

Contrôle fiscal informatisé : une réforme en trompe l'œil

L'Administration fiscale est en droit d'accéder aux documents comptables visés à l'article 54 du CGI sur support informatique. Toutefois, avant la réforme résultant de la loi de finances rectificative pour 2007 ⁽¹⁾, celle-ci ne pouvait solliciter du contribuable la remise des données comptables sous une forme dématérialisée sans demande de traitement préalable (clé USB, Cdrom par exemple). La consultation sur support papier ou sous forme d'image de type PDF, par exemple, était suffisante.



Pascal SEGUIN,
Avocat Associé, Société d'Avocats
Taj Membre de Deloitte,
Touche Tohmatsu



Amélie LIEVRE-GRAVEREAUX,
Docteur en droit, Avocat



Caroline SEROR,
Avocat, Société d'Avocats Taj
Membre de Deloitte,
Touche Tohmatsu

Pour obtenir les documents sous la forme qu'elle souhaitait – c'est-à-dire sous une forme dématérialisée exploitable automatiquement par ordinateur – l'administration fiscale devait utiliser la voie du traitement informatique conformément à l'ancien article L. 47 A du LPF et recourir aux Brigades de Vérifications des Comptabilités Informatisées (BVCI) dont les ressources limitées interdisaient un recours systématique à de telles demandes. Il en résultait en pratique une limitation du nombre des contrôles fiscaux dans le cadre desquels l'Administration récupérerait ainsi des données comptables exploitables informatiquement.

Dans une logique de simplification des procédures et de désengorgement visant à faciliter et à limiter la durée des contrôles fiscaux, le législateur souhaitait donc permettre à l'administration fiscale d'obtenir la remise des fichiers des écritures comptables sans recourir à une demande de traitement informatique.

Mais si cette réforme a eu pour mérite de distinguer clairement la demande de la remise de fichiers des écritures comptables de celles portant sur les traitements informatiques, elle reste encore imparfaite.

→ La possibilité pour l'administration fiscale d'obtenir les données comptables sous forme dématérialisée

Le I du nouvel article L. 47 A du LPF offre la possibilité à l'administration fiscale de solliciter

du contribuable la remise sous forme dématérialisée d'une copie de ce qui est communément appelé le « *fichier historique des écritures comptables* » (clé USB, CD/DVD ROM, disque dur externe notamment).

Sur la base de ce fichier, le vérificateur pourra, sans formalisme et sans recourir au dispositif prévu au II de l'article L. 47 A du LPF, effectuer des opérations simples telles que des tris, classements, ainsi que tous calculs (somme, multiplication, etc) lui permettant de s'assurer de la concordance des documents comptables avec les déclarations fiscales déposées par le contribuable.

Le I de l'article L. 47 A du LPF limite le champ d'application de cette remise de fichiers à ceux qui concernent les écritures comptables telles qu'elles sont définies aux articles 420-1 et suivants du Plan comptable général. Au sens de ces dispositions, les fichiers des écritures comptables regroupent l'ensemble des enregistrements informatiques qui constituent les écritures comptables de la comptabilité générale. L'enregistrement comptable informatique se définit comme une partie d'une écriture comptable comportant plusieurs données reliées logiquement entre elles précisant pour un seul montant, sa date de valeur, son origine, son compte d'affectation, son débit et son crédit et ses références à la pièce justificative.

(1) L. fin. rect. 2007, n° 2007-1824, 25 déc. 2007, JO 28 déc., p. 21482, art. 15 ; voir *Les Nouvelles Fiscales* n° 995, p. 58 et s.

Les fichiers informatiques contenant les pièces justificatives (facturations, recettes, etc) ne sont pas concernés par cette mesure, comme l'a précisé l'administration fiscale dans son instruction du 6 mars 2008 ⁽²⁾.

