

## Dossier

> Les droits du contribuable face à l'administration dématérialisée



**Christophe de la MARDIÈRE**  
Agrégré des facultés de droit  
Professeur du Conservatoire national des arts et métiers,  
titulaire de la chaire de fiscalité des entreprises

## Dématérialisation de la preuve : la facture électronique

**Mots-clés :** fiscalité - contrôle fiscal - administration numérique - facture électronique

La facture est un document essentiel dans les relations entre les entreprises et l'administration fiscale. Il n'est pas certain que la facturation électronique et le développement de l'administration fiscale numérique suffisent à éliminer tout risque de malentendus.

**L**a révolution numérique produit déjà des conséquences multiples sur la preuve fiscale. Ainsi s'agissant d'établir la souscription en ligne d'une déclaration, ou la réception d'une réclamation envoyée par courriel. De même, la saisie de disques durs lors d'une perquisition peut conduire l'administration à violer le secret professionnel protégeant certaines données. Mais concentrons-nous sur l'élément de preuve le plus important en matière fiscale, la facture. Celle-ci peut aujourd'hui être envoyée et conservée par voie électronique, ce qui pose le redoutable problème de son authenticité. Avant d'étudier les modalités de la facturation électronique, il est important d'insister sur l'enjeu que présente cette question, en mesurant la force probante de la facture.

### **1 La force probante de la facture**

En apparence, il existe, dans le domaine de la preuve, une forte opposition entre la procédure civile d'un côté, le contentieux administratif et fiscal de l'autre. En matière civile, le principe de légalité des preuves a pour effet que seuls sont admis les modes probatoires limitativement énumérés par la loi. Leur force probante est de même déterminée comme hiérarchisée par le législateur. Ces modes sont au nombre de cinq : l'écrit, le témoignage, les présomptions, l'aveu et le serment. Ce système des preuves légales tend à protéger le plaideur, qui est ainsi assuré d'obtenir une décision de justice fondée sur de vraies preuves et non des commencements de vérité.

Le principe de légalité a également pour objet d'encadrer le travail du juge, en le contraignant à écarter de simples indices ou de pures suppositions.

Rien de tout cela n'existe dans le contentieux administratif et fiscal où, par principe, tous les modes de preuve sont admis, sans qu'il existe entre eux de hiérarchie. Le système probatoire est dit moral, en ce sens que le juge se prononce selon son intime conviction. Moins protectrice du plaideur, cette méthode accorde au juge une plus grande confiance que la procédure civile et rejoint la nature inquisitoire du procès administratif. Le juge est le maître de la preuve, lui seul se prononce sur la force probante des éléments qu'on lui présente.

En réalité, une hiérarchie de fait des modes probatoires s'est rapidement imposée dans le domaine de l'impôt. Comme en procédure civile, l'écrit est le mode habituel de la preuve en droit fiscal, et celui dont la force probante est la plus grande. Mais, pour être valablement admis, cet écrit doit être préconstitué. On ne saurait, en cours de procédure, constituer un écrit pour le faire valoir comme moyen de preuve<sup>1</sup>. Il en va de même s'agissant du contrôle fiscal : seules les pièces existantes avant l'envoi de l'avis de vérification peuvent par principe être admises.

Le contribuable supporte évidemment cette obligation de démontrer la réalité de ses opérations par la production de justificatifs. Une telle contrainte est inséparable du système déclaratif, lequel prétend faire confiance à l'intéressé pour déposer des déclarations sincères, ce qui suppose en réalité de démontrer que l'on est digne de cette confiance. Or, le mode probatoire auquel est ainsi tenu le contribuable résulte d'un formalisme exigeant. En droit civil, après l'acte authentique, l'écrit préconstitué est le mode de preuve dont la force est la plus grande.

Lesdits justificatifs sont le plus souvent constitués par des factures. La crédibilité de celles-ci dépend tout d'abord de la possibilité d'un recoupement avec la comptabilité ou la déclaration d'un tiers. Ainsi la facture d'achat détenue par une entreprise peut être recoupée dans les comptes du fournisseur.

