler que la comptabilité est régulière, sincère et appuyée des pièces justifiant les éléments déclarés, le contribuable doit présenter, quelle qu'en soit la forme, papier ou tableur, le détail de ses recettes, ainsi que les pièces justificatives y afférentes, notamment les rouleaux de caisse enregistreuse.

Attention au fait que les dérogations ne s'appliquent valablement qu'aux redevables qui sont soumis au régime micro de bonne foi. Un contribuable qui dépasserait les limites du régime en prétendant y être soumis tout en réalisant une fraude, ne peut plus bénéficier des mesures de tolérance administrative.

Sous-section 2 Les modalités de contrôle des comptabilités informatisées.

§ 1 La remise du FEC, obligation de l'entreprise.

Ces modalités figurent à l'article L47 A du LPF. Le contribuable *peut* satisfaire à son obligation de présentation de la comptabilité en remettant une copie du fichier des écritures comptables : article L 47 A-I du LPF - disposition facultative pour le contribuable (dispositif ALTO²³⁹).

- données concernées : fichiers des écritures comptables de la comptabilité générale ;
- remise des fichiers : cédérom, ou copie prise par le vérificateur sur clé USB...
- formalisée par écrit contresigné par le contribuable ;
- possibilité de réaliser des opérations simples sans formalisme (pas de recours aux dispositions de l'article L47 A-II du LPF) : tris, classements, calculs ;
- restitution des copies transmises avant mise en recouvrement ou envoi de l'avis d'absence de rectification (aucun double n'est conservé par l'administration) ;
- formalisée par écrit contresigné par le contribuable.

§ 2 Les obligations de l'administration.

²³⁹ ALTO ou son successeur « Le code » permettent d'effectuer des opérations simples sur les fichiers des écritures comptables, à savoir des tris, classements, calculs, de manière à s'assurer de la concordance des documents comptables avec les déclarations fiscales. Le vérificateur peut ainsi préparer la suite de son contrôle et les demandes de traitements informatiques des données dans le cadre d'un contrôle fiscal informatisé. Il utilisera ensuite ACL, lors du CFCI, pour réaliser lui-même les traitements à partir des données fournies par le contribuable (LPF art. L. 47 A II-c) ou - ou lire les fichiers de résultat des traitements effectués par le contribuable à la demande des vérificateurs (LPF art. L. 47 A II-b).

Réalisation des traitements informatiques : art. L 47 A-II du LPF. C'est une importante garantie des droits du contribuable : le vérificateur doit formaliser par écrit la demande de traitements informatiques et du choix du contribuable pour l'une des trois options suivantes :

- les agents de l'administration effectuent la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ;
- le contribuable effectue lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Les résultats des traitements sont alors remis sous forme dématérialisée par le contribuable ;
- 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.

La comptabilité informatisée est celle qui par sa structure informatique concourt à l'établissement du résultat comptable depuis la saisie des données jusqu'à l'établissement de la liasse fiscale. Ainsi, la comptabilité d'un restaurant doit être regardée comme tenue au moyen de systèmes informatisés au sens des articles L 13 et L 47 A du LPF 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 comptables²⁴⁰.

Si, pour contrôler la comptabilité informatisée de l'entreprise, le vérificateur fait usage d'une autre application informatique contenue au logiciel de caisse²⁴¹, pour non seulement consulter mais aussi analyser les données contenues dans les fichiers afin de relever les discordances entre les recettes enregistrées dans le logiciel de caisse et celles comptabilisées par la société, il ne procède pas à une simple lecture de données brutes comme dans une affaire Sté Cyberoffice²⁴² **mais il réalise un traitement informatique pour parvenir à des fins de contrôle.** La circonstance que la comptabilité est tenue sans interface entre les logiciels est sans incidence et caractérise une vérification de comptabilité informatisée qui est irrégulière en l'absence de toute information préalable du contribuable.

Outre, l'obligation de demander à l'entreprise, le choix de la méthode, l'administration a aussi des obligations :

- de restitution des copies transmises avant mise en recouvrement ou envoi de l'avis d'absence de rectification (aucun double conservé) formalisée par écrit contresigné par le contribuable ;

²⁴⁰ CAA Douai 19 juillet 2011 n° 09DA01330, 3^e ch., min. c/ SARL Le Palais du Dragon.

²⁴¹ CE 24 août 2011 n° 318144, 10^e et 9^e s.-s., SARL Le Saint Louis.

²⁴² L'examen, opéré par l'administration fiscale, d'un CD-ROM ne comportant que des données brutes constituées par les fichiers enregistrant les lignes d'information des appels téléphoniques passés pour le compte du principal client d'une société et servant à établir les factures adressées à celui-ci, qui n'a porté que sur la précision des données et leur cohérence avec les factures en cause, ne relève pas des règles de procédure des vérifications des comptabilités informatisées édictées par les dispositions de l'article L 47 A du LPF; CE., 9^eme et 10^eme sous-sections réunies, 23 décembre 2010, 307780.

- obligation de communiquer au contribuable le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification (notification de redressement) ;
- obligation d'informer le contribuable des noms et adresses administratives des agents par qui les opérations sont réalisées ;
- obligation de respecter le délai d'intervention sur place de 3 mois visé à l'article L 52²⁴³ du LPF. Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification sur place des livres ou documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois en ce qui concerne les entreprises industrielles et commerciales ou les contribuables se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes n'excède pas les limites prévues au I de l'article 302 septies A du CGI (régime simplifié). Les dispositions du 4° du II de l'article L. 52 du LPF portent le délai à six mois lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités la privant de valeur probante. La limitation est prorogée de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options prévues à l'art.47 pour la réalisation du traitement et, respectivement selon l'option choisie, soit celle de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise, soit celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise à l'administration, soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'administration.

Les traitements informatiques peuvent être réalisés avec le logiciel d'audit ACL²⁴⁴ ou avec l'aide d'une BVCI. La comptabilité informatisée peut être jugée irrégulière et/ou non probante dans des cas cités par le BOI 13 L 1 06 où il apparaît que les formats sont non recevables (illisibles, propriétaires) pour des documents comptables et pièces justificatives dématérialisés, visés à l'article 54 CGI. D'une manière générale, ce qui pourrait être reproché à un système de caisse non probant justifie également le rejet de comptabilité : défaut de validation des écritures comptables ou des pièces justificatives, défaut de clôture des exercices comptables, défaut de traçabilité, absence de chronologie dans les enregistrements, absence de permanence du chemin de révision, insuffisance des données archivées.

Si la mise en œuvre du contrôle de la comptabilité informatisée est impossible (L. 47 A-II du LPF), les résultats de l'entreprise vérifiée encourent l'évaluation d'office pour opposition à contrôle²⁴⁵ (article L 74 du LPF). L'amende de 100 % prévue à l'article 1732 du CGI est alors applicable²⁴⁶.

²⁴³ L'article L. 52 du LPF ne vise que la durée sur place des vérifications de comptabilité. Il ne concerne donc pas la durée des expertises ordonnées par les tribunaux ; CE, arrêt du 2 avril 1971 n° 78447.

²⁴⁴ Logiciel d'analyse des données et de détection des fraudes choisi par l'administration fiscale sur le marché des logiciels dédiés à cette tâche.

²⁴⁵ Pour un exemple où le vérificateur s'est présenté plusieurs fois dans l'entreprise après avoir proposé un rendez-vous laissé sans suite, voir Conseil d'État, 10ème chambre, 28 avril 2017, 396905, Inédit au recueil Lebon.

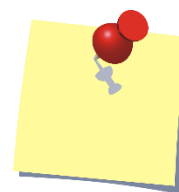
²⁴⁶ Aux termes de l'article 1732 CGI, la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office entraîne l'application d'une majoration de 100 % aux droits rappelés ou aux créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l'Etat. Une cour administrative d'appel, ayant caractérisé dans les motifs de son arrêt, au vu des résultats de l'instruction, la situation d'opposition à contrôle fiscal, a pu, sans commettre d'erreur de droit ni méconnaître les règles gouvernant la charge de la preuve, juger que l'administration établissait, en se prévalant de cette situation, le bien-fondé de cette pénalité ; CE, 9e et 10e ss-sect. réunies, 30 déc. 2009, n° 307732, Lebon.

Garantie du contribuable : un exemple.

CAA de PARIS, société 5FetF, 7ème chambre, 08/06/2018, 17PA02609, Inédit au recueil Lebon.

Le contribuable relève qu'en dépit de ses demandes, le fisc ne lui a pas communiqué les documents techniques qu'il a utilisés pour déterminer qu'il s'était livré à des effacements de lignes à l'origine de la non comptabilisation d'une partie des recettes encaissées en espèces. La méconnaissance des dispositions de l'article L. 76 B du LPF a conduit la Cour à rejeter les prétentions de l'administration. L'administration est en effet tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande.

En l'espèce, contrairement à ce que soutenait le vérificateur, la notification de redressements ne comportait pas un guide émanant de la société éditrice du logiciel en cause, mais consistait en un exposé général élaboré par le vérificateur sur les caractéristiques des systèmes de caisse PI électronique. En outre, il résultait de l'instruction avec le concours d'un expert, que seules les spécifications fonctionnelles et techniques, voire le code source du logiciel de caisse, dont la communication avait été en vain demandée par la requérante, pouvaient permettre de vérifier la pertinence de la règle sur laquelle le vérificateur s'était fondé. Par suite, le fisc ne peut être regardé comme établissant que le taux des recettes encaissées en espèces aurait été minoré par la requérante.



ABRÉGÉ DU CHAPITRE Les conséquences pour le dirigeant.

L'utilisation d'un système de caisse frauduleux détermine pour son auteur deux actions possibles de l'administration fiscale, entraînant toutes les deux des conséquences patrimoniales graves. **Ces conséquences prennent date très tôt** car l'administration peut demander au JEX des **mesures conservatoires avant la décision au fond**.

1/ L'article L267 du LPF prévoit la faculté pour l'administration de demander au juge qu'il constate les irrégularités commises et déclare les dirigeants solidairement responsables du paiement des impositions éludées par la société lorsque les dirigeants ont fait obstacle, par leur comportement, au paiement des dettes fiscales d'une personne morale. **Peuvent voir leur responsabilité engagée toutes personnes exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective** d'une société, personne morale ou autre groupement. L'objectif fiscal est d'atteindre le réel maître de l'affaire. Toutefois, les associés de certaines personnes morales ne relèvent pas de ce dispositif puisqu'ils sont déjà tenus indéfiniment du passif (sociétés de fait et sociétés en participation, sociétés en nom collectif).

La mise en cause du dirigeant n'est envisageable que s'il possède un patrimoine ou des revenus et dans **l'hypothèse où il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales**. Celles-ci ne sont pas comparables à des erreurs excusables ou omissions involontaires. La **notion de gravité** s'apprécie au regard du montant, de la nature et de la fréquence des manquements sur une période. **Exemples d'inobservation d'obligations fiscales** : comptabilité irrégulière ou non sincère ; minoration des bases d'imposition ; déclarations non déposées, non conservation de justificatifs.

Les **manœuvres frauduleuses** consistent en des agissements révélant une volonté de dissimulation destinée à égarer l'administration et se distinguent d'une simple mauvaise foi. **Exemples de manœuvres frauduleuses nettement caractérisées** : diminution de recettes taxables encaissées sur des comptes privés, comptabilité portant des mentions fictives ou falsifiées ; ventes sans factures ; utilisation de faux documents, utilisation d'un logiciel permissif.

2/ Aux termes de l'article 1745 du CGI, toute personne ayant fait l'objet d'une condamnation définitive pour délit de fraude fiscale, est **solidairement tenue, avec le redevable légal de l'impôt fraudé (la société), au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités** y afférentes. La fraude est caractérisée par l'existence de faits matériels ayant permis à la société de se soustraire à l'impôt et par l'intention délibérée de frauder, relevée en la personne du dirigeant. **L'administration doit apporter la preuve de la participation personnelle du dirigeant poursuivi et du caractère intentionnel ou volontaire de ses agissements illicites.**

Les procédés de fraude fiscale les plus fréquemment employés sont prévus par l'article 1741 du CGI comme l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits et la dissimulation de recettes. L'emploi d'un procédé quelconque suffit à l'engagement des poursuites avec la réserve d'un filtre auquel l'administration est parfois tenue de se conformer : l'avis de la Commission des Infractions fiscales. La loi 2018 sur la fraude a levé le « verrou de Bercy ».

L'article 1743 du CGI assimile au délit général de fraude fiscale, l'omission volontaire d'écritures comptables ou la passation d'écritures fictives ou inexacts ayant entraîné une évasion fiscale. Les personnes punissables du chef de délit de fraude fiscale sont les **auteurs principaux, les coauteurs et les complices (possibilité d'engagement de poursuites contre un conseil ou un expert-comptable)**. Outre l'obligation solidaire au paiement de l'impôt fraudé, le dirigeant est condamné à des peines d'amendes et d'emprisonnement (**500 000€ et 5 ans**). **Les peines sont portées à 2 000 000 € et 7 ans d'emprisonnement** lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen de faux documents.

Chapitre 3 Les conséquences juridiques pour le dirigeant.

L'entrepreneur individuel risque le paiement de l'impôt au titre de son activité et des poursuites pénales dans les cas les plus graves. Le dirigeant de société risque, si des poursuites pénales ne sont pas requises à son endroit, sa mise en cause personnelle au paiement de l'impôt fraudé et des pénalités dues par la société (art. L267 LPF).

Pour les cas les plus graves et que le dirigeant soit solvable ou pas, le fisc préfère mener une action répressive et donc pénale, témoignage de l'exemplarité de la peine et de l'affichage de la lutte contre la fraude fiscale. Néanmoins, étant donné le nombre de plaintes déposées chaque année (un millier par an depuis 2013) avec la lourdeur de la procédure pré-pénale, l'administration peut envisager de rendre solidairement responsable le dirigeant d'entreprise avec celle-ci pour le paiement des impôts dus par la société. Issu d'une très ancienne disposition (art.1724 ter CGI), l'art. L 267 LPF ne présente d'intérêt que si le dirigeant possède une fortune mobilière et/ou immobilière. Menée devant le TGI directement sous l'impulsion de l'administrateur territorial des finances publiques et sous sa responsabilité sans appel à l'administration centrale ou à la CIF, cette procédure est d'un accès plus simple pour le fisc. Si elle reste relativement peu utilisée, c'est en grande partie pour des raisons de management insuffisant et de technicité relative des agents des PRS chargés de la mise en œuvre et du suivi de la procédure. En théorie cependant, elle constitue une arme redoutable par la simplicité de la preuve qu'elle réclame : une simple inobservation grave et répétée des obligations fiscales. Ici, pas besoin d'intention frauduleuse au sens pénal, le constat des faits se suffit à lui-même quand les manœuvres frauduleuses sont établies par le vérificateur.

A noter que le cumul des poursuites au titre de l'art.1741 CGI et de l'art. L 267 LPF est théoriquement possible²⁴⁷ mais l'administration choisit en fait plutôt l'une ou l'autre action en fonction de la décision favorable ou non de la CIF. Dans l'affaire citée en note, l'administration avait plutôt choisi de porter l'affaire d'abord au civil et avait été déboutée de l'action L267 LPF mais cela n'a pas été considéré comme une exception de chose jugée par le juge pénal.

Il est à noter que la procédure L267 LPF repose sur un manquement de la société à ses obligations, un préjudice pour le Trésor public mis dans l'impossibilité de poursuivre le recouvrement des impôts et un lien de causalité entre le préjudice et l'attitude du dirigeant. La preuve relève souvent de la chronologie des faits. En ce qui concerne les poursuites pénales, on retrouve classiquement la présence nécessaire de l'élément légal, de l'élément intentionnel et de l'élément matériel.

²⁴⁷ Cass. crim., 27 oct. 1999, n° 98-85.213, Bull. crim., 1999 N° 236 p. 738. Fait l'exacte application des règles de l'autorité de la chose jugée au civil la cour d'appel qui, saisie par l'administration des Impôts d'une demande tendant à l'application des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts, rejette l'exception de chose jugée tirée d'une décision définitive du président du tribunal de grande instance ayant débouté l'Administration de sa demande fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, en énonçant que les deux actions ont une cause différente.

Les principales différences entre les procédures.

	Article L 267 du LPF	Article 1745 du CGI
Nature de l'action engagée par l'administration	Civile	Pénale
Finalité poursuivie par le fisc	Finalité budgétaire : recouvrer l'impôt	Finalité répressive : lutter contre la fraude fiscale
Conditions légales	Inobservation des obligations déclaratives par la société ou manœuvres frauduleuses	Soustraction à l'établissement et au paiement de l'impôt relevant d'une intention frauduleuse
Prescription de l'action	Principe : 4 ans à compter de la notification de l'AMR à la société mais la jurisprudence exige une certaine réactivité de l'administration	Plainte jusqu'à la fin de la 3 ^e année suivant celle de l'infraction
Initiative de l'action	Comptable public (PRS) sur autorisation de l'administrateur territorial	Direction territoriale, régionale ou nationale
Procédure	Assignation devant le TGI à jour fixe sur requête	Plainte auprès du Procureur de la république
Filtre	Pas d'intervention de la CIF	Nécessité de la CIF
Seuil de mise en mouvement	Pas de seuil nécessaire mais généralement pas d'action sous 50 000€ en droits	Pas de seuil officiel mais en général pas d'action sous 100 000€ en droits sauf pour les complices exerçant des professions juridiques ou comptables
Mesures conservatoires	Juste avant l'assignation du dirigeant devant le Président du TGI	Lors de la constitution de partie civile
Effets	Condamnation civile : le dirigeant devient débiteur direct des droits et pénalités au même titre que la société elle-même.	Solidarité prononcée dans le cadre d'une condamnation pénale : le dirigeant devient débiteur des droits fraudés et des pénalités résultant de la fraude.

Section 1 Le droit pénal (art.1741 CGI)

Le délit de fraude fiscale a pu un temps autrefois apparaître comme un sport intellectuel particulièrement intéressant, voire, il n'est pas rare aujourd'hui d'entendre un dirigeant se persuader du bon tour qu'il a joué à l'administration fiscale.

Le message de l'administration est pourtant clair, la fraude fiscale est un délit. Et les juges sont les acteurs de plus en plus actifs quant à sa répression.

Le contribuable qui n'a jamais été confronté au dispositif doit comprendre essentiellement les éléments à retenir et le déroulement de la procédure dans laquelle il sera engagé si la fraude grâce à un logiciel permissif est prouvée. Pour le fisc, la preuve du délit constaté (art.1741 CGI) détermine la demande en solidarité du paiement de l'impôt fraudé par la société avec le dirigeant (art.1745 CGI).

Sans préjudice des dispositions particulières relatives dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.

Sous-section 1 Les éléments à retenir

L'ingéniosité déployée par l'homme d'affaires pour échapper à l'impôt est souvent perçue comme une simple illégalité et non pas comme un délit²⁴⁸. La satisfaction d'un intérêt personnel et financier, l'habileté dans la construction d'un système de fraude et la commission d'actes excluant la possibilité de découverte selon l'avis du fautif amènent le fraudeur en col blanc à imaginer son action seulement comme une résistance à l'impôt. La politique de profit à tout prix et la permissivité des paiements en espèces peuvent conduire à des comportements trompeurs sans intention de nuire. La manipulation de logiciels de caisse agit pourtant comme une atteinte à la concurrence permise par l'utilisation frauduleuse de données et de programmes.

La définition de la criminalité d'affaires attachée aux logiciels de caisse peut être entendue comme fraude fiscale, détournement de fonds sociaux au profit du dirigeant et faux en écritures privées. Il s'agit d'un délit en col blanc où sont significativement identifiés deux caractères²⁴⁹ : un comportement interdit en raison de son caractère dommageable pour l'Etat et un acte ingénieux dans le cadre professionnel commis en violation de règles fiscalo-comptables par un dirigeant, personne ayant autorité dans l'entreprise ou expert-comptable. Le délinquant d'affaires, défini selon un critère objectif, commet des infractions dans ce qu'il est convenu d'appeler un « courant d'affaires ».

§ 1 Trois éléments fondamentaux.

²⁴⁸ Cf. Rico, José ; "Notes introductives à l'étude de la criminalité d'affaires." *Criminologie*, vol. 10, no. 1, 1977, pp. 8–28. *JSTOR*, www.jstor.org/stable/42744775.

²⁴⁹ En sociologie, cf. Edwin Sutherland, *Principes de criminologie*, Cujas, 1966. Selon cet auteur américain, pionnier de la recherche sur la criminalité en col blanc, le comportement criminel s'apprend par les techniques nécessaires pour commettre l'infraction au contact de professionnels, la rationalisation des schémas de pensées nécessaires à la commission des infractions et le profit qu'on peut tirer de l'interprétation des dispositions légales.

Elément textuel. Le texte de l'article 1741 CGI permet les poursuites pénales contre l'auteur de la fraude, poursuites fondées sur la notification de redressement prise comme acte individuel émis par

l'administration pour fonder ses prétentions. Le texte actuel est issu de la rédaction après la loi n°2013-1117 du 6 décembre 2013 et les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du LPF. C'est dire que la plainte déposée par l'administration fiscale peut l'être jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise²⁵⁰ et l'administration se porte partie civile.

Les 3 Éléments de la fraude fiscale

Élément matériel

- Souscription de déclarations fiscales minorées
- Dépôt hors délai de déclarations fiscales
- Omission d'écritures comptables obligatoires au journal et à l'inventaire
- Défaut de présentation de pièces justificatives de recettes
- Anomalies comptables dans les approvisionnements
- « Bidouillage » de logiciel rendant la fraude possible
- Falsification du FEC

Importance et caractère systématique des minorations mensuelles (TVA) ou annuelles (BIC-IS)

Caractère volontaire des dissimulations de chiffre d'affaires relevées, mis en évidence par le défaut de présentation des pièces justificatives

Mises en demeure d'avoir à déposer les déclarations restées sans effet avec, éventuellement, dépôt au cours du contrôle fiscal

Élément intentionnel

Élément textuel

Article 1741 CGI

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.