Contrairement aux apparences, l'extraction d'un « *fichier historique des écritures comptables* » n'a rien d'anodin en ce sens que la plupart des systèmes de comptabilité et de gestion actuellement en exploitation ne prévoient officiellement aucun dispositif d'extraction de tels fichiers. Pour répondre favorablement à cette « *opportunité offerte* » par l'Administration au contribuable, il faut alors souvent passer par un module de « *requête* » (ou *query*) interne ou externe au logiciel comptable, par un module d'impression dont on détourne certaines fonctionnalités, ou bien encore recourir aux prestations d'un tiers intra ou hors groupe.

En pratique, les vérificateurs souhaitent obtenir de plus en plus fréquemment ces fichiers qui ont pour mérite de mettre à leur disposition l'ensemble des écritures comptables d'une société et donc d'accélérer et de systématiser les investigations comptables.

Compte tenu de la complexité des systèmes d'information mis en œuvre, la constitution d'un « *fichier historique des écritures* » n'est jamais simple et nécessite donc le plus souvent la réalisation de traitements spécifiques. Il est essentiel de s'assurer que le **fichier résultat obtenu est conforme aux résultats comptables de l'exercice validés**, le cas échéant, par les commissaires aux comptes et utilisés pour établir les déclarations communiquées à l'administration fiscale.

Il est donc fortement recommandé de mettre en place une procédure standard visant à **produire systématiquement ce type de fichier indépendant du logiciel utilisé** pour tenir la comptabilité générale pour les exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2008 d'une part, et dans la mesure du possible, d'en étendre l'application aux exercices clos en 2006 et 2007, voire en 2005, d'autre part.

→ Une réforme imparfaite

Si elle a le mérite d'exister, cette réforme du contrôle fiscal informatisé demeure imparfaite sur certains points.

En premier lieu, le **législateur n'a pas défini ce qu'il convient d'entendre par « *traitement informatique* »**. Cette absence de précision pourrait être source de contentieux dans l'hypothèse où l'Administration, sous couvert d'une demande de traitement informatique, demanderait, en réalité, la communication de fichiers comptables sous forme dématérialisée alors que le contribuable avait refusé de les fournir.

Il appartiendra au juge d'apprécier, au cas par cas, si l'on est en présence d'un « *traitement informatique* » ou d'« *une remise de fichiers des écritures comptables* » en fonction de la nature des investigations sollicitées.

En deuxième lieu, la réforme fait obligation au vérificateur de décrire la nature des investigations souhaitées. L'instruction administrative du 6 mars 2008 a précisé qu'il s'agit d'une description suffisamment précise sans qu'elle ne s'assimile à un « *cahier des charges* ».

Contrairement à ce qui est écrit dans l'instruction, il semble qu'une **description très précise des investigations à réaliser soit nécessaire**

afin de permettre au contribuable d'identifier le sujet fiscal à traiter, la nature des données indispensables à la réalisation des traitements que veut réaliser le vérificateur et donc d'être en mesure de choisir parmi les

trois options celle qui lui apparaîtra, en fonction du contexte du contrôle, la plus à même de garantir un réel débat oral et contradictoire de qualité.

En troisième lieu, il convient de revenir sur les trois options offertes au contribuable pour la réalisation du traitement informatique. Ces options ont fait l'objet d'aménagements avec la réforme mais n'ont pas été modifiées. ▶

« le législateur n'a pas défini ce qu'il convient d'entendre par "traitement informatique" »

(2) Instr. 6 mars, BOI 13 L-2-08.

Dorénavant, les résultats des traitements effectués par le contribuable doivent être remis sous forme dématérialisée (*CGI, art. L. 47 A, II-b*). Cette obligation nouvelle dont il est incontestable qu'elle facilitera grandement le travail de l'Administration (diminuera-t-elle pour autant la durée des contrôles sur place ?) est malheureusement en contradiction avec la plupart des politiques de sécurité des systèmes d'information mises en œuvre par les contribuables qui contrôlent strictement, voire interdisent, tout transfert ou emport de données hors de l'entreprise, notamment pour répondre aux exigences des réglementations en matière de sécurité financière telles que le *Sarbanes Oxley Act*. De plus, force est malheureusement de constater que le contribuable qui choisirait de procéder lui-même aux traitements demandés par le vérificateur est tenu de respecter un délai impératif décidé unilatéralement par ce dernier, alors que le même traitement réalisé cette fois par le « *BVCiste* » professionnel n'est encadré d'aucun délai (*CGI, art. L. 47 A, II-c*).