L'autre facteur est ensuite constitué par une opposition d'intérêts entre le contribuable et le tiers. Si un fournisseur est tenté de ne pas déclarer une vente ou une prestation de service, il va s'abstenir d'émettre une facture. Ce qui va à l'encontre de l'intérêt de l'acheteur, lequel ne pourra pas déduire la TVA, ni retrancher la charge de son bénéfice. Qui plus est, s'agissant d'un

entrepreneur individuel ou de l'associé d'une société de personnes, les charges sociales sont calculées à partir de ce bénéfice. L'enjeu financier de la facture est donc important.

La force probatoire de la facture a été posée par la jurisprudence relative à la preuve de l'acte anormal de gestion<sup>2</sup>. Les solutions ici retenues par le juge s'étendent en réalité à tous les impôts déclaratifs, car elles se rapportent à l'obligation de justification pesant en général sur le contribuable. Bien entendu, n'a de valeur probante que la facture régulière. À savoir celle qui comporte toutes les mentions obligatoires et dont le libellé est suffisamment précis. Le fournisseur doit, en effet, donner le détail des biens vendus ou des services fournis.

La facture régulière permet de bénéficier d'une présomption de déductibilité des charges en cause. Mais cela n'empêche pas le vérificateur de demander des justificatifs autres que la facture : contrats, écritures comptables, rapports d'activité, etc. Si l'entreprise peut les fournir et que les pièces satisfont le service, la charge est déductible. Dans l'hypothèse inverse, l'administration ne peut pas se contenter de critiquer les éléments présentés par le contribuable. Elle doit les combattre, par exemple en exerçant un droit de communication sur le fournisseur, pour vérifier que la comptabilité de celui-ci retranscrit l'opération litigieuse.

Eu égard à leur force probatoire, l'administration a bien sûr le souci de s'assurer de l'authenticité des factures. Pendant longtemps, l'article L. 102B1, alinéa 3, du LPF a contraint le contribuable à ne pouvoir déduire la TVA que sur la base d'une facture originale. C'est seulement depuis le 31 mars 2017 qu'il n'est plus exigé de « pièces justificatives d'origine ». Il faut dire qu'avec la qualité des photocopieurs modernes, il est parfois impossible de distinguer la copie de l'original. De plus, l'article 1379 du Code civil dispose que la « copie fiable a la même force probante que l'original. »

Il demeure que les règles de facturation en matière de TVA sont extrêmement strictes. Ainsi une déduction sans facture ne peut être opérée, même si l'opération est bien réelle. Par exemple des marchandises ont été livrées et payées, la TVA versée au fournisseur, mais si le client a égaré la facture, en cas de contrôle, la déduction sera rejetée. En sens inverse, l'article 283-3 du CGI dispose que toute TVA facturée, même à tort, doit être payée. Cette sévérité s'explique par la crainte des factures fictives, qui ne correspondent à aucune opération réelle. Ces faux justificatifs

<sup>1</sup> CAA Marseille, 9 mai 2000, n° 97-287, *Papin*, *Dr. fisc.* 2001, n° 22/23, comm. 523, concl. J.-C. Duchon-Doris.

<sup>2</sup> Voir Ch. de la Martinière, *La preuve en droit fiscal*, Litec, 2009, p. 121 et s.

## Dossier

> Les droits du contribuable face à l'administration dématérialisée

permettent au prétendu client de déduire de la TVA, pire, d'obtenir un remboursement de crédit de taxe.

On comprend l'appréhension de l'administration fiscale, mais les obligations en matière de facturation coûtent très cher aux entreprises. Pour certaines, le flux de papier que cela représente est impressionnant. Il faut en effet rédiger la facture, sans oublier aucune mention, la comptabiliser, l'imprimer, la poster et la conserver. S'agissant des grandes entreprises, les frais de stockage des pièces justificatives peuvent être très importants. L'informatique a permis en ce domaine de réaliser de grandes économies. D'abord par l'absence de frais postaux, ensuite grâce à l'automatisation, qui évite les tâches répétitives et limite le risque d'erreurs. Ces progrès ont été réalisés grâce à la facture électronique.

## 2 La facture électronique

En 1991, la France a adopté une législation permettant aux entreprises d'émettre des factures électroniques, mais au prix d'une surveillance très étroite. Il demeure aujourd'hui encore que le client doit faire valoir son accord pour recevoir un justificatif sous forme électronique. À l'origine, les factures ne pouvaient être transmises que sous forme de *fichiers structurés*. Ceux-ci répondent à des normes convenues entre les parties, fournisseur et client, permettant de lire le message. Cela permet de sécuriser l'envoi et de garantir l'authenticité de la facture. À l'origine, la facturation électronique supposait un agrément de l'administration fiscale, ainsi que des investissements lourds en termes d'équipement informatique<sup>3</sup>.