Les peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis **ou facilités au moyen de faux documents, d'un acte fictif ou artificiel.**

Article 111-5 CP

Les juridictions pénales sont compétentes pour interpréter les actes administratifs, réglementaires ou individuels et pour en apprécier la légalité lorsque, de cet examen, dépend la solution du procès pénal qui leur est soumis.

Élément matériel. L'art.121-4 CP connaît la responsabilité pénale de l'auteur et de celui qui a effectué une tentative d'infraction. Celle-ci se manifeste par un commencement d'exécution qui n'a été suspendu ou manqué qu'en raison de circonstances indépendantes de la volonté de son auteur. L'art.121-7 CP reconnaît la responsabilité du complice, c'est-à-dire celui qui, causalement, a facilité la fraude ou l'a provoqué. Le complice est celui qui intervient dans la préparation ou l'exécution de l'infraction.

La jurisprudence a fixé le principe de l'indépendance des procédures selon lequel les poursuites pénales pour fraude

²⁵⁰ En matière de recettes dissimulées, l'infraction est consommée à la date à laquelle l'écriture mensongère a été passée dans les documents comptables, ou à celle à laquelle l'écriture omise aurait dû être passée. Dans l'hypothèse de pluralité ou d'enchaînement d'écritures, le délai de prescription court à compter de la passation de la dernière écriture irrégulière.

fiscale et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont, par leur nature et leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre. En application de ce principe, le juge répressif n'a pas à procéder au calcul de l'impôt élué²⁵¹ pour caractériser l'élément matériel.

Élément intentionnel. L'intention se manifeste par une ou plusieurs fautes sous l'appellation de dol général. Le contribuable agit dans un but déterminé qui révèle son intention : payer moins d'impôt ou ne pas en payer du tout. Lorsque l'administration intervient pour un contrôle et que plusieurs mises en demeure ont été effectuées sans résultat, le contribuable ne peut raisonnablement nier avoir eu la tentation de ne pas payer ce qu'il doit. L'intention coupable détermine des pénalités de mauvaise foi²⁵² ou pour manœuvres frauduleuses.

L'élément intentionnel du délit d'omission d'écritures comptables se déduit du recours volontaire à des outils de comptabilité non conformes aux prescriptions légales selon la jurisprudence²⁵³. Dans cette espèce, le contrôle fiscal a établi que le logiciel informatique utilisé par les caisses enregistreuses de l'établissement ne permettait pas la conservation des données informatiques élémentaires au-delà de 35 jours. Il a aussi mis en évidence que les notes validées d'une journée pouvaient être corrigées et même modifiées et effacées dans ce délai sans qu'aucune trace n'apparaisse sur le support papier comme en témoigne le rapprochement effectué par l'administration entre les totaux journaliers présentés par la société et les restitutions papiers ou tests réalisés sur le matériel de l'entreprise.

L'erreur sur le droit est une cause d'atténuation ou d'exclusion de la responsabilité pénale. L'art.122-3 CP indique dans une formulation peu claire « *N'est pas pénalement responsable la personne qui justifie avoir cru, par une erreur sur le droit qu'elle n'était pas en mesure d'éviter, pouvoir légitimement accomplir l'acte* ». L'erreur sur le droit s'entend d'une erreur inévitable et légitime sur une règle de droit et cette erreur n'est admissible que si elle est invincible. A la lecture des débats parlementaires, il semblerait que l'hypothèse d'une information erronée fournie par l'administration puisse être retenue comme excuse au contribuable. Le défaut de publicité d'un texte normatif pourrait également constituer un moyen de défense. Cela étant, une fausse information émanant d'une personne privée n'est pas concernée et en d'autres termes, une fausse attestation de validité d'un logiciel inaltérable ne pourrait exonérer totalement la responsabilité d'un commerçant ou d'un entrepreneur.

§ 2 La défense

Les moyens de la défense. Des moyens de défense assez peu convaincants sont parfois avancés par les contribuables poursuivis tels celui de la négligence et de la force majeure. Dans une espèce²⁵⁴, lors de l'instruction, le dirigeant a indiqué n'avoir aucune intention frauduleuse en se réfugiant derrière une excuse d'étourderie à tenir sa comptabilité alors que son activité étant située en bord de mer, ses tickets de

²⁵¹ Cass. Crim. 16 janv. 2013, n° 12-81.496.

²⁵² La loi 2018-727 du 10-8-2018 pour un Etat au service d'une société de confiance a instauré un droit à l'erreur qui permet d'éviter ou de limiter les pénalités. Elle ne joue que si le contribuable est de bonne foi.

²⁵³ *Ibidem*.

²⁵⁴ CA Montpellier, ch. corr., 25 févr. 2010, n° 09/00979.

caisse s'envolaient sous l'emprise du vent. L'évocation d'un dysfonctionnement d'un logiciel serait déjà plus audible mais la responsabilité de ceux-ci doit être recherchée²⁵⁵.

Le contribuable peut invoquer un sinistre ayant affecté son logiciel de caisse à la suite duquel il ne dispose plus d'archives, et qui, en l'absence de toute sauvegarde des données, ne lui permet pas de donner des éléments propres à justifier le détail du chiffre d'affaires réalisé. Le vérificateur, ne pouvant se fonder sur des éléments comptables absents doit exposer la méthode de reconstitution de recettes qu'il a retenue dans sa proposition de rectification. En particulier, si des éléments partiels existent pendant une période où le logiciel de caisse était opérationnel, ils peuvent fonder valablement la reconstitution sur toute la période vérifiée²⁵⁶.

Une excuse également courante de la part des dirigeants d'entreprise consiste à invoquer les manquements de leur comptable et l'ignorance de la situation dans laquelle se trouve l'entreprise. Or, il est « *de jurisprudence constante que la « faute du comptable » ne constitue pas une excuse absolutoire et n'est pas de nature à faire disparaître la responsabilité du chef d'entreprise, dès lors qu'il lui appartient de veiller lui-même à l'établissement et au dépôt des déclarations dans les délais légaux, et à leur sincérité, ainsi qu'au paiement des sommes dues à l'administration fiscale*²⁵⁷ ».

Pour échapper aux conséquences du contrôle fiscal, il est inutile d'invoquer l'absence de tickets de caisse détaillés provenant d'une panne de logiciel²⁵⁸ à la suite de laquelle le fournisseur n'a jamais retourné la caisse. De même pour les erreurs dans la comptabilisation des ventes qui seraient dues aux erreurs du personnel de la société.

Aucune défense efficace ne peut en réalité venir au secours de l'utilisation d'un logiciel frauduleux.

Lorsque l'administration a connaissance de tels faits, elle utilise la procédure de saisie et de visite de l'article 16 B LPF dans les locaux commerciaux, au domicile du gérant et au cabinet du comptable pour constater la présence du logiciel en cause permettant l'annulation a posteriori d'une partie des recettes encaissées en espèces. A la suite de cette procédure, l'administration engage une vérification de la comptabilité à l'issue de laquelle le vérificateur, après avoir écarté la comptabilité présentée comme dépourvue de valeur probante, reconstitue, dans le cadre d'une proposition de rectification, les recettes réalisées au cours de la période vérifiée. Les rehaussements d'impôts sont assortis des intérêts de retard et de la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses prévue par l'article 1729 CGI.

Pour établir le caractère intentionnel du manquement du contribuable à son obligation déclarative et son intention d'égarer l'administration dans son pouvoir de contrôle, l'administration doit se placer au moment de la déclaration comportant l'indication des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt. Si le contribuable décide de déposer des déclarations rectificatives après l'expiration du délai de

²⁵⁵ Le régime juridique applicable aux dysfonctionnements du logiciel, Sophie Guicherd, thèse, 2013, Grenoble.

²⁵⁶ Il importe seulement que pour chacune des années vérifiées, les rehaussements d'imposition envisagés soient détaillés par nature d'impôt avec les conséquences financières qu'ils emportent et les pénalités encourues. L'entreprise peut ainsi engager un dialogue avec l'administration et ne pas soutenir que la proposition de rectification n'est pas suffisamment motivée au regard des dispositions de l'article L. 57 LPF ; CAA Marseille, 4e ch. - formation à 3, 27 juin 2017, n° 16MA03845.

²⁵⁷ Citation de l'arrêt Cass. Crim. 24 févr. 2010, n° 09-83.281.

²⁵⁸ CAA de LYON, Sarl Pizza Piazza, 5ème chambre - formation à 3, 12/04/2018, 17LY00529, Inédit au recueil Lebon.

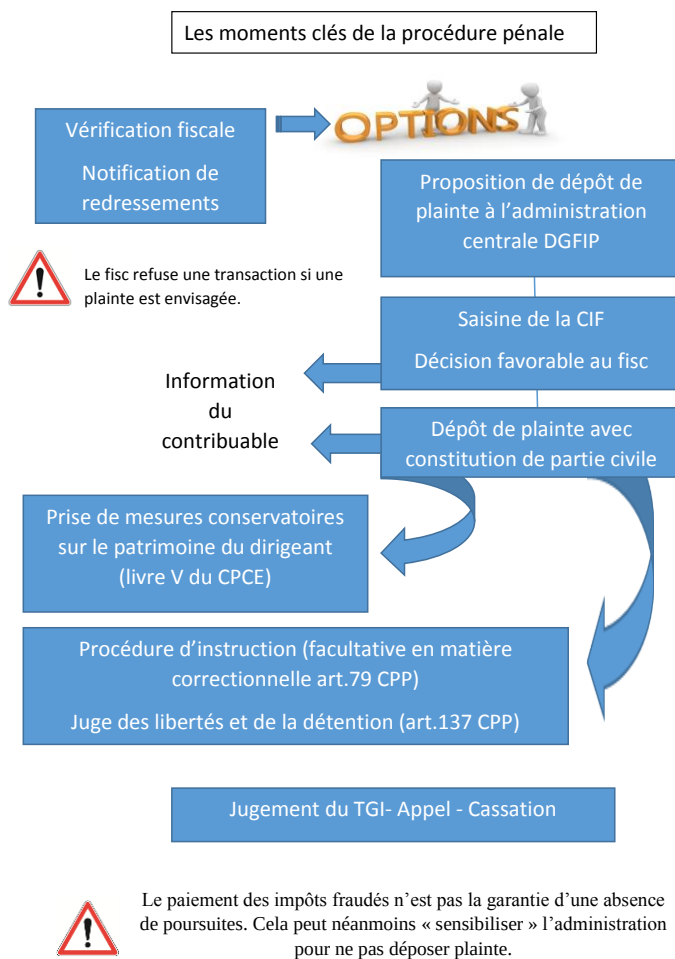
déclaration et postérieurement à la mise en œuvre de la procédure de visite et de saisie ayant révélé l'utilisation d'un logiciel destiné à minorer les recettes, ces déclarations rectificatives n'ont pas pour objet de réparer de simples erreurs affectant les déclarations initiales, mais de rectifier les résultats minorés par les manœuvres frauduleuses et la pénalité de 80% est maintenue²⁵⁹.

Sous-section 2 Déroulement de la procédure.

§ 1 Etapes de la procédure.

La procédure pénale peut être initiée par l'administration fiscale sur sa propre initiative ou sur information d'un aviseur. L'inspecteur des Finances publiques recueille alors sur procès-verbal des informations communiquées par une personne souhaitant garder l'anonymat concernant un logiciel de comptabilité et une application de suppression de recettes associée²⁶⁰.

Le contrôle fiscal qui suit peut être ordinaire ou inopiné. Dans ce cas, un état contradictoire des constatations matérielles effectuées lors de ce contrôle est contresigné par l'entrepreneur. Une copie des fichiers est effectuée et remise au contribuable dans une enveloppe fermée sur laquelle le cachet du service est apposé. Aucun support de sauvegarde ni aucune copie de fichiers n'est emporté par le vérificateur et l'ensemble de ces opérations n'a pour objet ou pour résultat de procéder à l'analyse critique des fichiers en cause. Un délai raisonnable est ainsi respecté comme le prévoit l'article L. 47 LPF et la première visite se borne à examiner l'existence et l'état des documents comptables²⁶¹ et à consigner ses constatations dans un procès-verbal.



Note : depuis la loi 2018, la transaction malgré fraude fiscale est possible.

²⁵⁹ CAA Marseille, 4e ch. - formation à 3, 14 mars 2017, n° 15MA02154.

²⁶⁰ Voir pour un exemple dans un groupe informel de sociétés de coiffure : CA Paris, pôle 5 - ch. 1, 1er mars 2017, n° 15/23888.

²⁶¹ La procédure d'imposition de l'entreprise est irrégulière si l'administration fiscale commet un détournement de procédure en méconnaissant les limites du contrôle inopiné et en analysant les données enregistrées dans le logiciel à l'aide des fonctionnalités de ce logiciel dès la première intervention. CAA Paris, 10e ch., 30 mai 2017, n° 16PA00463.

Le contrôle fiscal démarre ensuite pour aboutir à une notification de redressements qui, si les manquements aux règles sont prégnants, pourra déterminer le dépôt d'une plainte pour fraude fiscale. Le vérificateur prend contact très tôt avec sa hiérarchie pour décider si le dossier ira jusqu'en phase pénale car il faut éviter des failles dans la procédure fiscale. Au sein du service régional ou départemental, une cellule spéciale est parfois dédiée à l'accompagnement du vérificateur dans une procédure interne de visa. Ce contrôle interne permet aussi de s'assurer que le service pourra tenir ses objectifs en nombre de dossiers soumis au juge dans l'année. Un second visa est effectué par l'administration centrale qui décide ou non²⁶² de porter l'affaire devant la CIF (Commission des Infractions Fiscales). Celle-ci permet ou non le dépôt de plainte par le service territorialement compétent.

Le dépôt de plainte constitue un moment important pour le patrimoine de la personne poursuivie car des mesures conservatoires sont susceptibles d'être prises sur son patrimoine. Sur requête déposée auprès du Juge de l'exécution, l'administration peut en effet obtenir la prise d'une hypothèque judiciaire provisoire ou la saisie conservatoire de comptes bancaires (sauf salaires). Ces mesures sont éventuellement confirmées quand la décision au fond, c'est-à-dire le jugement du TGI, est prise dans un sens favorable au fisc.

§ 2 Nouvelle Loi relative à la lutte contre la fraude.

La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a pour objectif de cibler et renforcer les sanctions à l'encontre des fraudeurs qui contreviennent délibérément aux principes fondamentaux d'égalité devant les charges publiques et de consentement à l'impôt.

Parmi les principales mesures²⁶³ :

- l'instauration de sanctions administratives à l'encontre des professionnels du droit et du chiffre complices de fraude fiscale (Art. 19, I, II et IV) et sociale (Art. 19, III) afin de sanctionner non seulement les auteurs de la fraude, mais aussi ses " ingénieurs ", qui diffusent des schémas frauduleux. Les professionnels du chiffre et du droit qui fournissent intentionnellement et directement des prestations permettant des fraudes fiscales sanctionnées par une majoration de 80 % peuvent se voir infliger une amende égale à 50 % du profit tiré de la prestation avec un plancher de 10 000 €. Cette amende est applicable aux prestations fournies à compter du 25 octobre 2018.
- l'aménagement du contrôle inopiné des comptabilités informatisées (Art. 4). Pour les avis de vérification remis à compter du 25 octobre 2018, l'Administration a la possibilité de comparer les fichiers sur lesquels sont réalisés le contrôle à la copie qu'elle a réalisé au cours d'un contrôle inopiné informatisé sans que cette comparaison ne soit conditionnée à l'altération des scellés.

Ce texte prévoit également :

- la mise en œuvre d'une logique de publicité plus large des sanctions, tant pénales qu'administratives, en cas de fraude fiscale grave ; l'affichage des décisions prononcées en matière de fraude fiscale redevient obligatoire, sauf, désormais, motivation contraire (art.16 et 18 de la loi).
- la révision du mode de calcul des amendes pénales en cas de fraude fiscale, pour permettre de les fixer en proportion du produit tiré de l'infraction. Le plafond d'amende encourue pour fraude fiscale peut dé-

²⁶² C'est ce qu'on appelle « le verrou de Bercy ».

²⁶³ Pour un article complet, voir : Le Monde du Droit 30 octobre 2018, Philippe Lorentz, Benjamin van Gaver et Jean-Baptiste Boué-Diacquenod, Avocats, August Debouzy.

sormais correspondre au double du produit tiré de l'infraction lorsque ce montant est supérieur aux montants fixes de 500 000 € ou 3 M €.

- l'extension à la fraude fiscale de la procédure de comparution immédiate sur reconnaissance de culpabilité (CRPC), dite de " plaider coupable ", afin d'accélérer les procédures judiciaires et d'obtenir une réparation plus rapide sans amoindrir le niveau des peines. La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (« plaider-coupable ») est applicable en matière de fraude fiscale à compter du 25 octobre 2018.

- le rétablissement de la faculté de l'Administration de transiger en cas de poursuites pénales. La possibilité pour l'Administration de transiger sur les sanctions fiscales lorsque des poursuites pénales sont envisagées est rétablie à compter du 25 octobre 2018.

- l'assouplissement des conditions de dépôt de plainte pour fraude fiscale. Pour les contrôles pour lesquels une proposition de rectification a été adressée à compter du 24 octobre 2018, les dossiers de fraude fiscale

- sont transmis automatiquement au procureur de la République lorsqu'ils dépassent un certain montant de droit éludés (100 000€) et donnent lieu à certaines majorations (100% ou 80% ; 40% si récidive) ;

- peuvent faire l'objet d'un dépôt de plainte après avis conforme de la Commission des infractions fiscales (CIF) par les services de l'Administration chargés de l'assiette, du contrôle ou du recouvrement ;

- peuvent faire l'objet d'un dépôt de plainte par l'Administration sans avis de la CIF en cas de présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de déperissement des preuves.

En outre, désormais, le Parquet est libre d'étendre le champ des poursuites des dossiers qui lui ont été transmis ou qui ont fait l'objet d'une plainte de l'Administration. Source : L. n° 2018-898, 23 oct. 2018, art. 36 et 37

Enfin parmi les autres mesures de la loi, on relèvera **la mesure concernant le service des Douanes** pour les concepteurs, les distributeurs et les éditeurs de logiciels de gestion ou de comptabilité ou des systèmes de caisse et les personnes qui interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits qui sont passibles d'une amende lorsque ces logiciels, systèmes ou interventions techniques sont conçus pour permettre un usage frauduleux (Art. 3 de la loi). Les codes ou les données, traitements ainsi que la documentation doivent être conservés chez les éditeurs et concepteurs jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le logiciel ou le système de caisse a cessé d'être diffusé.

L'article 1795 du code général des impôts reçoit une nouvelle rédaction qui sanctionne d'une amende égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de ces logiciels ou systèmes de caisse ou des prestations réalisées, correspondant à l'année au cours de laquelle l'amende est appliquée et aux cinq années précédentes. Les personnes qui mettent à disposition les logiciels ou les systèmes de caisse frauduleux sont solidairement responsables du paiement des droits rappelés correspondant à l'utilisation de ces logiciels et systèmes de caisse mis à la charge des entreprises qui ont commis les faits et qui se servent de ces produits dans le cadre de leur exploitation

§ 3 Le rôle de la CIF.

La CIF, Commission des Infractions Fiscales voit son rôle exclusif restreint avec le nouveau texte 2018. Le cas d'intervention actuel de la CIF a été précisé au paragraphe précédent. Lorsqu'elle demeure compétente, les modalités actuelles rejoignent les modalités anciennes.

Jusque-là, en matière de poursuites pénales pour fraude fiscale, le Ministère public ne pouvait mettre en mouvement l'action publique que sur plainte préalable de l'administration, déposée sur avis conforme de la Commission des infractions fiscales, organisme administratif indépendant, non juridictionnel, institué par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977. Lorsque la commission est saisie, elle en informe le contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception en lui indiquant les principaux griefs formulés à son encontre. Le contribuable est invité à fournir par écrit, dans un délai de trente jours, les informations qu'il estime nécessaires. Le débat est contradictoire à ce niveau mais selon une procédure écrite et le contribuable a intérêt à faire valoir ses arguments en défense dont la portée est analysée par un rapporteur de l'affaire²⁶⁴. L'intention frauduleuse est appréciée à ce niveau selon des critères tels que le montant des droits fraudés, la nature des agissements de la personne poursuivie ou les circonstances des agissements révélés. Un certain nombre de poursuites pénales sont abandonnées et constatées par un avis défavorable²⁶⁵ de la Commission au terme d'un débat interne. En fin de procédure devant la CIF, le Président de celle-ci notifie sa décision au ministre qui, est alors tenu de déposer la plainte en cas d'avis favorable et se trouve dans l'incapacité de le faire dans le cas contraire. En moyenne, l'administration est autorisée à déposer environ 1 000 plaintes par an.

Toutefois, l'obligation d'aviser le contribuable ne s'applique pas dans les cas où la commission est saisie conformément aux dispositions de l'article 23 de la Loi de finances rectificative pour 2009 ayant institué une procédure judiciaire d'enquête fiscale. En effet, dans le cadre de cette procédure, codifiée à l'article L. 228 du LPF, la commission des infractions fiscales se prononce, sans que le contribuable en soit averti, sur des présomptions caractérisées d'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves. Depuis la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, cette infraction résulte –entre autres cas- de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 CP²⁶⁶, ou de toute autre falsification. Le « bi-douillage » d'un système informatique certifié, l'emprunt d'une attestation de l'éditeur sous une fausse identité, le maquillage des écritures comptables d'un système de caisse relèvent de cette hypothèse.