Par ailleurs, si le contribuable choisit que le traitement soit effectué par l'Administration en dehors de l'entreprise (*CGI, art. L. 47 A, II, c*), celle-ci est tenue de communiquer le résultat desdits traitements « *au plus tard* » lors de l'envoi de la proposition de rectification, soit après la clôture des interventions sur place de la vérification de comptabilité. L'impossibilité pour le contribuable de discuter des résultats du traitement lors des opérations de contrôle ne constitue-t-elle pas une atteinte au débat oral et contradictoire, garantie essentielle en matière de vérification de comptabilité ?

En définitive, l'option prévue à l'*article L.47 A, II-b du LPF* semble demeurer l'option la plus respectueuse des droits du contribuable. En effet, seule cette option fait obligation à l'Administration de préciser par écrit le détail des travaux à réaliser, c'est-à-dire non seulement la nature des investigations souhaitées, mais également les travaux à réaliser et le délai accordé pour y parvenir.



L. fin. rect. 2007, n° 2007-1824, 25 déc. 2007, JO 28 déc. p. 21482, art. 15.

Instr. 6 mars, BOI 13 L-2-08.

→ Repère : Lamy fiscal 2008, § 8152 et s.

COMMENTAIRE

Si l'on peut considérer que les dispositions du nouvel *article L. 47 A du LPF* vont dans le sens d'une modernisation des relations entre les contribuables et l'Administration dans le cadre des contrôles fiscaux informatisés, il faut cependant se garder de tout angélisme. Il est en effet important de se souvenir que la première version du projet de loi envisageait, entre autres, de rendre obligatoire la fourniture à l'Administration du « *fichier historique des écritures comptables* » et de conférer à celle-ci la prérogative du choix parmi les trois options offertes par la loi en matière de réalisation des traitements informatiques.

Si cette approche n'a finalement pas encore été retenue par le législateur, il est probable que ce soit parce qu'elle aurait nuit gravement à l'instauration et à la poursuite d'un débat oral et contradictoire sain et équilibré entre les parties, garant essentiel du consentement à l'impôt en matière de contrôle fiscal. Pour autant, il serait vain d'ignorer que l'équilibre du débat oral et contradictoire a d'ores et déjà été modifié dans la mesure où l'absence de définition légale claire du concept de « *traitement informatique* » et l'obligation de remettre les résultats desdits traitements sous forme de fichiers lorsque le contribuable les réalise lui-même ne doit pas aboutir à un détournement des dispositions de l'*article L. 47 A, II-b du LPF* consistant à faire réaliser par l'entreprise de simples extractions de données sans critère de sélection, ou avec des critères extrêmement larges, afin de pouvoir exploiter ensuite les fichiers de résultats remis dans des conditions analogues à ce qu'elles auraient été si le contribuable avait opté pour une réalisation sous couvert du c - II du même article.

Cette pratique contestable existait déjà sous l'empire de la réglementation précédente, connue dans le jargon administratif sous l'appellation « *d'alinéa 2 bis* » de l'ancien *article L. 47 A du LPF*. Il était alors possible de combattre les abus en remettant les résultats des traitements sous forme de listings, ce qui est désormais impossible.

En tout état de cause, au regard de la législation aujourd'hui en vigueur, la décision de remettre à l'Administration des fichiers de données qu'il lui appartiendra d'exploiter doit rester la prérogative exclusive du contribuable. Pour combien de temps encore ?