L'article R* 228-6 LPF prévoit que les décisions rendues par la CIF n'ont pas à être motivées. Il est dommageable dans ces conditions que la doctrine ne puisse se faire une opinion et dégager le sens et la cohérence des décisions rendues. L'appréciation des motifs susceptibles de justifier un avis favorable ou défavorable au dépôt de plainte n'est possible qu'*in concreto* par un avocat spécialisé et sous réserve de la démarche politique qui soutient le volontarisme de la lutte contre la fraude fiscale. Selon le dernier rap-

²⁶⁴ Cette pratique de la commission est encadrée par les décisions du Conseil constitutionnel n°2016-545 QPC du 24 juin 2016 et n°2016-546 QPC du 24 juin 2016 (Alec W et Jérôme C) relatives au cumul des sanctions administratives (fiscales) et pénales. Dans ces affaires, le Conseil constitutionnel a estimé que les deux types de sanctions pouvaient se cumuler dans les cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Le cumul des sanctions fiscales et pénales pour défaut ou retard de déclaration de nouveau valide dans une récente décision (Cons. Const. 23-11-2018 no 2018-745 QPC).

²⁶⁵ 9% d'avis défavorables dans le secteur « Bar-restaurant-discothèque » par ex. en 2016.

²⁶⁶ Art. 444-1 CP : « Constitue un faux toute altération frauduleuse de la vérité, de nature à causer un préjudice et accomplie par quelque moyen que ce soit, dans un écrit ou tout autre support d'expression de la pensée qui a pour objet ou qui peut avoir pour effet d'établir la preuve d'un droit ou d'un fait ayant des conséquences juridiques. Le faux et l'usage de faux sont punis de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 euros d'amende ».

port²⁶⁷ de la CIF 2016, avec une moyenne de 270 113 €, les fraudes à la TVA (701 dossiers) représentent, comme les années précédentes, une part prépondérante des droits fraudés. La rétention de la TVA due au Trésor représente 77 % des plaintes déposées et trois secteurs d'activité (bâtiment et travaux publics, secteur des services et secteur automobile) concentrent 47% des poursuites. Etant donné le potentiel économique de la région parisienne, la région Ile-de-France concentre près de la moitié des plaintes déposées. La répartition socioprofessionnelle du nombre de plaintes déposées laisse apparaître 35 affaires relatives au secteur « Bar-Hôtel-Restaurant-Discothèque », 39 affaires dans le secteur « alimentation », et 17 affaires dans le secteur « Livres-Disques-Presse-Publicité ».

Comme tous les ans, la mise en cause de la responsabilité pénale des dirigeants à titre personnel, en complément des poursuites diligentées à l'encontre de l'entreprise est importante (113 en 2016). Il s'agit de dissimulations de revenus résultant soit de l'appréhension directe de recettes sociales, soit de la prise en charge par l'entreprise de dépenses à caractère personnel. Depuis quelques années, l'enrichissement personnel du dirigeant est sanctionné plus durement par la jurisprudence et il convient donc à l'entrepreneur d'être très attentif au respect de ses obligations alors que les moyennes de rappels des droits sont importantes selon les secteurs d'activités (par ex : la facture financière hors pénalité est en moyenne de 254 176€ pour le secteur « Soins corporels » et 256 470€ pour le secteur « bar-restaurant-discothèque »).

La fin du verrou de Bercy. La nouvelle loi contre la fraude (2018) met fin au monopole²⁶⁸ accordé à l'administration fiscale pour le dépôt de plaintes pour fraude fiscale "verrou de Bercy" dès lors que le montant des droits éludés dépasse 100.000 €. L'administration fiscale aura dorénavant l'obligation de transmettre au parquet²⁶⁹ tous les manquements fiscaux, sur des droits dépassant un seuil de 100 000 €, et ayant donné lieu à l'application des pénalités fiscales suivantes :

- 100 % en cas d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal ;
- 80 % en cas de découverte d'une activité occulte, de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation de prix.

Une levée du secret fiscal des agents des finances publiques à l'égard du procureur de la République est prévue par la loi afin de permettre la transmission des informations concernant les dossiers remplissant les critères définis ci-dessus. Le parquet sera ensuite libre d'exercer ou non des poursuites pour fraude fiscale, la commission des infractions fiscales n'étant plus saisie pour ces dossiers.

Compte tenu des critères retenus, le périmètre des dossiers sur lesquels le ministère public pourra exercer l'opportunité des poursuites devrait être élargi. Selon les estimations de la chancellerie, ces nouveaux critères pourraient conduire à un doublement des affaires transmises par Bercy à la justice, qui serait alors amenée à traiter quelque 2500 cas par an comparativement aux quelque mille dossiers transmis chaque année à la commission des infractions fiscales puis au parquet.

²⁶⁷ Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement prévu par l'article 16 de la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière devenu Article L228 B du LPF . Dernier rapport publié 2016.

²⁶⁸ Voir Mathilde Damgé, LE MONDE, 12.10.2018, Le gouvernement a-t-il vraiment supprimé le « verrou de Bercy » ?

²⁶⁹ Art. L 228 LPF.

§ 4 La signification du jugement de fraude fiscale.

Le comptable public (PRS) signifie la décision de justice définitive prononçant la solidarité de paiement prévue à l'article 1745 du CGI pour pouvoir la mettre à exécution. L'interruption de la prescription de l'action en recouvrement du Trésor est acquise dès que le jugement, même non définitif, est rendu²⁷⁰. Il devient opposable à la personne condamnée solidairement au paiement de l'impôt fraudé, indépendamment de la signification par le comptable. Le jugement emporte également une peine de prison avec ou sans sursis et une peine d'amende (art. 1741 CGI, amende de 500 000 € et emprisonnement de cinq ans).

Dans la pratique, on observe que des jugements pour fraude fiscale prononçant la solidarité au paiement des impôts fraudés ne sont pas systématiquement signifiés alors qu'ils devraient l'être. En effet, aux termes de l'article 707-1 CPP, « *le ministère public et les parties poursuivent l'exécution de la sentence chacun en ce qui le concerne* » et en vertu de l'article 554 CPP, « *la signification des décisions, dans les cas où elle est nécessaire, est effectuée à la requête du ministère public ou de la partie civile* ». Si le ministère public s'occupe ainsi de l'action publique, la DGFIP doit poursuivre l'exécution des décisions définitives la concernant sur le plan civil. En matière civile, la signification doit être faite²⁷¹ même si les parties étaient présentes à l'audience : « *Les jugements ne peuvent être exécutés contre ceux auxquels ils sont opposés qu'après leur avoir été notifiés, à moins que l'exécution n'en soit volontaire* » (article 503 CPC). Pour ce qui a trait à la solidarité au paiement de l'impôt, la DGFIP est partie civile²⁷² dans le cadre de l'instance pénale mais elle est aussi chargée d'exécuter le recouvrement des amendes pénales. Pour ce qui concerne ces dernières, la signification relève du parquet. Les amendes pénales ne sont pas recouvrées par le même service²⁷³ de la DGFIP que les impôts fraudés.

Le contribuable poursuivi pour fraude fiscale est fiché par l'administration. Un fichier des poursuites correctionnelles DGFIP dénommé « Singapour » a été créé.²⁷⁴ La DGFIP a créé ce fichier en 1994 pour suivre les affaires de fraude fiscale. A noter que dans son art. 6, l'arrêté prévoit que le droit d'opposition, prévu par l'article 26 de la loi no 78-17 du 6 janvier 1978, ne s'applique pas au traitement de données pourtant personnelles qui y sont relatées. Outre son objectif affiché d'une simple gestion des dossiers par

²⁷⁰ Arrêt du Conseil d'Etat n° 340267 du 13 novembre 2013. Le jugement fait courir un nouveau délai de prescription quadriennale (article L. 274 du LPF) à l'encontre du débiteur solidaire.

²⁷¹ Cf. Cass. Civ. 2, 15 mars 1995, 93-13.655, Publié au bulletin.

²⁷² L'administration des Impôts tient de l'article L. 232 du Livre des procédures fiscales le droit de se constituer partie civile devant la juridiction correctionnelle saisie par le ministère public de poursuites pour fraude fiscale. Lorsqu'en première instance, la solidarité entre l'entreprise et le dirigeant n'a pas été prononcée, l'administration des Impôts est recevable à demander devant la juridiction du second degré, y compris sur son seul appel, la mesure à caractère pénal que constitue la solidarité du condamné avec le redevable légal des impôts fraudés, prévue par l'article 1745 du Code précité ; Cass. Crim. 21 mars 1996, n° 94-85.492, Bull. crim. 1996 N° 130 p. 375 ; Crim. 16 janv. 2013, F-P+B, n° 12-82.546.

²⁷³ En pratique, une fois signé par le greffier et le président de la juridiction, le jugement constitue l'original classé au rang des « minutes » du greffe. Il donne lieu ensuite à une copie revêtue de la formule exécutoire qui sert en cas de signification. Des « extraits » sont établis par le greffier, parmi lesquels l'extrait-finances adressé au Trésor public en cas de prononcé d'une peine d'amende. Ces extraits doivent être vérifiés et visés par le ministère public. C'est le service « Produits divers et amendes » qui se charge du recouvrement. Cf. Rapport d'information n° 381 (2006-2007) de M. Bernard ANGELS, fait au nom de la commission des finances du Sénat, déposé le 11 juillet 2007 pour ce qui concerne les délais.

²⁷⁴ Arrêté du 14 octobre 1994, JORF n°271 du 23 novembre 1994 page 16523.

le personnel de la direction centrale de la DGFIP, ce traitement automatisé permettra à terme la communication de ces données aux pays de l'UE dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale internationale. La conformité au droit de l'UE d'un traitement de données personnelles à fins de perception de l'impôt et de lutte contre la fraude fiscale a en effet été approuvée par la CJUE, 2e ch., 27 sept. 2017, aff. C 73/16, Peter Puskar. Dans cette affaire, la CJUE a jugé que l'article 7, e de la directive n° 95/46/CE du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, ne s'oppose pas à un traitement de données à caractère personnel par les autorités d'un État membre aux fins de la lutte contre la fraude fiscale, au moyen de l'établissement d'une liste de personnes, sans leur consentement. Ceci, à condition, d'une part, que ces autorités aient été investies par la législation nationale de missions d'intérêt public, que l'établissement de cette liste et l'inscription sur celle-ci du nom des personnes concernées soient effectivement aptes et nécessaires aux fins de la réalisation des objectifs poursuivis et qu'il existe des indices suffisants pour présumer que les personnes concernées figurent à juste titre sur ladite liste. D'autre part, à condition que toutes les conditions de licéité de ce traitement de données à caractère personnel imposées par la directive n° 95/46/CE soient satisfaites.

Section 2 Le droit de la responsabilité (Art.L267 LPF)

Art. L 267 LPF

Lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance. A cette fin, le comptable public compétent assigne le dirigeant devant le président du tribunal de grande instance du lieu du siège social. Cette disposition est applicable à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement.

Les voies de recours qui peuvent être exercées contre la décision du président du tribunal de grande instance ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires en vue de préserver le recouvrement de la créance du trésor.

Le comptable public (SIE ou PRS) dans le cas de dissimulations de recettes taxables est le gardien des créances de l'Etat et sa responsabilité l'oblige à engager des poursuites contre les dirigeants de sociétés lorsque les poursuites directes contre celles-ci ne donnent aucun résultat. Il s'agit de transférer la charge fiscale de l'entreprise sur son dirigeant par l'obtention d'un jugement. En application des articles 287-1 et 1692 du code général des impôts, les entreprises sont tenues de l'obligation de remettre chaque mois une déclaration de TVA et

d'acquitter les taxes exigibles au moment du dépôt des déclarations et la dissimulation de recettes par un logiciel frauduleux constitue un manquement à ces obligations.

Le Trésor public n'a pas besoin d'un titre exécutoire prévu à l'article L. 622-32 du code de commerce pour poursuivre un dirigeant en paiement de dettes fiscales lorsque l'entreprise a fait l'objet d'une clôture pour

insuffisance d'actif.²⁷⁵ Il fonde ses poursuites contre le dirigeant sur les dispositions de l'article L 267 LPF.

Sous-section 1 Les conditions de l'action en responsabilité menée par le fisc.

Lorsque les dirigeants sociaux ont fait obstacle au paiement des dettes fiscales d'une personne morale, le comptable des Finances Publiques peut demander au juge qu'il déclare ces dirigeants responsables du paiement des dettes de la société. L'art. L267 LPF concerne *"toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective"* d'une personne morale ou de tout autre groupement : SARL, SA, sociétés civiles, GIE, associations, etc...

§ 1 Manquements imputables au dirigeant.

Le dirigeant doit s'être rendu responsable d'inobservations graves et répétées des obligations fiscales ou de manœuvres frauduleuses. Il s'agit de conditions alternatives mais en matière de dissimulation de recettes, l'absence de déclarations TVA et BIC/IS ou la minoration de ces déclarations s'accompagne souvent de manœuvres frauduleuses. Le caractère de gravité des infractions est mesuré par le montant des redressements opérés, le montant des pénalités qui désigne l'absence de bonne foi et le caractère répétitif des minora-tions de CA sur une période assez longue. La jurisprudence considère que le défaut de paiement de la TVA confère à l'inobservation un caractère de gravité extrême car l'impôt a été payé par le consommateur et la rétention de TVA par l'entrepreneur est donc hautement répréhensible²⁷⁶. L'action n'est pas subor-donnée à la preuve du caractère intentionnel des manquements relevés, sauf dans le cas de manœuvres frauduleuses.

Les manœuvres frauduleuses s'analysent comme la mise en œuvre de procédés ayant pour finalité d'éluder la déclaration ou le paiement de l'impôt et accomplis en toute connaissance de cause. Leur mise en évi-dence résulte des constatations faites par le vérificateur.



²⁷⁵ Cass. Ch. com. 4 mai 2010, pourvoi n° 09-14.054. La Cour retient que les dispositions de l'ancien article L. 622-32 du code de commerce ne concernent que les conditions dans lesquelles un créancier peut retrouver son droit de poursuite à l'encontre de la société débitrice et non le droit de poursuite exercé contre le dirigeant de celle-ci sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales.

²⁷⁶ CA Paris, pôle 5 - ch. 7, 11 mars 2010, n° 08/20987 : « sur l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales ; la gravité découle de ce qu'en matière de TVA, l'entreprise est l'agent collecteur et ne saurait confisquer sans conséquences lourdes ce dont il n'est qu'un dépositaire et de ce qu'en matière d'IS ou d'IR, la contrainte dans laquelle s'est trouvée l'administration de vérifier la comptabilité de l'entreprise montre que celle-ci s'est dérobée à son devoir élémentaire de déclaration ; le caractère répétitif est suffisamment établi dès lors que comme en l'espèce, plusieurs exercices ont comporté des périodes de fraude ».

§ 2 Diligences du service : notion jurisprudentielle

Il doit exister un lien entre l'inobservation par le dirigeant des obligations fiscales de la société et l'impossibilité de recouvrement à laquelle aboutit l'administration. A ce titre, s'il est reproché au dirigeant le non dépôt de déclarations, l'administration doit établir qu'elle a adressé les mises en demeure nécessaires et effectué les taxations d'office dans un temps raisonnable. Si un redressement a été notifié à l'entreprise, l'administration doit établir que l'avis de mise en recouvrement et les premières poursuites n'ont pas abouti. Si l'entreprise a déposé le bilan, de facto, le comptable ne peut plus agir contre la société mais il a dû déclarer ses créances. Le délai d'introduction raisonnable de l'action du PRS est librement apprécié par le juge et dans le cas d'une clôture pour insuffisance d'actif (CPIA) de la société, il ne peut excéder²⁷⁷ quelques mois du jugement de CPIA correspondant lui-même au délai de présentation du dossier en admission en non-valeur par le comptable public.

Sont exclues de la procédure les créances faisant l'objet d'un plan de règlement²⁷⁸ en cours et respecté et les créances contestées avec sursis de paiement demandé (art. L 277 LPF) et garanties constituées.

§ 3 Condition en opportunité : solvabilité du dirigeant



L'action fondée sur l'article L 267 LPF est une action civile d'ordre patrimonial qui ne vise que les dirigeants solvables. L'administration possède tous les moyens à sa disposition pour se faire une opinion de la solvabilité d'une personne.

Le fichier immobilier tenu par l'ex Conservation des Hypothèques devenu Service de Publicité Foncière donne l'état des inscriptions hypothécaires (charges) en lien avec la valeur des immeubles (interrogation Patrim). L'interrogation des créanciers hypothécaires permet au comptable public de connaître le solde des charges pesant sur l'immeuble pour apprécier la valeur des immeubles susceptibles de saisie. Bien entendu la forme de propriété est aussi connue et susceptible

d'influencer les poursuites si le patrimoine est en indivision par exemple ou partagé entre usufruit et nue-

²⁷⁷ Cour d'appel de Nancy, 15 mars 2016, n° 15/00739. « Le point de départ du délai satisfaisant ne saurait en aucun cas, comme le prétend M. X, correspondre à la date de commission des inobservations de ses obligations fiscales par le dirigeant de la personne morale ni à la date à laquelle le comptable public a déclaré sa créance à la procédure collective »

²⁷⁸ L'instruction BOI du 6 septembre 1988 que : « la demande de délais présentée par un dirigeant de société, doit en principe, être interprétée comme une manifestation de bonne volonté de l'intéressé qui effectue une démarche en vue de trouver, de concert avec le comptable, une solution aux difficultés financières de l'entreprise. Dès lors, l'octroi de délais de paiement est de nature à écarter la responsabilité du dirigeant. Toutefois, le comptable public peut estimer, compte tenu des circonstances, qu'il ne pourra se dispenser d'engager ultérieurement la responsabilité du dirigeant en cas de non-respect du plan de règlement. Dans ce cas, il devra formellement informer le dirigeant que le non – paiement de l'arriéré ou des taxes courantes l'amènera à mettre en œuvre les dispositions des articles L 266 et L 267 du LPF ».

propriété. Si une donation a été effectuée après le début d'une opération de contrôle fiscal, la suspicion administrative peut déterminer une action paulienne.

La fortune mobilière n'est pas négligée. Le fichier FICOPA dûment interrogé permet au comptable public poursuivant de se faire une idée des comptes de dépôt et des comptes titres, des comptes d'épargne également. Le fichier TSE ou la lecture de la base INFOGREFFE permet au fisc de connaître les participations du dirigeant dans d'autres sociétés que celle qui a fait l'objet du contrôle et d'évaluer les parts ou actions. L'interrogation du fichier Ficovie renseigne sur les contrats d'assurance vie et EVAFISC²⁷⁹ sur la possession de comptes bancaires à l'étranger.

Par mesure de tolérance, mais rien n'oblige l'administration à le faire, le comptable public ne met pas en cause un dirigeant qui a des revenus modestes et comme seul patrimoine sa résidence personnelle. La disproportion entre le montant de la dette et le patrimoine du débiteur est un motif pouvant donc justifier l'absence de poursuite. Il en est de même parfois en fonction de l'âge de la personne.

Sous-section 2 Déroulement de la procédure.

§ 1 Engagement de l'action par le comptable public.

En principe, le comptable public au niveau du PRS généralement pour les affaires qui concernent la fraude fiscale, est en principe responsable personnellement de l'action qu'il mène.



La responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable

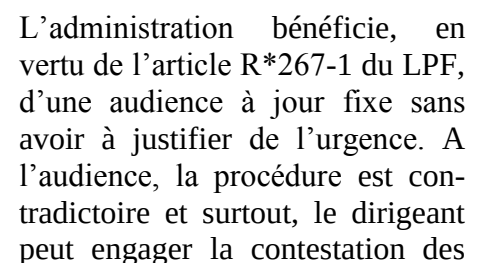
- **La nomination d'un comptable public est soumise à des formalités particulières:**
 - Le cautionnement
 - La prestation de serment
 - L'installation
- **Les réserves du comptable entrant:**
 - Art 60 – Loi du 23/02/1963 : la responsabilité du comptable s'étend à toutes les opérations dès sa prise de fonctions jusqu'à la cessation de fonctions. L'AC entrant dispose d'un délai de 6 mois prorogeable pour émettre des réserves auprès du trésor sur des opérations effectuées par son prédécesseur. Dans ce cas, ces irrégularités ou insuffisances détectées ne peuvent pas être mis à la charge de l'AC entrant
-

S'agissant d'une action civile à laquelle les comptables publics sont peu habitués et d'une procédure difficile car le dirigeant poursuivi ne manque pas de se défendre, l'habitude a longtemps persisté pour l'administration à n'envisager l'action de l'art. L 267 LPF qu'au moment de la procédure dite de l'admission en non-valeur. Lorsqu'il y a impossibilité de poursuivre le recouvrement d'une créance, le comptable public peut en effet solliciter la décharge de ses écritures et la décision est contrôlée par la Cour des Comptes. Celle-ci pouvant reprocher au comptable de ne pas avoir tout entrepris pour obtenir le recouvrement, l'administration est parfois tentée de recourir à l'engagement d'une action civile bien

tardive. La pratique actuelle contrevient à ses habitudes mais en fait n'envisage souvent l'action qu'après le dépôt de bilan de la société. Celui-ci marque bien sûr l'impossibilité de poursuivre pour le Trésor mais, en droit, l'action peut être engagée avant la liquidation judiciaire de la société. L'administration n'a pas alors à établir l'insuffisance d'actif social pour faire face au passif exigible mais plutôt la résistance à l'impôt du contribuable.

²⁷⁹ EVAFISC : fichier de comptes bancaires détenus hors de France par des personnes physiques ou morales (avis n° 1391302) ; délibération n° 2009-588 du 12 novembre 2009 de la CNIL

§ 2 Déroulement de l'action.



²⁸⁰ Procédure du droit de la comptabilité publique. L'article 17 du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) de 2012 rappelle le principe selon lequel « les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des actes et contrôles qui leur incombent ».

²⁸¹ CA Pau, 29 févr. 2016, n° 16/00857. « Aucune disposition légale ou réglementaire n'impose la communication d'un rapport écrit remis au directeur des finances publiques ayant provoqué sa décision ni la motivation de la décision par laquelle le directeur départemental des finances publiques autorise à engager l'action en responsabilité prévue par l'article L 267 LPF. »

²⁸² BOI *12 C-2-04 et instruction du 6 septembre 1988, BOI 12 C-20-88.

la phase préalable devant le Directeur ; il est opéré par la voie de la demande de sursis à statuer. Pour l'éviter²⁸³, l'administration doit démontrer que l'argumentation du dirigeant concernant l'assiette de l'impôt est dilatoire (imprécision de la demande, arguments fallacieux, contentieux déjà élevé par la société, preuve non rapportée, etc.). La demande subsidiaire en réexamen de la dette fiscale doit être introduite en première instance et les avis de mise en recouvrement s'imposent au juge civil. Ce dernier ne peut que surseoir et non pas poser une question préjudicielle au juge administratif ; le sursis est refusé au dirigeant si la société n'a pas saisi²⁸⁴ le juge de l'impôt. Il est bien entendu que le comptable public n'assigne pas le dirigeant tant qu'une réclamation est pendante²⁸⁵ devant le Directeur des impôts ou le tribunal administratif.

Le jugement rendu contre le dirigeant constitue le titre exécutoire à son encontre et il lui est signifié par voie d'huissier avec la copie des AMR antérieurement notifiés à la société. L'administration demande et obtient l'exécution provisoire du jugement.

Section 3 Architecture des poursuites

L'intérêt de la mise en cause du dirigeant consiste pour l'administration à pouvoir poursuivre le dirigeant de la société coupable de manœuvres frauduleuses en plus de la société elle-même où ces manœuvres se sont déroulées.

Sous-section 1 Le recouvrement

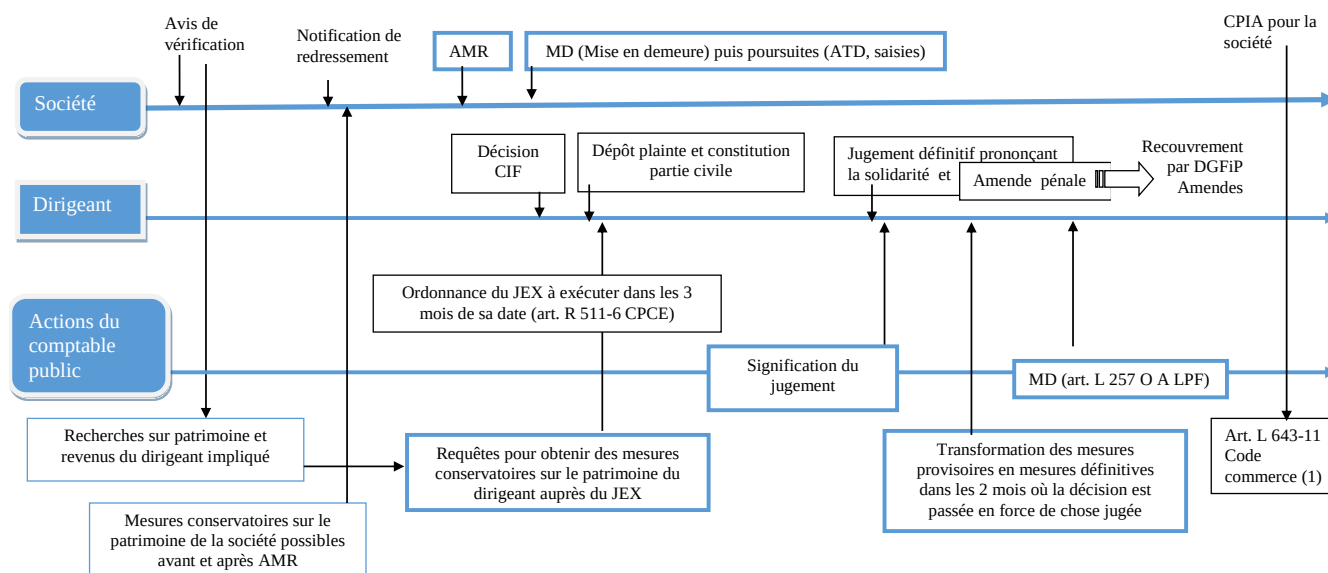
§ 1 Schéma général des poursuites

On envisage ici le cas où ce sont les dirigeants d'une personne morale, débitrice de l'impôt dès l'origine, qui sont poursuivis. La plainte pour fraude fiscale peut viser aussi un professionnel agissant en tant qu'entreprise individuelle.

²⁸³ Pour un exemple, voir Cour d'appel de Paris, Pôle 5 - chambre 5-7, 8 novembre 2011, n° 10/15535 où la Cour a rejeté la demande du dirigeant qui argumentait sur l'attente d'un jugement à intervenir sur les appels en garantie qu'il a formé à l'encontre de son comptable accusé de mal gérer l'entreprise alors pourtant qu'il lui avait confié une large délégation de pouvoir.

²⁸⁴ CA Paris, pôle 5 - ch. 7, 11 mars 2010, n° 08/20987.

²⁸⁵ Cour d'appel de Paris, 23 septembre 2014, n° 13/00089.



Note 1 : Le jugement de clôture de liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif ne fait pas recouvrer aux créanciers l'exercice individuel de leurs actions contre le débiteur, sauf si la créance résulte d'une condamnation pénale du débiteur. Ceci concerne les entrepreneurs individuels qui reviendraient à meilleure fortune après CPIA et jugement correctionnel.

Note 2 : Ce schéma est légèrement différent selon que la CIF est saisie ou pas depuis la loi 2018 (voir verrou de Bercy).

La DGFIP est organisée de telle façon que le service chargé de la mise en œuvre des poursuites correctionnelles (art.1741 CGI) est différent (brigade de contrôle puis service de direction) de celui chargé du recouvrement (PRS) à l'issue du contrôle que ce soit contre la société ou contre le dirigeant. En revanche, en ce qui concerne la procédure de l'art. L 267 LPF, le comptable public (PRS) maîtrise l'engagement de l'action comme les poursuites qui en découlent.

L'administration tient des dispositions du CGI, le pouvoir de déterminer et de mettre elle-même -sous le contrôle du juge de l'impôt- à la charge du redevable, les droits auxquels le contribuable a entendu se soustraire par des procédés frauduleux ainsi que les pénalités fiscales destinées à assurer cette réparation. La constitution civile devant les juridictions correctionnelles, dans les poursuites exercées pour les infractions visées au Code général des impôts, fondée sur les dispositions de l'article L. 232 LPF permet à l'administration des Impôts de suivre la procédure et d'y intervenir dans l'intérêt du fisc, mais ne lui ouvre pas le droit de demander, pour la réparation du préjudice causé au Trésor public par la fraude, une réparation distincte de celle qui est assurée par les majorations et amendes fiscales²⁸⁶. C'est la raison pour laquelle, le jugement pénal ne mentionne jamais clairement le montant des impôts et pénalités pour lesquels la solidarité est prononcée ; il appartient au comptable public de calculer la quotité exacte avec le conseil du vérificateur et sous les observations du débiteur.

§ 2 Les mesures conservatoires.

La mesure conservatoire demandée par le comptable public peut notamment porter sur :

²⁸⁶ Cass. Crim. 17 avril 1989, n°88-81189.

- des biens meubles corporels ou incorporels (art. R 521-1 CPCE),
- des créances (articles R 523-1 à R 523-6 CPCE),
- des droits d'associés et des valeurs mobilières (articles R 532-3 et R 532-4 CPCE),
- un immeuble (art. R 532-1 CPCE),
- un fonds de commerce (art. R 532-2 CPCE).

Le comptable du PRS adresse au juge de l'exécution une requête aux fins de prise de mesures conservatoires (art. L511-1 et R 511-1 et suivants du CPCE). Le juge compétent est celui du domicile du débiteur. Si celui-ci réside à l'étranger, le PRS s'adresse à une structure spécialisée de la DGFIP chargée du recouvrement international.

Les mesures conservatoires contre le dirigeant peuvent être prises dès le dépôt de la plainte pour fraude fiscale, voire dès la saisine de la Commission des infractions fiscales, dès lors que la créance qui naîtra ultérieurement de la solidarité paraît suffisamment fondée dans son principe et menacée dans son recouvrement²⁸⁷.

Le juge de l'exécution, au vu de la requête circonstanciée produite par le comptable public, rend une ordonnance autorisant la prise de mesures conservatoires et détermine (à peine de nullité) le montant des sommes pour la garantie desquelles la mesure conservatoire est autorisée. Il précise aussi la nature des biens sur lesquels elle porte (art. R511- CPCE), d'où l'importance de recherches antérieures sur la consistance des revenus et du patrimoine menée par le comptable public très en amont.

Sous-section 2 L'arrêt des poursuites

§ 1 Le paiement intégral ou la transaction.

Evidemment le paiement des droits et des pénalités détermine l'arrêt des poursuites et il est possible d'obtenir du comptable public un plan de règlement échelonné des droits et pénalités mis en recouvrement pour provoquer la suspension des poursuites. Néanmoins, s'agissant d'infractions très graves au titre de la dissimulation de recettes, le plan de règlement ne sera accordé qu'avec la caution du dirigeant sur ses biens propres et selon les capacités financières de l'entreprise après analyse financière de sa trésorerie.

La transaction prévue par l'art. L 247 LPF est une convention entre l'administration et le contribuable qui organise une atténuation des amendes, majorations et pénalités moyennant le paiement des sommes laissées à charge et l'abandon du contentieux par le contribuable. La transaction est souvent proposée au

²⁸⁷ En application de l'article L 221-2 CPCE, le juge de l'exécution a le pouvoir d'ordonner la mainlevée de toute mesure inutile ou abusive et de condamner le Trésor à des dommages-intérêts en cas d'abus de saisie. L'exécution des mesures conservatoires ne pouvant excéder ce qui se révèle nécessaire pour obtenir le paiement de l'obligation, l'administration se montre parfois extensive dans l'appréhension des biens du redevable. CA Versailles, 16e ch., 9 févr. 2017, n° 15/07251.

stade de la procédure de la rencontre avec l'interlocuteur départemental des impôts. Mais surtout, la transaction ne peut jamais faire renoncer l'administration au recouvrement des droits en principal. La convention associe le service du contrôle fiscal de la DGFIP avec le PRS pour convenir de l'échelonnement du paiement qui, s'il n'est pas respecté, remet en cause le contrat.

Au cas où l'administration envisage des poursuites correctionnelles, elle n'accorde jamais de transaction. De même quand le contribuable a mis en œuvre des moyens dilatoires pour s'opposer au contrôle fiscal.

§ 3 La prescription.

Les comptables du Trésor qui n'ont fait aucune poursuite contre un contribuable retardataire pendant quatre années consécutives, à partir du jour de la mise en recouvrement du rôle ou du dernier acte interruptif perdent leur recours et sont déchus de tous droits et de toute action contre ce redevable.

La décision du juge répressif qui condamne un dirigeant au paiement solidaire des impôts en cause interrompt la prescription de l'action en recouvrement contre la société (4 ans, art. L 274 LPF). En revanche, *«les actes de la procédure judiciaire intervenus avant que la solidarité ne soit établie par une décision juridictionnelle, qui ne visent que la personne poursuivie sur le fondement des articles 1741, 1742 ou 1743 du code général des impôts, ne peuvent en aucun cas avoir un effet interruptif sur la prescription des impositions dues par le redevable légal²⁸⁸»*.

L'action prévue par l'article L. 267 du LPF est une action à caractère civil d'ordre patrimonial qui vise à obtenir la condamnation du dirigeant au paiement solidaire des impositions dues par la personne morale quand certaines conditions sont remplies. Les dispositions de l'article 1206 du code civil qui prévoient que les poursuites faites contre l'un des débiteurs solidaires interrompent la prescription à l'égard de tous sont inapplicables avant l'intervention du jugement de solidarité²⁸⁹. *« La responsabilité solidaire des dirigeants n'étant pas de droit mais devant être prononcée par le juge, l'interruption de la prescription de l'action ouverte à leur encontre en vue du prononcé de celle-ci est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société²⁹⁰ »*

En conséquence, il faut distinguer parmi les jugements en responsabilité des dirigeants entre ceux qui interviennent dans les quatre ans du dernier acte de poursuite contre la société et ceux qui interviennent après. Le principe de la solidarité du dirigeant doit être établi par une décision de justice avant que la créance fiscale à l'encontre de la société ne soit prescrite.

§ 2 L'abandon par le fisc (ANV).

Le contribuable, société et dirigeant, ne peut obtenir l'abandon des poursuites que si le comptable public est mis dans l'impossibilité de poursuivre par disparition du débiteur ou insolvabilité de celui-ci (CPIA).

²⁸⁸ CE, 9e et 10e ss-sect. réunies, 6 juin 2007, n° 282631, SCI Force.

²⁸⁹ Cass. Com., pourvoi n° 04-15497 et Cass. Com. pourvoi n° 04-15720.

²⁹⁰ *Ibidem*. Cass. Com., 31 oct. 2006, n° 04-15.720. Le prononcé d'un sursis à statuer sur le bien-fondé de l'action du receveur des impôts à l'encontre de l'ancien dirigeant de la société, afin de permettre à ce dernier de faire trancher une question préjudicielle, est sans incidence sur l'exigibilité de l'impôt dû par celle-ci.

Afin de répondre aux nécessités du droit de la comptabilité publique, le comptable public, constatant ces faits, peut proposer l'admission en non-valeur (ANV) des créances qu'il détient sur les personnes poursuivies.

Cette procédure est purement interne à l'administration et le contribuable n'est pas informé de l'abandon des poursuites. Cette procédure interne n'éteint pas non plus la créance du Trésor.

Pour les personnes physiques, la procédure ANV produit ses effets en cas d'insolvabilité du redevable. La carence du débiteur est établie par l'absence de compte bancaire, un ATD infructueux sur un compte bancaire non clos ou un PV de carence après saisie. L'absence de revenus ou de patrimoine est le cas classique ; il en est de même des débiteurs qui sans être totalement insolvable, ne disposent que de ressources sans rapport avec l'importance de leur dette et ne possèdent que des biens de faible valeur, ne leur permettant d'effectuer que des versements de très faible montant et qui sont dans l'incapacité de solder leur dette avant de nombreuses années. De même si la perspective de recouvrement est limitée à une hypothèque légale sur l'habitation principale et la saisie immobilière n'est pas envisageable vu la valeur vénale de l'immeuble.

Pour les personnes morales, la cessation d'activité de fait ou la liquidation judiciaire sont des motifs de l'ANV. Avant même la clôture pour insuffisance d'actifs, le comptable a pu recueillir auprès du mandataire judiciaire une attestation d'irrecouvrabilité qui justifie l'abandon des poursuites.

Conclusion du titre 2 Des conséquences financières énormes pour le dirigeant.

Quelle que soit la procédure par laquelle l'administration fiscale poursuit le dirigeant qui a installé un système frauduleux de caisse, le coût financier pour lui est phénoménal. D'une part, dès avant même toute condamnation, les mesures conservatoires ont impacté son patrimoine. D'autre part, les sanctions pénales sont applicables indépendamment des sanctions fiscales (majorations pour défaut de dépôt dans les délais, manquement délibéré ou manœuvres frauduleuses, amendes fiscales), sans que puisse être invoquée la règle *non bis in idem* qui interdit que les mêmes faits puissent être sanctionnés deux fois.

Les moyens ordinaires de défense sur le fond des affaires sont bien entendu à considérer mais on observe que dans nombre de procédures, le dirigeant peu scrupuleux utilise tous les moyens dilatoires²⁹¹ possibles et organise son insolvabilité pour se mettre à l'abri. La résidence à l'étranger n'est pas forcément un moyen de protection puisque le Président du TGI peut aussi rendre un jugement fondé sur l'art. L 267 LPF dans ces circonstances.

Les peines complémentaires viennent encore alourdir le fardeau en matière correctionnelle (art.1741 CGI) avec l'affichage de la décision prononcée et sa diffusion²⁹² ainsi que l'interdiction d'exercer²⁹³ directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une profession libérale, commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale.

²⁹¹ Par exemple, la demande de nomination d'un expert financier peut apparaître dilatoire quand les faits sont avérés par un contrôle fiscal régulier. La tardiveté de la demande est aussi considérée par les tribunaux pour évacuer le sujet.

²⁹² Al.10 art.1741 du CGI, art.131-35 CP ou 131-39 CP.

²⁹³ Art. 1750 CGI, art.131-27 CP.

Conclusion générale.

Au terme de cette étude, on l'aura compris, toute la démonstration tourne autour d'un seul argument de finalité. Cet argument, proche de l'argument de définition, est employé par l'administration pour développer son contrôle sur les systèmes de caisse et, en cas de litige, sera sous-jacent au raisonnement du juge. Un argument de finalité est, rappelons-le, celui qui consiste à mettre en relation un fait avec la fin dont il est le moyen. Or, une seule préoccupation doit rester à l'esprit de l'éditeur du logiciel comme à l'esprit de son utilisateur, la fonctionnalité qu'il a créé ou dont il a usé a-t-elle permis la réalisation effective d'une fraude à l'impôt ?

Toutes les définitions que l'administration fiscale a pu donner et les éclaircissements réunis ici n'ont qu'un seul but, privilégier une définition descriptive et explicative du SCE en relation avec un système fiscal complexe. Il ne s'agit pour autant que d'un point de départ pour des raisonnements appliqués à des situations individuelles. Sur ce terrain, seul l'avocat de l'entrepreneur constitue le relais précieux du contribuable face à l'administration.

Il convient aussi d'anticiper les problèmes car l'informatisation croissante des entreprises détermine des contrôles fiscaux sur le terrain du numérique (FEC, chemin de révision comptable, procédure ACL, contrôle fiscal à distance). L'expert-comptable ou le conseil fiscal habitué aux procédures de contrôle des comptabilités informatisées peuvent donner un appui considérable aux réflexions de l'entrepreneur sur les analyses fiscales des données comptables et le respect des obligations documentaires.

Et pour le futur ? L'approche retenue jusqu'ici par beaucoup de pays européens n'est pas forcément celle de l'avenir. En effet, l'Italie et la Croatie sont pilotes à partir de l'an prochain sur une nouvelle méthode de certification. Celle-ci consiste à ce que les logiciels de caisse se connectent à d'autres logiciels certifiés par l'État qui éditeront les factures à la façon d'un channel manager. La caisse sur site enverra à un tiers les informations de facturation et ce tiers renverra au logiciel le ticket client. L'objectif est la centralisation chez un seul opérateur permettant ainsi une plus grande productivité des contrôles fiscaux. Les gouvernements européens veulent automatiser les contrôles et poussent ainsi les éditeurs les plus gros vers une concentration plus forte ayant les moyens financiers les plus importants.

A côté de cela, la digitalisation du retail est l'autre tendance de la modernisation dont le SCE n'est qu'un élément parmi d'autres. A ce niveau, la recherche de moins d'attente en caisse s'accomplit avec l'utilisation de moyens de paiement rapides. Cela suppose l'accélération du paiement mobile, de nouveaux schémas comptables avec paiement sur Internet mais prélèvement du stock en magasin ou encore le développement de progiciels de Gestion Intégrée qui permet de gérer et suivre au quotidien, l'ensemble des informations et des services opérationnels d'un magasin.

Annexes

1. Article 88 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.
2. Article publié sur le site www.Fiscalonline.com le 23 mai 2017 : « Logiciels de caisse frauduleux : les risques fiscaux », Patrick Cocheteux.
3. Communiqué du Ministre le 15 juin 2017 n°022.
4. Modèle d'attestation individuelle à présenter à l'administration.
5. Délai de répétition de l'impôt (prescription).
6. Durée d'archivage des documents.
7. Chemin de révision comptable.
8. Fichier des écritures comptables.
9. Questionnaire d'auto diagnostic.
10. Principaux textes applicables.

- SECONDE PARTIE MOYENS DES POLITIQUES PUBLIQUES ET DISPOSITIONS SPÉCIALES
 - Titre IV : DISPOSITIONS PERMANENTES I. - MESURES FISCALES ET BUDGÉTAIRES NON RATTACHÉES

Article 88

ELI: https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2015/12/29/FCPX1519907L/jo/article_88

Alias: https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2015/12/29/2015-1785/jo/article_88

I.- Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Après le 3° du I de l'article 286, il est inséré un 3° bis ainsi rédigé :

« 3° bis Lorsqu'elle enregistre les règlements de ses clients au moyen d'un logiciel de comptabilité ou de gestion ou d'un système de caisse, utiliser un logiciel ou un système satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale, attestées par un certificat délivré par un organisme accrédité dans les conditions prévues à l'article L. 115-28 du code de la consommation ou par une attestation individuelle de l'éditeur, conforme à un modèle fixé par l'administration ; »

2° Le 2 du A de la section II du chapitre II du livre II est complété par un article 1770 duodecies ainsi rédigé :

« Art. 1770 duodecies.- Le fait, pour une personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée, de ne pas justifier, par la production de l'attestation ou du certificat prévus au 3° bis du I de l'article 286, que le ou les logiciels de comptabilité ou de gestion ou systèmes de caisse qu'elle détient satisfont aux conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données prévues par ces mêmes dispositions est sanctionné par une amende de 7 500 € par logiciel de comptabilité ou de gestion ou système de caisse concerné.

« Lorsqu'il lui est fait application de l'amende mentionnée au premier alinéa du présent article, l'assujetti dispose d'un délai de soixante jours pour se mettre en conformité avec l'obligation prévue au 3° bis du I de l'article 286. Ce délai court à compter de la remise ou de la réception du procès-verbal mentionné à l'article L. 80 O du livre des procédures fiscales, de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du même livre ou de la notification mentionnée au premier alinéa de l'article L. 76 dudit livre.

« Passé ce délai, l'assujetti qui ne s'est pas mis en conformité est passible à nouveau de l'amende mentionnée au premier alinéa du présent article. »

II.- Après le chapitre Ier quinquies du titre II du livre des procédures fiscales, il est inséré un chapitre Ier sexies ainsi rédigé :

« Chapitre Ier sexies

« Le droit de contrôle en matière de détention de logiciels de comptabilité ou de gestion ou de systèmes de caisse

« Art. L. 80 O.- Les agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur peuvent intervenir de manière inopinée dans les locaux professionnels d'une personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée, à l'exclusion des parties de ces locaux affectées au domicile privé, pour vérifier la détention par cette personne de l'attestation ou du certificat prévu au 3° bis du I de l'article 286 du code général des impôts pour chacun des logiciels de comptabilité ou de gestion ou systèmes de caisse qu'elle détient.

« A cette fin, ils peuvent intervenir entre huit heures et vingt heures ou, en dehors de ces heures, durant les heures d'activité professionnelle de l'assujetti.

« Au début de leur intervention, les agents de l'administration remettent à l'assujetti ou à son représentant un avis d'intervention.

« A l'issue de leur intervention, ils établissent un procès-verbal consignait les références du ou des logiciels ou systèmes de caisse détenus par l'assujetti ainsi que les éventuels manquements à l'obligation prévue au 3° bis du I de l'article 286 du code général des impôts. Le procès-verbal est signé par les agents de l'administration ainsi que par l'assujetti ou son représentant. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. Une copie de celui-ci est remise à l'intéressé.

« Lorsque les agents de l'administration constatent un manquement à l'obligation prévue au 3° bis du I du même article 286 et appliquent l'amende prévue à l'article 1770 duodecies du même code, le procès-verbal mentionne les dispositions du second alinéa du même article 1770 duodecies et informe l'assujetti qu'il dispose d'un délai de trente jours pour formuler ses observations et, le cas échéant, fournir l'attestation ou le certificat prévus au 3° bis du I de l'article 286 dudit code. Les observations de l'assujetti sont annexées au procès-verbal. Si l'intéressé apporte les justificatifs demandés dans le délai imparti, l'amende n'est pas appliquée.

« Dans le cas où l'assujetti ou son représentant refuse l'intervention des agents de l'administration, ceux-ci en dressent procès-verbal et font application de l'amende prévue à l'article 1770 duodecies du même code.

« L'intervention des agents de l'administration sur le fondement du présent article ne relève pas des procédures de contrôle de l'impôt régies par les articles L. 10 à L. 54 A du présent livre. »

III.- Le présent article entre en vigueur le 1er janvier 2018.

La lutte contre la fraude fiscale fait obligation pour beaucoup d'entreprises de s'équiper d'une caisse enregistreuse plus fiable fiscalement parlant pour le 1^{er} janvier 2018 et d'obtenir une attestation de l'éditeur du logiciel de caisse qui sera réclamée en cas de contrôle.

Cette nouvelle obligation faite aux commerçants acceptant les paiements en espèces et assujettis à la TVA fait suite au développement des fraudes permises par les logiciels, que ce soit dans leur utilisation par les commerçants eux-mêmes ou par les éditeurs lors de la conception des logiciels de caisse. Elle répond à l'incapacité qu'ont les contrôleurs des impôts de vérifier techniquement les possibilités des matériels et au souci des pouvoirs publics de simplifier les moyens de preuve pour l'exercice des contrôles. Il s'agit aussi de mettre en place tout un système de dissuasion plus vaste qu'auparavant puisque un contrôle inopiné (article L. 80 O du LPF) est mis en œuvre pour vérifier simplement de la possession de l'attestation. En-cadrement des commerçants donc mais aussi des éditeurs de logiciels dont certains ont pu inciter à la fraude.

Les risques encourus jusqu'à cette nouvelle mesure sont importants et méritent une étude jurisprudentielle.

Plan de l'article

Introduction

I La fraude de caisse par logiciel permissif

A Aspects de la fraude de caisse

B Sanctions de la fraude

II Les moyens de défense

A Des moyens classiques.

B Des moyens nombreux utilisés en salve.

Introduction

La presse écrite régionale a pu se faire l'écho de poursuites correctionnelles contre des pharmaciens²⁹⁴ peu scrupuleux ayant eu recours à des logiciels frauduleux pour minorer leurs recettes taxables. Même si certains d'entre eux ont été relaxés²⁹⁵, d'autres ont été condamnés après contrôle fiscal et dépôt d'une

²⁹⁴ Cf. l'article de La voix du nord, « Vimy, Soupçonné de fraude fiscale un couple de pharmaciens à la barre », 23 septembre 2015; voir aussi Le bien public, édition Dijon ville, 30 juillet 2016, « Dijon : fraude fiscale pour une pharmacie et son gérant », 20 juillet 2016, article non signé ; également La Montagne.fr, « Puy-de-Dôme : une troisième pharmacie condamnée pour fraude fiscale », 11 septembre 2014, Cécile Bergougnoux.

²⁹⁵ Cf. l'article de La Nouvelle République.fr, 7 août 2014, « Fraude fiscale les pharmaciens relaxés », article signé EC.

plainte pour fraude fiscale par l'administration. Les éditeurs de logiciels²⁹⁶ sont poursuivis de leur côté pour complicité²⁹⁷ de fraude fiscale. S'agissant du secteur des officines de pharmacie, l'administration a en effet constaté chez un éditeur de logiciels des possibilités de dissimulation de recettes et un contrôle de plus de 1500 pharmacies a pu être opéré. Ce plan de contrôle, appelé Opération Caducée pour les pharmacies, a été développé auprès d'autres catégories professionnelles car si la fraude concerne en ce domaine les médicaments non remboursés et la parapharmacie réglée en espèces, d'autres professions²⁹⁸, moins soumises à des recoupements possibles avec des tiers, peuvent avoir intérêt à transformer en logiciels frauduleux un logiciel permettant au départ simplement à réparer des erreurs de caisse. Les pouvoirs publics ont donc créé une disposition dans la loi de finances 2016²⁹⁹ rendant obligatoire un logiciel de caisse certifié³⁰⁰. Est rendu contraint l'utilisation d'un logiciel ou système sécurisé, c'est-à-dire satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des écritures de caisse. La détention d'un logiciel par une entreprise qui ne serait pas en mesure de justifier qu'elle utilise un logiciel ou un système sécurisé est passible d'une amende³⁰¹ fiscale. L'administration n'a même pas à démontrer l'usage frauduleux du logiciel ou système de caisse pour appliquer l'amende.

I La fraude de caisse par logiciel permissif.

Le dispositif de vigilance sur les logiciels de caisse vient en complément au cadre juridique posé pour le contrôle des comptabilités informatisées³⁰². Sans aborder ici ce point, la définition de la fraude (A) et les sanctions (B) que cela suppose méritent déjà d'importants développements. A noter toutefois que l'utilisation d'un logiciel³⁰³ qui présenterait des fonctionnalités facilitant la fraude est à elle seule insuffisante pour présumer l'existence d'une fraude ; des éléments complémentaires sont nécessaires, tirés de la reconstitution du chiffre d'affaires, d'éléments d'analyse comptable par des ratios, de dénonciation par un avertisseur, d'analyse de documents pour des entreprises du même secteur géographique ayant la même activité par exemple.

²⁹⁶ Depuis 2013, l'administration a la possibilité d'exercer un droit de communication auprès des éditeurs et concepteurs de logiciels de comptabilité ou de gestion ou de systèmes de caisse ou auprès de toute personne qui est intervenue techniquement sur les fonctionnalités de ces produits, affectant la tenue du livre-journal. En effet, des opérations de vérification conduites par l'administration fiscale avaient permis de mettre à jour des pratiques de double caisse informatisée permettant d'éluder une partie de la TVA due. Ce nouveau droit de communication facilite également le travail de détection, par l'administration fiscale, de la fraude consistant à minorer les recettes déclarées, notamment de TVA, en effaçant une partie des recettes encaissées au moyen d'un logiciel de caisse frauduleux. - Article 20 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 en matière de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; article L. 96 J du livre des procédures fiscales (LPF).

²⁹⁷ Cf. L'article non signé paru dans le Monde.fr, « Pharmacies : un éditeur de logiciel mis en examen pour complicité de fraude fiscale », 11 mars 2015, M Société, articlez non signé ; également Midi libre, Hocine Rouagdia, « Gard : l'éditeur d'un logiciel permissif, destiné aux pharmacies, épinglé », 10 octobre 2016.

²⁹⁸ Cf. toute une série d'arrêts dans le domaine des salons de coiffure : CA Paris, pôle 5 - ch. 1, 1er mars 2017, n° 15/21566 ; CA Paris, pôle 5 - ch. 1, 1er mars 2017, n° 15/21572 ; CA Paris, pôle 5 - ch. 1, 1er mars 2017, n° 15/23888. Le secteur de la restauration est également souvent cité comme potentiellement soumis à la tentation de la fraude : CA Toulouse, 25 mars 2015, n° 14/06328.

²⁹⁹ L. fin. n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 88. Cette nouvelle obligation est prévue au 3° bis du I de l'article 286 du code général des impôts (CGI).

³⁰⁰ Voir le commentaire « Le recours obligatoire, à partir de 2018, à des logiciels ou systèmes de caisse sécurisés et certifiés », FR 38/16 Editions Francis Lefebvre, 30 septembre 2016.

³⁰¹ Amende égale à 7 500 €, prévue à l'article 1770 duodecimes du CGI.

³⁰² Dispositif défini par l'article L. 13 du livre des procédures fiscales (LPF), l'article L. 47 A du LPF, l'article L. 57 du LPF, l'article L. 74 du LPF et l'article L. 102 B du LPF.

³⁰³ CA Pau, 26 mars 2015, n° 15/01281.

A Aspects de la fraude de caisse

Définition. La fraude de caisse est opérée par des manipulations à l'aide d'une clé informatique spécialement programmée à cet effet ou par l'utilisation d'un logiciel non sécurisé. Un logiciel de caisse sécurisé doit pouvoir répondre à la traçabilité de certaines opérations dans un fichier non modifiable : abandon de saisie de vente, suppression d'une ligne de ticket au cours d'une saisie, modification d'une vente à une autre date que celle du jour, annulation de tout ou partie d'un ticket encaissé par exemple.

La fraude n'est généralement pas opérée par ce seul moyen notamment dans la catégorie professionnelle des bars restaurants où elle peut être prouvée par l'administration fiscale établissant qu'une part importante des justificatifs d'achats³⁰⁴ sont constitués de bandes de caisses de supermarchés, ne portant pas la mention de l'acheteur et ne permettant pas dès lors de contrôler l'affectation des achats. Des achats de bouteilles³⁰⁵ peuvent aussi être non répertoriés dans les stocks de fin d'année ou ne se retrouvent pas dans le détail des recettes lors de la vente.

La fraude de caisse par logiciel permissif est ainsi opérée avec l'emploi d'un système informatique intégré dans le logiciel dont l'entreprise a fait l'acquisition et utilisé avec la complicité de l'éditeur ou effectuée en complément d'un processus plus complet de dissimulation des opérations comptables concourant à l'établissement du résultat de l'entreprise. Les systèmes informatisés d'encaissement, souvent dénommés « CAISSES ENREGISTREUSES », existent en effet sous différentes formes :

- les caisses enregistreuses autonomes, qui ne peuvent pas communiquer avec d'autres systèmes de caisse ou un système centralisateur ;
- les systèmes de caisse qui communiquent entre eux (plusieurs terminaux de paiement étant reliés à un logiciel), sans pour autant inclure une gestion comptable et financière ;
- les systèmes de caisse enregistreuse plus élaborés qui communiquent entre eux et sont complètement intégrés, en assurant eux-mêmes la tenue de la comptabilité et des stocks.

Le principe essentiel auquel doit répondre n'importe lequel de ces systèmes est qu'une fois saisie, une opération ne peut plus être modifiée sans laisser de trace.

Le recours à un logiciel de caisse dédié permet évidemment de standardiser la fraude mais celle-ci n'a nul besoin d'un logiciel sophistiqué pour s'effectuer. Les moyens de fraude les plus simples sont opérants. Ainsi, la simple tenue d'une comptabilité parallèle sur une feuille Excel, voire un carnet papier³⁰⁶, peut donner d'excellents résultats et demeurer non décelable si le fraudeur prend soin de tenir physiquement une seconde caisse des espèces reçues. La fraude sera efficace si les opérations sont cloisonnées entre la comptabilité officielle et la comptabilité occulte. Encore faut-il qu'au moment des opérations de contrôle le dirigeant ne fasse pas tout simplement l'aveu³⁰⁷ de l'utilisation d'un logiciel permissif.

La fraude de caisse est un art. Une fraude de caisse doit s'effectuer intelligemment. Ainsi, il n'y a aucune difficulté à reconnaître coupable le dirigeant de l'entreprise qui tient mal sa comptabilité en faisant

³⁰⁴ CAA Marseille, 7e ch., 8 avr. 2014, n° 12MA00675, Inédit au recueil Lebon, Legifrance CETATEXT000028839746.

³⁰⁵ Le fisc attache beaucoup d'importance au stock des bouteilles car la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires par la méthode des vins est courante pour les restaurants. Voir le blog de Franck Demailly, <http://www.legavox.fr/blog/franck-demailly-fiscalite/methode-vins-dans-contrôle-fiscal>, 9 avril 2014.

³⁰⁶ Cf. CAA Marseille, 7e ch. formation à 3, 17 juin 2014, n° 12MA02115. Lire en ligne : <https://www.doctrine.fr/d/CAA/Marseille/2014/CETATEXT000029103299>

³⁰⁷ Cf. CAA Bordeaux, 4e ch. formation à 3, 6 nov. 2014, n° 13BX01039. Lire en ligne : <https://www.doctrine.fr/d/CAA/Bordeaux/2014/CETATEXT000029731528>

apparaître des différences de chiffre d'affaire entre les tickets de caisse et le livre de caisse et en omettant certaines soirées d'ouvrir certaines caisses enregistreuses alors que le livre de caisse de la société comptabilise des recettes pour les soirées correspondantes³⁰⁸. En conséquence, l'administration fiscale juge alors la comptabilité non probante et reconstitue le chiffre d'affaires. La Cour des Comptes n'a pas hésité à écrire³⁰⁹ que les services de la DGFIP³¹⁰ avaient du mal à détecter les systèmes informatiques de fraude malgré l'attribution aux vérificateurs d'un logiciel assez efficace pour traiter les données informatisées des entreprises et repérer les irrégularités. Dans le même rapport, la Cour signale que dans une note de 2005, la DGFIP écrivait que « *la quasi-totalité des comptabilités est tenue au moyen de logiciels comptables dont la souplesse d'utilisation crée un risque accru de non-conformité. On trouve, notamment dans certaines PME, des logiciels permissifs qui enregistrent correctement les données nécessaires à la gestion mais, si le commerçant actionne une fonction facultative, en font disparaître une partie lorsqu'elles sont transférées vers les modules comptables, tout en donnant aux comptes produits une apparence normale. Une liste de ces logiciels a été diffusée dans les services il y a quelques années, mais elle n'a pas été mise à jour et les agents ont du mal à les détecter.* ».

Les moyens de la fraude mise en place sont autant de preuves du caractère intentionnel de l'infraction, qui ne sauraient, comme le soutient le prévenu, constituer de simples erreurs ou mégardes: non conservation de bandes enregistreuses, omission d'écritures comptables, absence d'enregistrement journalier des recettes, importance de l'écart entre le chiffre d'affaires déclaré et réel, continuité des fraudes sur une période longue.

La fraude de caisse par logiciel permissif doit être établie par l'administration pour que le juge la suive dans ses conclusions. Le vérificateur va parfois un peu vite et déclare arbitrairement un logiciel permissif alors que les conditions d'établissement de la comptabilité ne permettent pas d'en déduire un manquement aux obligations comptables. C'est ce qui est arrivé à l'administration fiscale qui a été déboutée en appel confirmant le premier jugement dans une entreprise de restauration³¹¹. Il résultait en effet de l'instruction que les caisses enregistreuses dotées d'un logiciel de caisse ne disposaient d'aucun progiciel de comptabilité utilisé pour l'établissement des documents comptables et que le gérant procédait, à partir de la caisse enregistreuse des commandes prises en salle et à la livraison, à l'édition papier des relevés et tickets journaliers. La Cour relève dès lors que l'administration fiscale n'est fondée ni à soutenir que l'intimée disposait au cours des années litigieuses d'une comptabilité informatisée au sens de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, ni, dès lors, à faire application de la procédure de contrôle prévue par les dispositions précitées des articles L. 13 et L. 47 A de ce livre. De fait, le fisc avait fait valoir un peu vite que le système de caisse utilisé par l'entreprise, ayant été repéré comme permissif d'une manière générale, il convenait d'en tirer la conclusion que le système de caisse utilisé par l'entreprise était frauduleux. Au demeurant, le vérificateur n'avait constaté, lors du contrôle, aucune correction ou annulation significative de notes, effectuées postérieurement à leur édition, alors que l'exploitante de

³⁰⁸ Cf. CA Angers, ch. corr., 1^{er} déc. 2005, n° 05/ 00433, JURITEXT000006947384.

³⁰⁹ Source : Cour des Comptes, février 2010, Enquête sur le contrôle fiscal, Le contrôle des comptabilités informatisées, p.180. La Cour note « le nombre de licences est limité (souvent une par département), le nombre d'agents formés à ce logiciel n'est guère plus élevé, alors que cet outil est difficile à maîtriser, et ces agents n'y consacrent qu'une partie de leur activité. La procédure légale de contrôle des comptabilités informatisées étant au surplus difficile à mettre en œuvre, elle est appliquée dans seulement 4 % des contrôles externes en direction des services fiscaux (21 % en direction du contrôle fiscal). Malgré les efforts de l'administration centrale, l'adaptation du contrôle fiscal à l'informatisation des entreprises est ainsi très insuffisante ».

³¹⁰ Direction Générale des Finances Publiques.

³¹¹ Cf. CAA Marseille, 3^e ch. formation à 3, 19 mai 2015, n° 13MA03942. Lire en ligne : <https://www.doctrine.fr/d/CAA/Marseille/2015/CETATEXT000030618679>

l'établissement avait présenté, sur support papier, l'édition du détail des notes, mettant ainsi le service en mesure de déceler d'éventuelles anomalies. De plus, la comptabilisation des recettes était effectuée par l'exploitante à partir des données journalières éditées sur support papier, datés et numérotés, permettant de suivre le détail de la commande de chaque table, ainsi que des tickets récapitulatifs et l'administration ne pouvait donc opposer à l'entreprise le fait qu'elle n'ait pas présenté au vérificateur l'ensemble des pièces justificatives sur support informatique, comme le prévoit l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales.

B Sanctions de la fraude

Le rejet de la comptabilité et la reconstitution des recettes sont les aspects majeurs de la sanction au plan fiscal mais on aurait pu concevoir la technique de fraude comme une opposition à contrôle fiscal.

Absence d'opposition à contrôle fiscal. Le Conseil d'État précise plusieurs points en ce qui concerne les comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, notamment les cas où l'administration peut estimer faire face à une opposition³¹² à contrôle fiscal. Une des questions soulevée par les contrôles de l'opération Caducée³¹³ est de savoir si la suppression régulière d'informations peut être assimilée à des faits d'opposition, déclenchant une évaluation d'office. L'opposition correspond à une attitude rendant le contrôle impossible ou très compliqué. C'est le cas quand l'entreprise, informée de l'éminence du contrôle, a supprimé de façon délibérée une partie des données.

Or, dans ces affaires, la suppression des informations était réalisée de façon régulière.

Le Conseil d'État a considéré que les suppressions régulières et programmées de ces données ne constituent pas une opposition au contrôle fiscal contrairement à ce qu'avait considéré auparavant la Cour Administrative d'Appel de Bordeaux³¹⁴. Ainsi, il n'est pas possible pour l'administration fiscale de procéder à une évaluation d'office. En revanche, les magistrats retiennent que l'usage d'un logiciel permissif rend la comptabilité de l'officine non probante, le pharmacien ne pouvant apporter les pièces justificatives de son activité. Les inspecteurs doivent donc procéder à la reconstitution du chiffre d'affaires.

Le rejet de comptabilité. Il incombe à l'administration d'établir que la comptabilité comporte de graves irrégularités de nature à l'autoriser à l'écarter comme étant dénuée de valeur probante³¹⁵. La permanence

³¹² Cf. CE, 24 juin 2015, 9e/10e ss-sect. Réunies, SELAS Pharmacie Réveillon, n°367288, A, publié au recueil Lebon. Lire en ligne : <https://www.doctrine.fr/d/CE/2015/CETATEXT000030787978>

³¹³ Pour un court article sur le déroulement de la procédure dans l'entreprise contrôlée, voir les sites : <http://www.assayag-avocats.com/contrôle-fiscal-des-pharmaciens-116b>, 12 mai 2015 ou 16 avril 2015, <http://www.esfp.fr/2015/04/2eme-operation-caducee.html>, Cyrille Dimey.

³¹⁴ Cf. CAA Bordeaux, 4^{ème} ch. 31 janvier 2013, n° 11BX03427, Legifrance CETATEXT000027031631 ; le considérant de la Cour était clair : « ces opérations, qui ne sauraient résulter d'un simple bug informatique, ont rendu impossible le contrôle de l'administration pour l'ensemble de la période sur les recettes et le stock, faute de pouvoir procéder au traitement des fichiers et s'assurer de leur cohérence ; que ces opérations de purge des fichiers, qui exigent l'utilisation d'un profil utilisateur et d'un mot de passe associé et ne peuvent avoir été réalisées que par les gérants, marquent une volonté délibérée d'empêcher l'administration de procéder à la vérification de la comptabilité ; que, contrairement à ce qu'a jugé le tribunal, lorsque les fichiers purgés n'étaient pas disponibles, aucun document papier reprenant les données élémentaires qui avaient disparu dans ces fichiers n'a été fourni aux vérificateurs ; qu'ainsi, alors même que l'administration a eu accès à tous les fichiers de nature comptable de la SNC Reveillon, les agissements de ses gérants sont constitutifs d'une opposition à contrôle fiscal au sens des dispositions précitées de l'article L. 74 du livre des procédures fiscales ».

³¹⁵ Sur cette notion, Cf. David Philippe, Avocat, « Le rejet de comptabilité au cours du contrôle fiscal est souvent le préalable à de sérieux ennuis », 17 juin 2016, paru sur le Village de la Justice.com.

du chemin de révision comptable³¹⁶ est un des éléments fondamentaux de garantie de la qualité comptable. Le principe est que toute écriture doit être appuyée des pièces qui justifient le bien fondé et la validité des montants ainsi que du traitement juridique qui ont donné naissance à l'écriture. Un système comptable informatisé s'entend non seulement de la comptabilité proprement dite, qu'on appelle aussi souvent «noyau comptable», mais également de toutes les informations gérées et produites par les applications situées en amont. En contribuant à l'alimentation et à la justification des opérations enregistrées, elles entrent en quelque sorte «par attraction» dans le champ comptable. Dès lors, toute falsification des données numérisées ou non, détermine une sanction : le rejet de la comptabilité de l'entreprise.

La considération qu'une entreprise possède et utilise un logiciel de gestion de caisses dont il n'est pas contesté qu'il dispose d'une fonctionnalité de suppression de notes après clôture de la journée sans laisser de traces des données d'origine dans les fichiers de tickets, ainsi que du changement de date est un indice sérieux de fraude mais qui doit être corroboré par d'autres éléments³¹⁷. La production d'un fichier de sauvegarde de correction des erreurs doit pouvoir être produit pour écarter le rejet de comptabilité si le logiciel crée une note ne correspondant à aucune vente chaque fois qu'une modification est effectuée pour corriger une erreur, une commande ou le mode de paiement. Un indice de fraude est également révélé si le nombre et la nature des modifications effectuées est trop important alors que l'administration a établi une différence entre le nombre de notes soldées et le nombre de notes comptabilisées, caractéristique d'omissions en comptabilité et non de corrections d'erreurs.

La reconstitution de chiffre d'affaires. La fraude classique qui ne s'encombre pas d'un logiciel permissif est sanctionnée, tout comme celle-ci, par la reconstitution de chiffre d'affaires. Une caisse enregistreuse perfectionnée peut avoir été mise en service mais les conditions dans lesquelles elle est utilisée doivent garantir l'exactitude des mentions figurant³¹⁸ sur les bandes de caisse.

Les prévenus sont déclarés coupables de dissimulation³¹⁹ volontaire de sommes sujettes à l'impôt et d'omission de passation d'écritures aux motifs que le contrôle fiscal révèle un coefficient multiplicateur des achats particulièrement bas, des recettes enregistrées globalement non authentifiées par des tickets de caisse ou des bandes caisses enregistreuses. La fraude qui découle des agissements de l'entreprise peut être corroborée par un contrôle effectué auparavant dans l'établissement qui a permis de constater que des

³¹⁶ Le chemin de révision comptable est prévu par l'article 410-3 du PCG qui précise que « *L'organisation du système de traitement permet de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives* ». Le contrôle du chemin de révision et de sa permanence a toute l'attention de l'administration fiscale dans le contrôle des comptabilités informatisées. L'article L. 47 A I du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit que les contribuables qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés doivent la présenter sous forme de fichiers dématérialisés lors d'un contrôle de l'administration fiscale. Ces fichiers sont traités par le vérificateur à l'aide d'un logiciel ACL en France.

³¹⁷ Cf. CAA Marseille, 4e ch. formation à 3, 12 juill. 2016, n° 14MA01389. Lire en ligne : <https://www.doctrine.fr/d/CAA/Marseille/2016/CETATEXT000032936967>

³¹⁸ Cf. CAA Nancy, 2e ch., 31 juil. 1997, n° 94NC00495, Lire en ligne : <https://www.doctrine.fr/d/CAA/Nancy/1997/CETATEXT000007556232>.

³¹⁹ Cf. Cass. Crim, 25 mai 1992, n° 90-87391. Non publié au bulletin.

entrées nombreuses ne faisaient l'objet d'aucune délivrance de ticket et dans les propres déclarations des prévenus qui ont tous deux reconnu avoir dissimulé des sommes importantes au titre de la TVA et de l'impôt sur les sociétés. Poursuivis au pénal, les dirigeants qui ont fait des aveux, ne peuvent voir ceux-ci limités à la procédure administrative et dictés seulement par le souci d'éviter un supplément d'imposition pour la société en reconnaissant être les bénéficiaires des distributions car le mode opératoire utilisé établit l'intention frauduleuse. Les constatations opérées dans le cadre du contrôle fiscal ont donc toute leur importance au niveau de la procédure pénale.

II Les moyens de défense

L'imagination des contribuables est parfois assez peu convaincante (A) et reste classique, parfois elle est plus audacieuse et certains n'hésitent pas à aller dans plusieurs directions en même temps (B). Le succès n'est pas garanti pour autant.

A Des moyens classiques.

La « faute à l'ordinateur ». Face à la constatation d'erreurs comptables, le réflexe de certains dirigeants est d'invoquer les erreurs commises par le logiciel indépendamment de leur volonté. Ce moyen de défense peu élaboré ne saurait convaincre le juge si le requérant ne donne aucune précision ni justification³²⁰ sur les dysfonctionnements du logiciel dont il fait état et qui seraient selon lui à l'origine des suppressions en litige, propres à fonder une demande en décharge des impositions. Le contribuable fait librement le choix d'une comptabilité informatisée au moyen du système de gestion informatique de caisse et le fait qu'il ne posséderait pas de compétences en informatique lui permettant de comprendre certaines formulations techniques est par lui-même sans incidence sur la régularité de la procédure fiscale³²¹.

La combinaison d'un logiciel de saisie des données comptables avec un logiciel complémentaire peut offrir la possibilité d'extourner une partie des recettes espèces initialement saisies dans le logiciel de caisse³²². Dans cette hypothèse, « l'ordinateur » devient complice de la fraude. La DGFIP peut alors obtenir du juge l'autorisation d'effectuer une visite domiciliaire (art L16 B LPF) lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait ainsi à l'établissement ou au paiement de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices ou de la TVA, pour rechercher la preuve de ces agissements. Un aviseur fiscal est souvent à la source de la démarche administrative, aviseur qui peut rester anonyme à condition d'une part que le témoignage soit établi par les agents de l'administration et signé par eux et d'autre part, que cette information soit corroborée par d'autres éléments d'information. Au cas particulier de la jurisprudence « Marlix » concernant des salons de coiffure, l'aviseur décrivait de façon minutieuse le fonctionnement du logiciel « BUREAU », lequel associé à l'application « IMAGE », permettait de disposer de fonctions permissives.

Le secret professionnel. Il est tentant pour les professionnels tels que les pharmaciens d'opposer la violation du secret professionnel à l'administration fiscale pour tenter de s'opposer aux conséquences du contrôle. Dans le cas d'un contribuable astreint au secret professionnel, articles 226-13 du code pénal et

³²⁰ Cf. CAA Nancy, 2e ch. formation à 3, 29 déc. 2015, n° 15NC00866. Lire en ligne : <https://www.doctrine.fr/d/CAA/Nancy/2015/CETATEXT000031859471>

³²¹ Cf. CAA Marseille, 4e ch. formation à 3, 12 avr. 2016, n° 13MA01797. Lire en ligne : <https://www.doctrine.fr/d/CAA/Marseille/2016/CETATEXT000032446738>

³²² Pour un exemple, voir CA Paris, pôle 5 - ch. 1, 1er mars 2017, n° 15/21580 où des salons de coiffure étaient gérés par un logiciel Marlix.

R. 4235-5 du code de la santé publique, le Conseil d'État juge que la révélation d'une information à caractère secret vicie la procédure d'imposition et entraîne la décharge de l'imposition contestée lorsque l'information a été demandée par le vérificateur ou qu'elle fonde la rectification. Mais, si les ventes comptabilisées frauduleusement ne font suite à aucune prescription médicale et ne comportent aucune référence à un médecin ou à un numéro de sécurité sociale, aucune information couverte par le secret médical n'est révélée³²³.

Le non-respect des droits du contribuable vérifié. Le moyen de défense de l'entreprise consistant à invoquer le fait que au cours du contrôle inopiné, les agents chargés de contrôler le respect de la législation du travail aient procédé à des rapprochements ou à des recoupements marquant le début des opérations de vérification de la comptabilité n'a pas été retenu dans une affaire car les premiers juges avaient estimé que cet élément ne résultait pas des pièces du dossier³²⁴. Les agents de l'URSSAF ou de l'inspection du travail qui accompagnent le vérificateur procèdent à l'audition des salariés mais cela ne constitue pas un motif irrégulier de commencement des opérations de vérification de la comptabilité sauf si on peut apporter la preuve que ces opérations ont débuté par la consultation de documents comptables.

B Des moyens nombreux utilisés en save.

Dans une affaire³²⁵ relativement récente, la société -de pharmacie en l'occurrence- a introduit un recours pour excès de pouvoir afin qu'il soit sursis à statuer jusqu'à ce que l'autorité judiciaire se soit prononcée sur la régularité de la constitution du fichier Excel transmis par le juge d'instruction à l'administration fiscale. L'entreprise avait bien entendu pour but d'annuler le jugement du Tribunal administratif rejetant sa demande tendant à la décharge, en droits et pénalités, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée et des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mis à sa charge.

La décision de la Cour d'Appel est très intéressante en ce qu'elle répond à une véritable volée d'arguments présentés par la société requérante. Celle-ci figurait parmi les officines visées par l'enquête judiciaire relative aux pharmacies ayant expressément demandé à son fournisseur le mot de passe permettant d'accéder à la commande de suppression des opérations de caisse correspondant à certaines ventes payées en espèces.

Un premier argument défensif a été balayé concernant le respect de la procédure de contrôle inopiné. S'agissant d'un tel contrôle effectué par l'administration fiscale, la procédure a commencé par la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables. L'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations qui ne peuvent consister qu'en constatations matérielles. Les opérations d'extraction et de saisie des fichiers du logiciel effectuées par le vérificateur ne constituent pas des traitements informatiques au sens des dispositions du II de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales et de tels traitements ne sont pas irréguliers dès lors qu'ils ne correspondent pas à l'examen au fond des documents comptables. Au demeurant, comme souvent dans ce genre de procédure, il ressort des mentions de l'état contradictoire des constatations maté-

³²³ Cf. Anne Charlotte Navarro, *Le Moniteur des pharmaciens.fr*, 1^{er} juillet 2015.

³²⁴ Cf. CAA Bordeaux, 4^e ch. formation à 5, 13 nov. 2003, n° 99BX02852, CETATEXT000007504861

³²⁵ Cf. CAA Paris, 2^e ch., 19 févr. 2015, n° 14PA03295. Lire en ligne : <https://www.doctrine.fr/d/CAA/Paris/2015/CETATEXT000030537959>.

rielles effectuées lors du contrôle inopiné, que ce document est contresigné par le dirigeant de l'entreprise, ce qui ôte ensuite toute possibilité de contestation.

La distinction entre logiciel de gestion et logiciel de résultat. Un deuxième argument mis en avant par l'entreprise reprochait au vérificateur d'avoir procédé au contrôle de son logiciel de gestion d'office alors que, selon elle, celui-ci n'appartient pas au système comptable informatisé de l'entreprise. En effet, les recettes sont comptabilisées ultérieurement dans un logiciel comptable distinct, les inventaires annuels des stocks proviennent de relevés physiques réalisés par un prestataire extérieur, aucune écriture de correction du montant des stocks après inventaire n'est enregistrée dans ledit logiciel de gestion et aucune connexion informatique n'existe entre ce logiciel et le logiciel comptable de la société. En tant que tel, le logiciel n'aurait pu faire l'objet d'un contrôle sur le fondement de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales. La Cour note toutefois que ce logiciel concourt à la formation des résultats comptables en soustrayant une partie des recettes payées en espèces sans « concerner des opérations commerciales engageant des tiers et sans perturber les fonctions automatisées de gestion des stocks de marchandises ». Un rapport d'expertise faisant apparaître que le logiciel comportait un module destiné à minorer les bases imposables avait par ailleurs été établi.

Un exemple

CAA de NANCY, 2ème chambre - formation à 3, 19/07/2018, 17NC02105, Inédit au recueil Lebon.

L'administration peut utiliser à bon droit des fichiers d'un logiciel de gestion qui ne sont pas des documents comptables pour en tirer des conclusions. Le logiciel Alliance produit en effet des fichiers quotidiens de factures, de règlements, de mouvements de stocks, de bandes de caisse, transférés mensuellement vers les services de l'expert-comptable qui tient la comptabilité et rédige les déclarations fiscales obligatoires. Le logiciel de gestion fait donc office de logiciel de caisse et concourt à la formation des résultats comptables de l'entreprise.

La défense consistant à relever des irrégularités prétendues chez un tiers. Un troisième argument faisait état de prétendues irrégularités ayant affecté les saisies de documents non pas dans les locaux de la société requérante, mais dans ceux d'une autre société et dans le cadre d'une instruction pénale dirigée à l'encontre de tiers. L'administration fiscale a obtenu, sur le fondement des articles L. 81, L. 82 C et L. 101 du livre des procédures fiscales, communication auprès de l'autorité judiciaire de ces documents et cela reste sans incidence sur la régularité de la procédure d'établissement des impositions notifiées à la société requérante.

Le respect des droits de la défense. Un quatrième argument n'a pas été retenu non plus quant à l'irrespect du principe d'égalité des armes car la société requérante n'a pas demandé la communication des documents recopiés dans le cabinet du juge d'instruction avant la mise en recouvrement des impositions contestées, documents ayant servi ensuite à établir la fraude logicielle. On peut ici regretter que la Cour se borne à constater ce « manque » de la part du défendeur alors qu'il faudrait sans doute faire reproche à l'administration de ne pas avoir respecté le principe du contradictoire car cela induit un net désavantage attentatoire en déférence aux principes. A noter que si le vérificateur a bien donné à la société contribuable la possibilité de prendre connaissance des documents utilisés par lui pour procéder aux rehaussements de ses impositions et à l'application de pénalités fiscales, il n'a pas fourni d'office ces documents comme le respect des droits de la défense le demande.

La défense selon les droits de l'homme. Un cinquième argument de la société de pharmacie utilisatrice du logiciel coupable de fraude résidait dans la thèse selon laquelle l'administration l'aurait contrainte à s'auto incriminer, manquement à l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Mais la Cour estime qu'il n'y a pas imbrication de la procédure pénale avec la procédure fiscale de nature à conférer un caractère pénal à cette dernière et à la faire rentrer dans le champ des stipulations de la Convention. En demandant au représentant de la société requérante de copier des fichiers de traitement comptable concourant à la formation des résultats de cette société, l'administration ne peut être regardée comme ayant contraint ledit représentant à s'incriminer lui-même.

Conclusion

Puisque la jurisprudence foisonne plutôt en matière de critique du chemin de révision comptable dans le domaine de la restauration et de la pharmacie, on ne quittera pas ce domaine sans évoquer la fraude sociale à laquelle peut se livrer ce dernier secteur par le biais des systèmes informatiques. Si, en effet, le contrôle fiscal semble assez élaboré, le contrôle des pharmacies par l'assurance sociale paraît devoir faire des progrès. On en jugera avec les exemples de surfacturation détectés dans les officines.

Un encadrement fiscal assez complet de l'informatique d'entreprise. Avec les dispositions applicables au 1^{er} janvier 2018, l'administration encadre parfaitement les commerçants. Avec l'article 20 de la loi n° 2013-1117, elle encadrera déjà les professionnels³²⁶ de l'informatique qui mettent à disposition des logiciels ou systèmes de caisse lorsque les caractéristiques de ces logiciels ou systèmes de caisse ont permis à l'entreprise utilisatrice, par des manœuvres frauduleuses, d'effacer ou de modifier une partie des recettes enregistrées sans en préserver les données originales. Le dispositif est donc maintenant complet pour une surveillance numérique du marché économique travaillant avec des espèces.

L'administration fiscale va aussi dans d'autres directions pour être toujours plus efficace dans la recherche de la fraude avec le « datamining »³²⁷ et le « datamatching »³²⁸ pour ne citer qu'un exemple. Tout ceci n'est pas forcément inquiétant en soi sous l'angle de la justice fiscale mais à une époque de pression fiscale forte, il s'en dégage une atmosphère de méfiance généralisée peu propice à l'écoute du discours sur le civisme fiscal et le consentement à l'impôt. Mais il est vrai que la confiance n'exclut pas le contrôle selon l'expression consacrée.

Un encadrement « social » de l'informatique d'entreprise qui reste à parfaire. Il s'agit ici davantage de surfacturation³²⁹ réclamée à l'assurance maladie lors de la gestion des médicaments remboursés que de

³²⁶ Ces personnes, ainsi que les distributeurs de ces produits qui savaient ou ne pouvaient ignorer leurs caractéristiques frauduleuses, sont soumis à deux sanctions prévues à l'article 1770 undecies du CGI : amende égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de ces produits frauduleux ou des prestations réalisées pour en permettre un usage frauduleux et solidarité de paiement des droits mis à la charge des entreprises utilisatrices de ces produits frauduleux dans le cadre de leur exploitation.

³²⁷ Recherche statistique et calcul de probabilités dans la cohérence des bases imposables déclarées.

³²⁸ Ciblage des contribuables pour l'exercice du contrôle.

³²⁹ Pour un exemple caricatural de surfacturation, voir le journal DNA.fr « Strasbourg Une pharmacienne de Schiltigheim condamnée à 6 mois de prison ferme pour des fraudes massives », 18 avril 2016, article non signé par l'auteur. Voir également La Dépêche.fr, Jean-Philippe Laulan, 04 janvier 2012, « Montauban. La prison réclamée contre le pharmacien escroc » ; RTL.fr, 16 mai 2014 « Un pharmacien soupçonné de 1,5 million de fraude à la sécurité sociale », article non signé par l'auteur.

ventes sans ticket de caisse. L'assurance maladie rembourse une officine par virements bancaires et on a la faiblesse de penser que rien ne peut se produire qui ne puisse être décelé, lesdits virements étant nécessairement retracés dans la comptabilité de l'entreprise.

Cette séduisante conviction apparaît fondée si on se place strictement sous le prisme des flux financiers: aucun virement n'échappe ni à l'assurance maladie, ni au comptable de l'entreprise, ni à l'administration fiscale. De là, précisément, l'intérêt de la surfacturation/ falsification si aucun versement reçu de l'assurance maladie n'est dissimulé au fisc. Il s'agit de surfacturer (vente en double d'un même bien par exemple), tout en fiscalisant les produits obtenus par ailleurs, y compris sur ordonnance. De la sorte, on s'assure de l'absence de fraude fiscale et de fraude sociale apparentes. La mise en lumière de la surfacturation ne peut reposer sur de simples extractions ou copies de fichiers de données comme la législation fiscale l'impose. Il est indispensable de posséder d'excellentes connaissances en matière de pharmacologie et de pratiques de la profession pour démontrer la surfacturation. Les logiciels en usage dans les officines qui gèrent essentiellement les flux de stocks, la facturation vente et la caisse sont opaques pour les vérificateurs tant fiscaux que sociaux et le référencement des produits est très volatile. Un même produit, y compris réglementé, peut changer de codification (code CIP³³⁰) et/ou de libellé, d'une année sur l'autre, d'un fournisseur à l'autre. La prise en compte des modifications pouvant de plus être intégrée tardivement par l'éditeur du logiciel, il est difficile de mettre en lumière la fraude d'autant que les vérificateurs de l'assurance maladie sont peu nombreux et possèdent davantage une formation juridique que comptable ou informatique. Quand on mesure le poids du budget social par rapport au poids du budget de l'Etat, on comprend l'intérêt qu'il y aurait pour les pouvoirs publics à travailler maintenant dans ce domaine.

Patrick COCHETEUX
Docteur en Droit
www.PCXAVOCATS.fr

³³⁰ Chaque présentation d'une spécialité pharmaceutique est identifiée par un code dit "code CIP (Code Identifiant de Présentation)". Ce code à 7 chiffres est mentionné dans la décision d'autorisation de mise sur le marché (décision et ses annexes) de toute spécialité pharmaceutique.

GERALD DARMANIN. MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS

Communiqué de presse - www.economie.gouv.fr Paris, le 15 juin 2017 N°022

Lutte contre les logiciels frauduleux : simplification du dispositif applicable au 1er janvier 2018.

Face à l'inquiétude exprimée par les entreprises, notamment les plus petites d'entre elles, quant à la mise en œuvre au 1^{er} janvier 2018 d'un dispositif de la loi de finances pour 2016 visant l'usage de logiciels de caisse, de comptabilité et de gestion certifiés, le Ministre de l'Action et des Comptes publics Gérard DARMANIN a décidé de le recentrer et de le simplifier.

Seuls les logiciels et systèmes de caisse, principaux vecteurs des fraudes constatées à la TVA, seront ainsi concernés.

Sans réduire son efficacité pour lutter contre les fraudes permises par l'apparition de logiciels permettant d'effacer des recettes enregistrées, la redéfinition du périmètre de l'obligation permet d'alléger la complexité induite tant pour la mise en conformité initiale que pour le quotidien des entreprises.

Cette modification fera l'objet de mesures législatives d'ici la fin d'année, pour une entrée en vigueur du dispositif comme prévu au 1er janvier 2018.

Les entreprises qui n'auraient pas encore effectué cette mise en conformité de leur logiciel de caisse ont ainsi 6 mois pour y veiller.

Le Ministre de l'Action et des Comptes publics demande à l'administration fiscale d'accompagner les entreprises dans la première année d'application des nouvelles règles.

Contact presse : Cabinet de Gérard DARMANIN : 01 53 18 45 03 -

presse.macp@cabinets.finances.gouv.fr Toute l'actualité du ministère sur les réseaux sociaux

Annexe 4 Modèle d'attestation

- Modèle d'attestation individuelle relative à l'utilisation d'un logiciel de comptabilité ou de gestion ou un système de caisse satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données (CGI, art. 286, I-3° bis)

Volet 1 : Partie à remplir par l'éditeur du logiciel de comptabilité ou de gestion ou du système de caisse

Je soussigné, NOM Prénom, représentant légal de la société RAISON SOCIALE, éditeur du logiciel de comptabilité / logiciel de gestion / système de caisse nom et références caractérisant le logiciel ou système, atteste que ce logiciel/système, mis sur le marché à compter du DATE, dans sa version n° nom et références caractérisant la version du logiciel, sous le numéro de licence (1), satisfait aux conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale, prévues au 3° bis du I de l'article 286 du code général des impôts.

[J'atteste que la dernière version majeure de ce logiciel ou système est identifiée avec la racine suivante : XXX et que les versions mineures développées ultérieurement à cette version majeure sont ou seront identifiées par les subdivisions suivantes de cette racine : XXX-aaa. Je m'engage à ce que ces subdivisions ne soient utilisées par RAISON SOCIALE de l'éditeur que pour l'identification des versions mineures ultérieures, à l'exclusion de toute version majeure. Les versions majeures et mineures du logiciel ou système s'entendent au sens du I-C-1 § 340 du BOI-TVA-DECLA-30-10-30.] (2)

Fait à (Ville)

Le (DATE),

Signature du représentant légal de l'éditeur du logiciel ou système de caisse :

Il est rappelé que l'établissement d'une fausse attestation est un délit pénal passible de 3 ans d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende (Code pénal, art. 441-1). L'usage d'une fausse attestation est passible des mêmes peines.

Volet 2 : Partie à remplir par l'entreprise qui acquiert et utilise le logiciel de comptabilité ou de gestion ou le système de caisse

Je soussigné, NOM Prénom, représentant légal de la société RAISON SOCIALE, certifie avoir acquis le DATE, auprès de RAISON SOCIALE du distributeur, le logiciel de comptabilité / logiciel de gestion / système de caisse mentionné au volet 1 de cette attestation.

J'atteste utiliser ce logiciel de comptabilité / logiciel de gestion / système de caisse pour enregistrer les règlements de mes clients depuis le DATE.

Fait à (Ville),

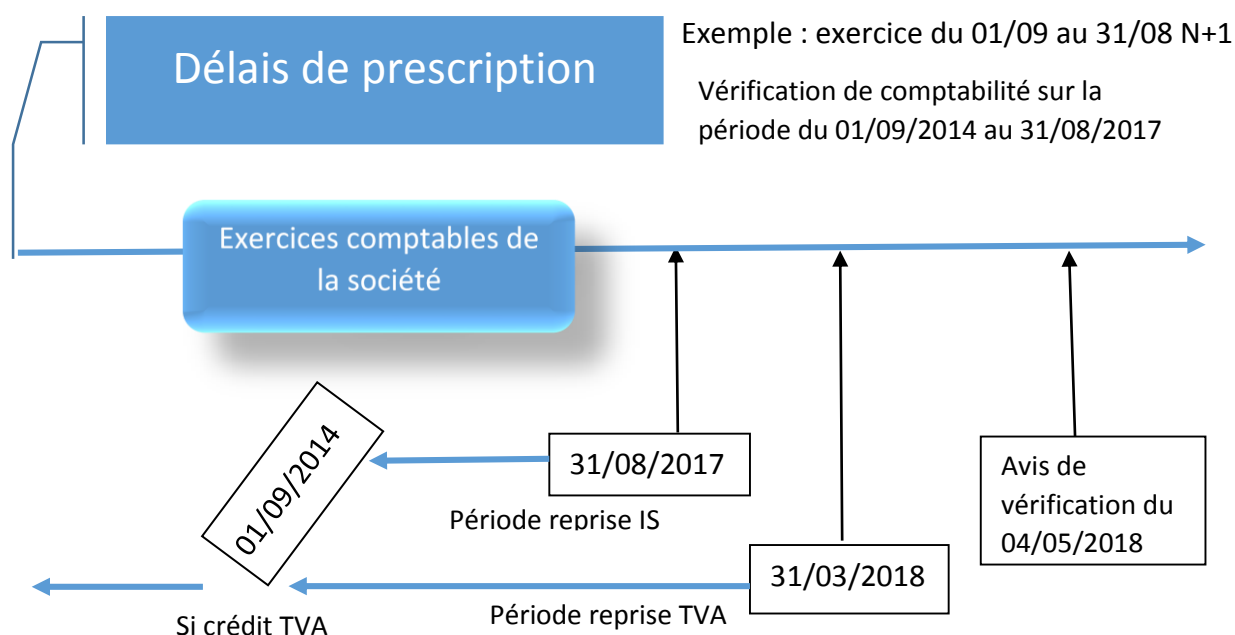
Le (DATE),

Signature du représentant légal :

Il est rappelé que l'établissement d'une fausse attestation est un délit pénal passible de 3 ans d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende (Code pénal, art. 441-1). L'usage d'une fausse attestation est passible des mêmes peines.

(1) quand il existe une licence ;

(2) Mention facultative à servir par l'éditeur pour permettre l'application de la tolérance prévue au I-C-2 § 380 du BOI-TVA-DECLA-30-10-30.



Le délai de reprise ou de prescription constitue la période sur laquelle l'administration fiscale peut opérer des rehaussements d'impôts. On parle d'action en répétition de l'impôt. Les redressements figurent sur la proposition de rectification (notification de redressements). Celle-ci ouvre un délai, vers l'avant cette fois, pendant lequel la mise en recouvrement interviendra. L'action en recouvrement s'exerce alors pendant un délai de prescription différent qui est de quatre ans (art. L 274 et L 275 LPF).

Délai général de reprise (de vérification fiscale, Art. L.176 du L.P.F.). En matière de T.V.A., l'administration peut exercer un droit de reprise jusqu'à la fin de la 3ème année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, conformément aux dispositions de l'article 269-2 du C.G.I.

Si l'exercice ne correspond pas à une année civile, la période sur laquelle le droit de reprise peut s'exercer démarre au début de la 1ère période sur laquelle s'exerce le droit de reprise en I.R et I.S, pour s'achever le 31 décembre de la 3ème année suivant celle au cours de laquelle se termine cette période.

La période vérifiée en matière de T.V.A. est donc souvent plus longue en T.V.A. qu'en I.R. ou en I.S. En effet, en T.V.A., le contrôle peut s'étendre jusqu'à la dernière déclaration dont la date limite de dépôt est expirée à la date du contrôle. En l'espèce, la dernière déclaration pouvant être vérifiée est la déclaration CA3 de mars 2018 déposée en avril 2018. En matière d'impôt sur les sociétés, il s'agit du plus récent exercice pour lequel le délai de dépôt de la déclaration des résultats est expiré.

Inopposabilité de la prescription pour la rectification du crédit de taxe TVA (Art. L. 177 L.P.F.). En pratique le vérificateur remonte jusqu'à la déclaration la plus ancienne de la période prescrite où apparaît le crédit de T.V.A. Ce crédit de T.V.A. étant un solde, il procède aussi bien au contrôle des bases imposable

sables que des droits à déduction. Il s'agit d'apprécier la réalité du crédit TVA. Ce contrôle est effectué déclaration par déclaration, en rétablissant chacune d'elle telle qu'elle aurait dû être souscrite. Aucun rappel de T.V.A. ne peut être effectué sur les périodes atteintes par la prescription. En revanche, toutes les conséquences des irrégularités ou erreurs relevées sur ces dernières seront tirées sur les périodes non couvertes par la prescription.

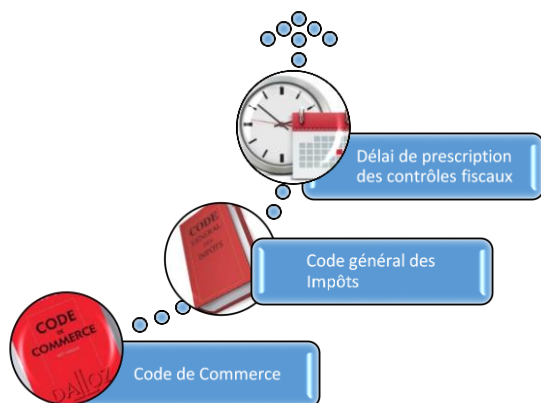
Prorogation de délai en cas :

- **Agissements frauduleux** (Art L 187 LPF). Lorsque la découverte d'agissements frauduleux entraîne le dépôt d'une plainte en vue de l'application de sanctions pénales prévues par le C.G.I., le service des impôts peut opérer des contrôles et procéder à des rehaussements au titre des deux années excédant le délai ordinaire. Cette prorogation est liée au dépôt par l'administration d'une plainte pour fraude fiscale. Mais la prorogation est facultative, l'administration n'est pas obligée de l'appliquer. La décision du juge pénal lie l'administration fiscale et si a posteriori ce dernier prononce un non-lieu ou une relaxe, l'administration est obligée de dégrever les impositions établies au-delà du délai général de trois ans.

Pour un exemple : double billetterie révélée par une instance pénale et agissements frauduleux, CE, 10e et 9e ss-sect. réunies, 20 févr. 2008, n° 281130, Lebon.

- **Procédure judiciaire d'enquête fiscale** (art. L. 228 du LPF et art. 28-2 CPP, art. L. 188 B LPF). Cette procédure met le délai de prescription à dix ans. Elle permet de poursuivre les contribuables sur la base de présomptions caractérisées de fraude fiscale. La Commission des infractions fiscales est saisie mais n'informe pas le contribuable. La mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale suppose la réunion de trois conditions cumulatives : l'existence de présomptions caractérisées de fraude fiscale, le recours par le contribuable à un des procédés de fraude mentionnés aux 1° à 5° de l'article L. 228 du LPF (dont une très large : toute manœuvre destinée à égarer l'administration) et un risque de dépérissement des preuves.

Annexe 6 Durée d'archivage des documents.



ARCHIVAGE

Les règles applicables en matière de conservation des archives sont fixées :

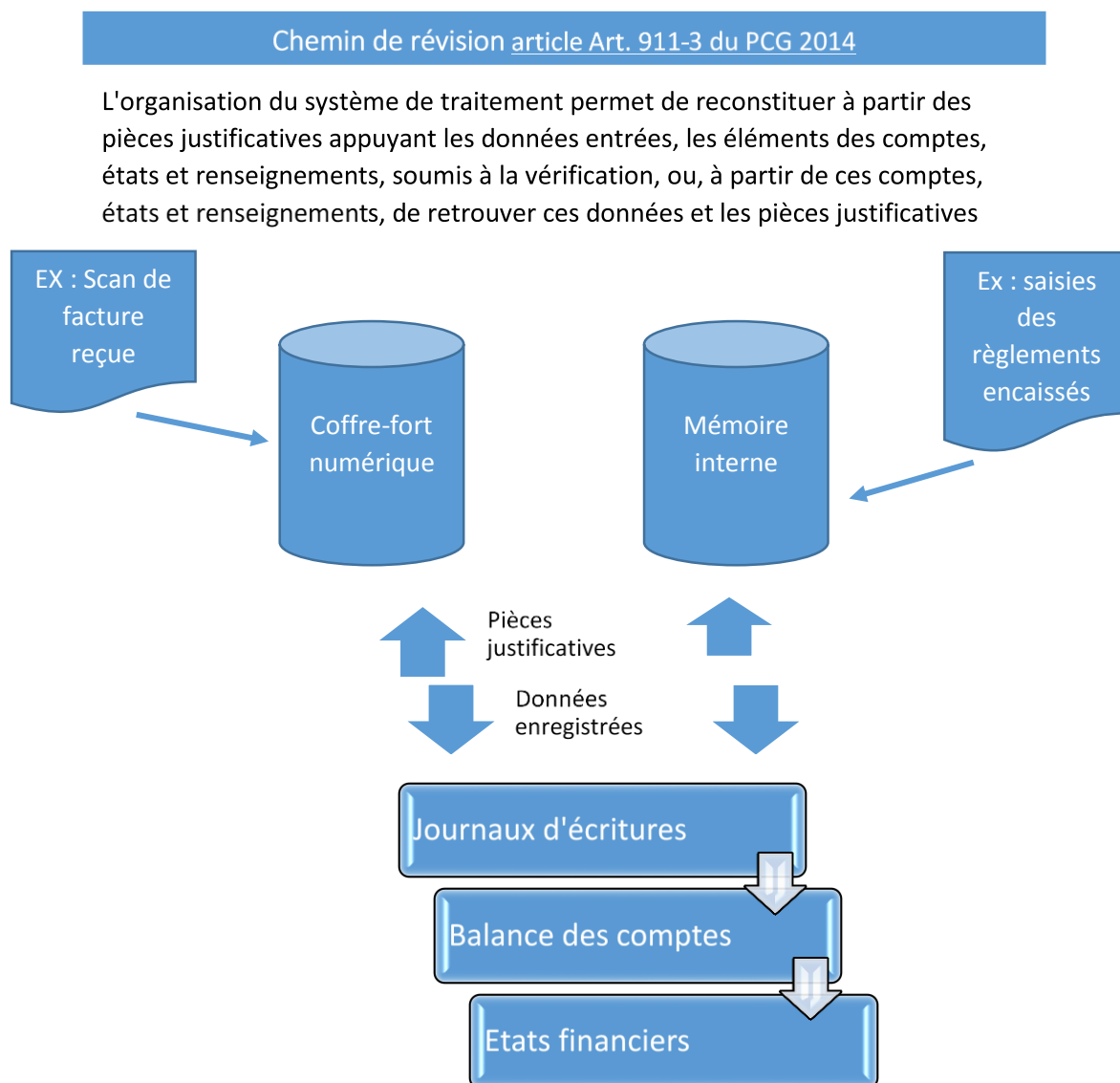
- Théoriquement par les codes du commerce ou des impôts;
- Pratiquement par les délais de prescription applicables ou des périodes pendant lesquelles l'administration peut effectuer des contrôles.

Documents à conserver	Délais de conservation	Textes applicables
Contrats conclus entre commerçants et entre commerçants et non-commerçants	5 ans	Article L. 110-4 du Code de commerce
Contrat conclu par voie électronique (à partir de 120 €)	10 ans à partir de la livraison ou de la prestation	Article L.134-2 du Code de la consommation
Tous documents comptables et les pièces justificatives (correspondance commerciale, bons de commandes, bons de livraison, inventaire, etc.)	10 ans de la clôture de l'exercice comptable	Article L. 123-22 al2 du Code de commerce
Factures clients et/ou fournisseurs	10 ans de la clôture de l'exercice comptable	Art.L123-22 al2 du Code de commerce
Données de règlement des ventes	6 ans	Art. L.102 B du LPF
Livres et registres comptables	10 ans de la clôture du livre ou du registre	Article L. 123-22 al 2 du Code de commerce
Comptes annuels (bilan, compte de résultat et annexe)	10 ans de la clôture de l'exercice	Article L. 123-22 al2 du Code de commerce
Rapports des commissaires aux comptes	3 ans	Article L. 235-9 du Code de commerce
Police d'assurance	2 ans à partir de la résiliation du contrat	art. L.114-1 du code des assurances
Déclaration en douane	3 ans de la fin de l'année	art. 16 du règlement européen n°2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992
Document de transport de marchandises	5 ans	art. L.110-4 du c. commerce
Document bancaire (talon de chèque, relevé bancaire...)	5 ans	art. L.110-4 du code de commerce
Registre des PV d'assemblées et/ou de conseil d'administration	5 ans à compter du dernier procès-verbal enregistré	Article 2224 du Code civil
Dossier d'un avocat	5 ans à partir de la fin du mandat	art. 2225 du code civil
Document relatif à la propriété intellectuelle (dépôt de brevet, marque)	5 ans à partir de la fin de la protection	art. 2224 du code civil
Impôt sur le revenu (BIC et BNC) et sur les sociétés	6 ans ou 10 ans si activité occulte	art. L.102 B du LPF
Taxes sur le chiffre d'affaires (TVA et taxes assimilées, impôt sur les spectacles)	6 ans ou 10 ans si activité occulte	art. L.102 B du LPF
Certificat ou attestation logiciel de caisse	6 ans ou 10 ans si activité occulte	art. L.102 B du LPF

Annexe 7 Chemin de révision comptable.

Les éditeurs de logiciels assurent la fiabilité et la permanence du chemin de révision comptable en l'automatisant de telle sorte que l'entrepreneur ou le comptable ait accès aux informations de base par simple clic sur l'écriture comptable ou le grand livre. En sens inverse, depuis les documents de synthèse, un regard peut être fait sur les pièces justificatives. Les documents s'affichent pour permettre la vérification des montants, numéros de comptes, nom du client, etc. qui permettent de l'affecter dans un compte ou un autre.

Cette fonction intéresse beaucoup le vérificateur fiscal.

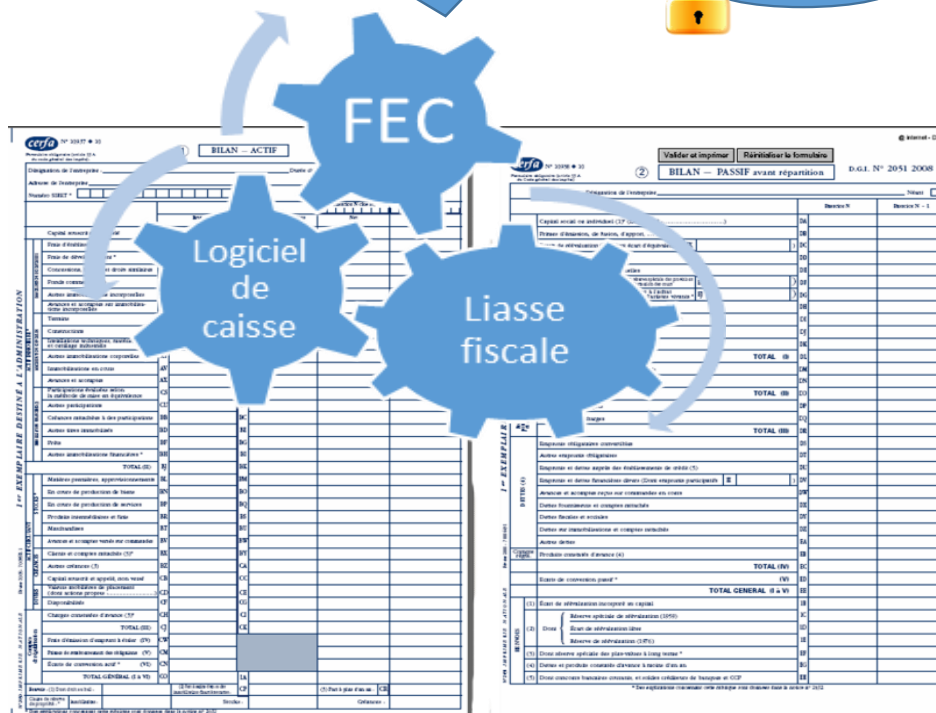


Annexe 8 Fichier des écritures comptables.

Fichier des Ecritures Comptables

Fichier chronologique
d'écritures comptables
organisées en 18 champs
normés par l'administration
fiscale.

Fichier d'un
seul bloc
par période
comportant
18 champs



Le FEC doit respecter un format demandé par l'administration au niveau du formalisme des champs (nommage, colonne, ordre des colonnes, caractères utilisés, etc.) et des informations obligatoires contenues dans l'arrêté du 29 juillet 2013 portant modification des dispositions de l'article A. 47 A-1 du LPF relatif aux normes de copies des fichiers sur support informatique, JORF n°0177 du 1 août 2013 page 13141 texte n° 50.

Le FEC respecte également les règles de la comptabilisation des écritures (chronologie de la numérotation, absence d'écritures agrégées ou centralisées, présence d'écritures d'à-nouveaux, existence du chemin de révision, utilisation du PCG).

La transmission du FEC à l'administration fiscale n'est pas une simple opération de transfert de données car le contenu du fichier engage l'entreprise et non l'éditeur informatique du logiciel comptable.

Les dispositions de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales (LPF) interdisent à l'administration fiscale de conserver les copies de fichiers d'écritures comptables après la mise en recouvrement des impositions. Ces dispositions sont destinées à garantir au contribuable que des impositions ultérieures ne pourront pas être établies sur la base des données contenues dans ces fichiers. L'omission de restitution des copies des fichiers en cause, en méconnaissance de ces dispositions, est susceptible d'entacher la régularité des impositions qui viendraient à être ultérieurement établies sur la base des données qu'ils contiennent mais, en revanche, elles sont sans influence sur les impositions mises en recouvrement après la consultation et l'exploitation des fichiers. CE, 8e - 3e ch. réunies, 7 déc. 2016, n° 384309, Lebon.

Annexe 9 Questionnaire d'auto diagnostic.

Questions à se poser immédiatement

suis-je en possession d'une attestation de l'éditeur ou d'un certificat NF 525 ou LNE ?	oui
si j'ai développé une solution en interne, ai-je mon certificat ?	oui
si j'utilise une suite bureautique, puis je présenter une partie de ma comptabilité papier ?	oui
si mon SCE n'a aucun lien avec la comptabilité, est il néanmoins attesté ?	oui
si mon SCE est un progiciel ou un logiciel clé en main, est il néanmoins attesté ?	oui
est ce que mon attestation ou certificat correspond bien au matériel utilisé ?	oui
est ce qu'une maintenance est intervenue depuis la délivrance de l'attestation ?	oui
est ce que j'ai reçu de mon éditeur une documentation détaillée d'utilisation ?	oui
est ce que mes accès au SCE sont sécurisés ?	oui

Questions à se poser avant qu'un vérificateur fiscal vous rencontre

est ce que j'entre bien toutes mes ventes dans le SCE ?	oui
est ce que toutes mes saisies de ventes figurent en total de journée ?	oui
est ce que mes opérations de modification ou annulation de ligne sont enregistrées ?	oui
est ce que l'ordre chronologique des saisies est respecté ?	oui
est ce que les abandons de saisie sont enregistrés ?	oui
est ce que je peux supprimer un ticket de caisse ?	non
est ce que je peux imprimer un duplicata de ticket de caisse sans numéro ?	non
est ce que je peux modifier le total HT ou TVA d'un ticket de caisse ?	non
est ce que je peux imprimer une note non rattachée à un ticket déterminé ?	non
est ce que le ticket de caisse comporte toutes les mentions obligatoires ?	oui
est ce que toutes les opérations sont conservées en mémoire et accessibles ?	oui
est ce qu'il existe une fonction de clôture irréversible par période ?	oui
est ce que je peux faire une clôture journalière, mensuelle et annuelle ?	oui
est ce qu'il existe une fonction d'archivage ?	oui
est ce que je peux "purger" sans avoir archiver ?	non
est ce que je peux lire les archives facilement même si j'ai changé de système ?	oui
est ce que j'ai une fonction "test" ou "école" ?	oui
est ce que je peux modifier la date du jour ?	non
est ce que je peux accéder au total perpétuel pour le modifier ?	non
est ce que je peux modifier des saisies ou des totaux avec un logiciel séparé ?	non
est ce que je conserve bien toutes les pièces justificatives au moins 6 ans ?	oui
est ce qu'il y a une fonctionnalité permettant au vérificateur d'accéder aux données ?	oui
est ce que toutes mes saisies font l'objet d'un reporting correct en comptabilité ?	oui
si mon SCE est relié à la comptabilité, le FEC est il aux normes ?	oui
est ce que toutes mes saisies font l'objet d'un reporting correct en gestion ?	oui
est ce que je peux faire le lien entre une pièce comptable et les écritures ?	oui

De couleur orange quand il faut redoubler de vigilance

Questions à se poser quand le vérificateur fiscal se présente pour le contrôle de la possession de l'attestation ou du certificat

le vérificateur a-t-il remis un avis d'intervention ?	
s'est il présenté entre 8h et 20h ?	
l'avis d'intervention est il mis au nom correct de l'entreprise contrôlée ?	
mentionne-t-il les noms et qualités du vérificateur et du service ?	
l'avis d'intervention est-il daté ?	
est ce que je peux identifier la version de logiciel ou système que j'utilise (n° licence) ?	
est ce que l'attestation est conforme au modèle donné par l'administration ?	
m'a-t-on remis un PV consignait les références du SCE ?	
si PV de non-conformité, m'a-t-on signalé les manquements ?	
m'a-t-on informé du délai d'observations de 30 jours ?	
m'a-t-on offert la possibilité d'indiquer des observations immédiatement ?	
s'agit-il d'un contrôle simple ou lié à une vérification de comptabilité inopinée ?	

Annexe 10 Principaux textes applicables.

Amendes fiscales.

Article 1770 duodecies CGI.

Le fait, pour une personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée, **de ne pas justifier, par la production de l'attestation ou du certificat** prévus au 3° bis du I de l'article 286, que le ou les logiciels de comptabilité ou de gestion ou systèmes de caisse qu'elle détient satisfont aux conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données prévues par ces mêmes dispositions est sanctionné par une **amende de 7 500 € par logiciel** de comptabilité ou de gestion ou système de caisse concerné.

Lorsqu'il lui est fait application de l'amende mentionnée au premier alinéa du présent article, l'assujetti dispose d'un délai de soixante jours pour se mettre en conformité avec l'obligation prévue au 3° bis du I de l'article 286. Ce délai court à compter de la remise ou de la réception du procès-verbal mentionné à l'article L. 80 O du livre des procédures fiscales, de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du même livre ou de la notification mentionnée au premier alinéa de l'article L. 76 dudit livre.

Passé ce délai, l'assujetti qui ne s'est pas mis en conformité **est passible à nouveau** de l'amende mentionnée au premier alinéa du présent article.

Article 1770 undecies CGI

I. - Les personnes mentionnées à l'article L. 96 J du livre des procédures fiscales qui mettent à disposition les logiciels ou les systèmes de caisse mentionnés au même article sont passibles d'une amende lorsque les caractéristiques de ces logiciels ou systèmes ou l'intervention opérée ont permis, par une manœuvre destinée à égarer l'administration, la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du présent code en modifiant, supprimant ou altérant de toute autre manière un enregistrement stocké ou conservé au moyen d'un dispositif électronique, sans préserver les données originales.

L'amende prévue au premier alinéa du présent I s'applique également aux distributeurs de ces produits qui savaient ou ne pouvaient ignorer qu'ils présentaient les caractéristiques mentionnées au même alinéa.

Cette amende est égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de ces logiciels ou systèmes de caisse ou des prestations réalisées.

II. - Les personnes mentionnées au I **sont solidairement responsables du paiement des droits rappelés** mis à la charge des entreprises qui se servent de ces logiciels et systèmes de caisse dans le cadre de leur exploitation et correspondant à l'utilisation de ces produits.

Droit de communication.

Article L96 J LPF

Les entreprises ou les opérateurs qui conçoivent ou éditent des logiciels de comptabilité, de gestion ou des systèmes de caisse ou interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits affectant, directement ou indirectement, la tenue des écritures mentionnées au 1° de l'article 1743 du code général des impôts sont tenus de présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, tous codes, données, traitements ou documentation qui s'y rattachent.

Fraude fiscale.

Article 1741 CGI.

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, **soit qu'il ait volontairement**

dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, **soit en agissant de toute autre manière frauduleuse**, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une **amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans**.

Les peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité **ou de faux documents**, au sens de l'article 441-1 du code pénal, **ou de toute autre falsification** ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du code pénal.

La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal.

La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article **est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices**.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales.

Article 1743 CGI.

Est également puni des peines prévues à l'article 1741 :

1° Quiconque **a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal** prévu par les articles L. 123-12 à L. 123-14 du code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu.

La présente disposition ne met pas obstacle à l'application des peines de droit commun.

Article 1745 CGI.

Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 **peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal** de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes.

Bibliographie

ACEDISE	ACEDISE	juin-13	Rapport pour lutter contre la fraude fiscale et sociale chez les commerçants en restaurant une législation en France
Albert Baffi	Thèse, Paris 2	2007	La valeur probante de la comptabilité face à l'administration fiscale
Aurélié Bergeaud	LGDJ	2010	Le droit à la preuve
DGFIP	DGFIP	janv.-06	BOI 13 L 1 06; Contrôle des comptabilités informatisées
DGFIP	DGFIP	août-16	BOI-TVA-DECLA-30-10-30-Obligation d'utiliser un logiciel de comptabilité ou de gestion ou un système de caisse satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale
DGFIP	DGFIP	janv-06	BOI 13 L 1 06 Contrôle des comptabilités informatisées,
E.Vergès, G.Vial et O.Leclerc	Themis Droit PUF	2015	Droit de la preuve
Florent Roemer	Pyramides, Revue du Centre d'études et de recherches en administration publique	2016	La dématérialisation des procédures fiscale en France, une modernisation de l'Etat au service de l'amélioration des relations avec les entreprises ?
François Cassagne	Thèse, Paris 8	1989	Le bilan du logiciel fiscal
François Kulbokas	Éditions POTHIER	2014	Le contrôle fiscal des entreprises et des particuliers
Frederic Compin	Jet d'encre	janv-16	L'enfer de la criminalité financière
Frederique Toubol	LGDJ	1986	Le logiciel, Analyse juridique
Jean-François FORGERON	Hermès	1994	Le logiciel et le droit : propriété, protection, licence, édition, depuis la loi du 10 mai 1994
Jonathan BURGER	Thèse, Nancy 2	2011	Les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des froits français, Luxembourgeois et internationaux
Julien Gasbaoui	Thèse, Aix Marseille	2012	Regard juridique sur les documents comptables
Lamy	Editions LAMY	2017	Droit du numérique
LNE		déc-2016	Référentiel de certification des systèmes de caisse ; Laboratoire National de Métrologie et d'Essais
Marjana Pretnar	Thèse, Paris 13	1993	Le service et le suivi du logiciel, aspects contractuels
Nicole SCHLANGER STOLOWY	Thèse, Paris 1	1997	Droit pénal et comptabilité
OCDE	OCDE	2013	Suppression électronique des ventes : une menace pour les recettes fiscales
Patrick Cocheteux	Fiscalonline	mai-2017	Logiciels de caisse frauduleux, les risques
Patrick Cocheteux	Fiscalonline	juin-2017	Fiscalité des activités illicites
Patrick Cocheteux	Petites Affiches	oct-2017	Contrôle fiscal et évolution informatique
Patrick Cocheteux	Banque et Droit	n°175 sept/oct 2017	Aviseurs et témoins, banque et fraude fiscale
Patrick Cocheteux	Petites Affiches	oct-2017	Responsabilité du Conseil fiscal
Sauliere Gilles	Tarentis Editions	2013	Risques et obligations fiscales en contexte informatisé
Sophie Guicherd	Thèse, Grenoble	2013	Le régime juridique applicable aux dysfonctionnements du logiciel
Thomas Pulcini	Thèse, Paris Est	2011	La valeur probante de la comptabilité de l'entreprise en droit fiscal
Valérie Carcaly	Thèse, Montpellier 1	1999	Le contrat clef en main en informatique
Véronique Déborah COHEN	Thèse, PARIS II Panthéon Assas	déc-2011	La spécificité des contrats liés aux technologies issues du numérique. Quelles singularités ces contrats présentent-ils, comparés à ceux du monde analogique ?
Vincent Daumas	Rapport en séance du CE	19-mars-14	CONCLUSIONS du rapporteur public affaire SARL Gamboni
Virginie VINDARD	Thèse, Université de RENNES 1	2014	La qualification en droit fiscal

TABLE DES MATIERES

AVANT-PROPOS.	3
AVERTISSEMENT	4
PLAN DE L'OUVRAGE	4
INTRODUCTION	7
TITRE 1 LES REGLES	9
Chapitre 1 Les sources	12
Section 1 Les sources d'influence	12
Sous-section 1 Les recommandations de l'OCDE	12
§ 1 Le rapport OCDE.	12
§ 2 Commentaires.	13
Sous-section 2 Réflexions des acteurs de la loi.	14
§1 Les réflexions de l'ACEDISE	14
§ 2 Les débats parlementaires.	15
§ 3 La réflexion administrative.	18
Section 2 Le droit applicable	21
Sous-section 1 Le droit Français	21
§ 1 Le texte d'origine	21
§ 2 Le texte modifié	22
Sous-section 2 Le droit étranger	28
§ 1 Le droit belge	28
§ D'autres droits	28
Chapitre 2 Les définitions.	31
Section 1 Définition pratique	31
Sous-section 1 Objet et acteur du SCE	31
§1 Le traitement de l'information.	31
§2 Le responsable de l'information traitée.	33
Sous-section 2 Logiciel de caisse et comptabilité informatisée	34
§ 1 Qu'est-ce qu'une comptabilité informatisée ?	34
§ 2 La position du Conseil d'Etat.	34
Section 2 Définition comptable	37
Sous-section 1 Le cadre comptable	37
§1 Les opérations comptables à gérer.	37
§2 La maîtrise comptable.	39

§ 3 Mentions obligatoires des notes et reçus remis à la clientèle.	40
Sous-section 2 Manipulations comptables, audit et responsabilité de l'expert-comptable.	45
§ 1 Contrôle interne et audit de la fonction caisse.	45
§ 2 Les responsabilités juridiques	47
Section 3 Définition juridique	48
Sous-section 1 Principes fiscaux en TVA.	48
§ 1 L'art.88 LF 2016 n'ajoute pas aux textes existants.	48
§ 2 Les nécessités de la gestion informatique s'imposent.	49
Sous-section 2 Les principes introduits par le texte applicable au 1 ^{er} janvier 2018.	50
§ 1 Définition de l'inaltérabilité.	50
§ 2 Définition de la traçabilité et de la sécurisation des informations.	54
§ 3 Définition de l'archivage.	54
Section 4 Définition technique	56
Sous-section 1 Place de la marque NF 525.	56
§ 1 La norme à laquelle la DGFIP fait référence.	56
§ 2 La preuve des altérations de logiciel.	58
Sous-section 2 Précisions ministérielles d'août 2017.	62
§ 1 Aspects techniques	62
§ 2 Aspects liés à la simplification administrative.	64
Chapitre 3 Les applications.....	66
Section 1 Un droit de communication très large.	66
Sous-section 1 Le temps du droit de communication.	66
§ 1 Schéma de liaison des événements.	66
§ 2 Commentaires relatifs au droit de communication.	67
Sous-section 2 Organisation du droit de communication.	69
§ 1 Nature du droit de communication.	69
§ 2 Sanction en cas de refus.	70
Section 2 Un système de certification et attestation.	71
Sous-section 1 La justification de la conformité des logiciels utilisés	72
§ 1 Deux modes de justification alternatifs.	72
§ 2 Justificatif remis par l'éditeur à l'entreprise	74
§ 3 Certification du logiciel ou du système	76
Sous-section 2 Les situations de fait	76
§ 1 Production d'un faux pénalement sanctionné	76
§ 2 Le problème des logiciels libres.	77
Sous-section 3 Entrée en application du nouveau dispositif	78
§ 1 Entrée en application au 1 ^{er} janvier 2018.	78
§ 2 Changement de gérance ou de propriétaire.	79
Conclusion du titre 1 Les obligations de l'utilisateur du logiciel de caisse.	80
TITRE 2 LES RISQUES	81
Chapitre 1 Le contrôle des systèmes de caisse	84
Section 1 Le contrôle par les agents des finances publiques.	85

Sous-section 1 Amende pour défaut de justification de conformité du logiciel ou du système	85
§ 1 Manquements sanctionnés par l'amende.....	85
§ 2 Usage frauduleux du logiciel ou du système révélé par un contrôle fiscal ultérieur.	87
Sous-section 2 Procédure de contrôle.....	88
§ 1 Une nouvelle procédure de contrôle née de l'émergence d'une nouvelle réglementation.	88
§ 2 Déroulement de la procédure	89
Section 2 Les conséquences du contrôle.....	91
Sous-section 1 Force probante du PV lui-même.....	91
§ 1 Le PV est un constat simple.....	91
§ 2 Le PV est contestable	92
Sous-section 2 Fraude à la certification ou à l'attestation.....	93
§ 1 La valeur juridique des certifications et attestations	93
§ 2 La porte ouverte à d'autres contrôles.....	95
Chapitre 2 Le contrôle fiscal	97
Section 1 La procédure de contrôle sur place.	97
Sous-section 1 Les formes du contrôle de l'administration.....	97
§ 1 Contrôle formel, sur pièces ou sur place.....	97
§ 2 Art. L16 B LPF.....	98
§ 3 Rejet de comptabilité.	101
§ 4 Reconstitution du chiffre d'affaires.....	103
Sous-section 2 La programmation du contrôle.....	106
§ 1 Le contrôle de l'entreprise fournisseur de logiciel et de l'entreprise utilisatrice.....	106
§ 2 Le contrôle sur place de la comptabilité.	109
§ 3 Le contrôle à distance des comptabilités informatisées.	112
Section 2 La vérification des comptabilités informatisées	114
Sous-section 1 Le respect des normes	114
§ 1 Le rôle du vérificateur.	114
§ 2 Les sujétions pour l'entreprise.	114
Sous-section 2 Les modalités de contrôle des comptabilités informatisées.	118
§ 1 La remise du FEC, obligation de l'entreprise.....	118
§ 2 Les obligations de l'administration.....	118
Chapitre 3 Les conséquences juridiques pour le dirigeant.	123
Section 1 Le droit pénal (art.1741 CGI).....	125
Sous-section 1 Les éléments à retenir	125
§ 1 Trois éléments fondamentaux.	125
§ 2 La défense	127
Sous-section 2 Déroulement de la procédure.	129
§ 1 Etapes de la procédure.....	129
§ 2 Nouvelle Loi relative à la lutte contre la fraude.	130
§ 3 Le rôle de la CIF.	131
§ 4 La signification du jugement de fraude fiscale.....	134
Section 2 Le droit de la responsabilité (Art.L267 LPF)	135
Sous-section 1 Les conditions de l'action en responsabilité menée par le fisc	136
§ 1 Manquements imputables au dirigeant.....	136

§ 2 Diligences du service : notion jurisprudentielle	137
§ 3 Condition en opportunité : solvabilité du dirigeant	137
Sous-section 2 Déroulement de la procédure.	138
§ 1 Engagement de l'action par le comptable public.	138
§ 2 Déroulement de l'action.....	139
Section 3 Architecture des poursuites	140
Sous-section 1 Le recouvrement.....	140
§ 1 Schéma général des poursuites.....	140
§ 2 Les mesures conservatoires.	141
Sous-section 2 L'arrêt des poursuites	142
§ 1 Le paiement intégral ou la transaction.....	142
§ 3 La prescription.....	143
§ 2 L'abandon par le fisc (ANV).	143
Conclusion du titre 2 Des conséquences financières énormes pour le dirigeant.	145
CONCLUSION GENERALE.	146
ANNEXES.....	147
Annexe 1 Art 88 loi de finances.....	148
Annexe 2 Article paru sur le site Fiscalonline.....	150
Annexe 3 Communiqué de presse	161
Annexe 4 Modèle d'attestation	162
Annexe 5 Délai de prescription de l'impôt.....	163
Annexe 6 Durée d'archivage des documents.....	165
Annexe 7 Chemin de révision comptable.	166
Annexe 8 Fichier des écritures comptables.	167
Annexe 9 Questionnaire d'auto diagnostic.....	168
Annexe 10 Principaux textes applicables.....	169
BIBLIOGRAPHIE	171

Index

A

abandon par le fisc (ANV)., 145
Accès aux données, 38
ACEDISE, 14
action de l'art. L267 LPF, 137
activité viticole, 44
activités de spectacles, 43
amende prévue à l'article 1734 du CGI, 70
archivage, 54
Art 88 loi de finances, 149
art. 88 loi n°2015-1785, 15
Art. L16 B LPF, 99
Article 1741 CGI., 170
Article 1743 CGI., 171
Article 1745 CGI., 171
Article 1770 duodecies CGI., 170
Article 1770 undecies CGI, 170
article 20 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale, 16
Article L96 J LPF, 170
assujetti, 10
attestation remise au client, 73
audit de la fonction caisse, 45
auto diagnostic, 169

C

Caractéristiques de l'attestation, 75
certification du logiciel, 73
Chemin de révision comptable, 167
Clôture de la procédure, 91
COFRAC, 71
Commission des Infractions Fiscales, 133
comparution immédiate, 132
comptabilité informatisée, 34
Conservation et établissement des factures papier et électroniques, 44
Constatation de la détention du certificat ou de l'attestation, 90
contrôle à distance des comptabilités informatisées, 113
contrôle sur place de la comptabilité, 110

D

datawarehousing, 109
Délai de prescription de l'impôt, 164

délit de présentation de comptes inexacts, 47
dépôt de plainte pour fraude fiscale, 132
Déroulement de l'action L 267 LPF, 140
différences entre les procédures L267 LPF et 1741 CGI, 125
données techniques concernées, 63
données techniques concernées par les textes, 63
droit belge, 28
droit de communication, 67
droit portugais, 28
Durée d'archivage, 166

E

éditeur du logiciel, 74
Élément intentionnel de l'art. 1741 CGI, 128
Élément matériel de l'art.1741 CGI, 127
Élément textuel de l'article 1741 CGI, 127
encaissement, 9
Etapas de la procédure, 130
expertise, 59
expertise judiciaire, 95

F

fiabilité de l'écrit électronique, 52
fichage par l'administration, 135
Fichier des écritures comptables., 148, 168, 176
force probante du procès-verbal, 93
franchise en base, 25
fraude à l'attestation, 95
fraude à la certification, 94

G

garantie des droits du contribuable, 107

I

inaltérabilité, 50
instruction inédite de 2009, 20
intervention inopinée dans les locaux professionnels, 89

J

jurisprudence Gamboni, 34
Jurisprudence Lagon Bleu, 36

L

LNE, 71
logiciel frauduleux, 129

M

maîtrise comptable, 39
Mentions obligatoires des notes et reçus, 40
mesure conservatoire, 143
micro-entrepreneurs, 24
Modèle d'attestation, 163
moyens de défense, 157

N

Nature du droit de communication, 69
Normes auxquelles est tenue l'entreprise, 115
Notion de dissimulation de recettes, 82

O

Obligation de détenir un certificat ou une attestation, 86
obligations comptables, 48
opérations comptables à gérer, 37

P

personnes concernées, 29
piste d'audit fiable, 57
préparation du contrôle fiscal, 109
preuve de l'altération, 58
preuve par le contrat, 59
publicité des sanctions, 131

R

rapport OCDE, 12
Réalisation des traitements informatiques : art. L 47 A-II du LPF, 120
Reconstitution de recettes et logiciel de caisse, 105
Reconstitution du chiffre d'affaires, 104
référentiel technique NF 525, 57
Rejet de comptabilité, 102
Remise d'un avis d'intervention, 90
responsable de l'information, 33

S

Schéma général des poursuites, 141
sécurisation, 54
service des Douanes, 132
solvabilité du dirigeant, 138
Système de caisse et comptabilité informatisée, 53
systèmes de caisse, 23

T

tenue et la gestion du FEC, 117
traçabilité, 54
traitement de l'information., 31

V

Validité de l'attestation, 75
vérificateurs spécialisés en informatique, 115
verrou de Bercy, 134
Versions du logiciel, 76