Plusieurs directives européennes ont ensuite assoupli le régime de la facturation électronique. Ainsi la sécurisation des factures, particulièrement leur authenticité, a pu être garantie grâce à la *signature électronique*. Celle-ci permet d'identifier son auteur et l'origine des informations transmises. Il existe plusieurs degrés de sécurité en ce domaine, le plus haut étant celui de la « signature électronique qualifiée », garantie par une certification électronique délivrée par un prestataire *ad hoc*. Le destinataire de la facture doit vérifier la validité du certificat attaché à la signature électronique.

La directive du 13 juillet 2010<sup>4</sup>, transposée en droit français à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, a voulu harmoniser et généraliser la facture électronique en Europe. Une notion de la facture électronique a été arrêtée, il s'agit de celle dont la conception a entièrement été faite par voie informatique. Ainsi une facture papier, imprimée puis numérisée,

pour être envoyée en format PDF, n'est pas une facture électronique. Il en va de même s'agissant d'un justificatif créé par voie informatique mais adressé sous forme papier.

Trois vertus doivent être attachées à la facture électronique : l'authenticité, l'intégrité et la lisibilité. L'authenticité permet de s'assurer de l'identité du fournisseur. L'intégrité est relative au contenu de la facture, dont les mentions ne peuvent pas être modifiées ; d'où l'obligation de conserver les justificatifs dans leur forme et contenu originels. Enfin la lisibilité consiste à pouvoir lire la facture sans difficulté, par son destinataire ou l'administration, sur papier ou sur écran.

Outre la facture envoyée par message structuré ou garantie par la signature électronique, l'entreprise peut établir une *piste d'audit fiable*<sup>5</sup> entre la facture émise et l'opération qui lui correspond, livraison de bien ou prestation de service. La piste d'audit fiable permet de reconstituer, de manière chronologique, le processus qui a conduit à établir la facture, en commençant, par exemple, par le bon de commande du client. L'entreprise doit élaborer une documentation permettant à l'administration de s'assurer de la fiabilité de la procédure.

On ne voit pas cependant comment ce luxe de précautions pourrait empêcher un entrepreneur malhonnête d'établir une facture fictive. Le justificatif aurait beau comporter toutes les mentions obligatoires, satisfaire toutes les exigences informatiques, il demeurerait frauduleux. Une piste d'audit fiable pourrait de même aboutir à un bon de commande tout aussi fictif.

Le système déclaratif est également appelé celui de la déclaration contrôlée. Ce n'est pas un hasard. Une déclaration, comme une facture, n'a de réelle valeur probante que si elle peut être recoupée. De ce point de vue, rien ne vaut les procédures conduites sur place. Or l'administration ne manque pas de prérogatives en ce sens : vérification de comptabilité, ESFP, droit de communication, droit de visite et de saisie, droit d'enquête, flagrance fiscale et, depuis peu, un examen sur place des demandes de remboursement de crédit de TVA.

La procédure menée sur place est le seul moyen de faire échec à une facture fictive. En examinant la comptabilité bien sûr, en réclamant par exemple la production d'un bon de livraison signé par l'entreprise, ou en exerçant un droit de communication auprès du transporteur qui a livré les marchandises. Le contrôle des stocks peut permettre également de déceler des opérations

<sup>3</sup> L. Chetcuti, P. Neau-Leduc, « Les dernières évolutions en matière de facturation électronique : la facture devient un jeu de piste... », *Dr. fisc.* 2013, n° 7/8, 151, p. 20.

<sup>4</sup> N° 2010/45/UE.

<sup>5</sup> Il faut avouer que le mélange du jargon fiscal avec celui de l'informatique est épouvantable.

fictives, si l'entreprise prétend avoir vendu des articles qui figurent toujours dans l'inventaire.

L'administration s'est lancée à corps perdu dans le numérique. Il faut dire que la saisie en ligne des déclarations lui permet de faire des économies de personnel considérables. Mais la place qu'occupe l'informatique dans le contrôle fiscal devient inquiétante. Ainsi, au début d'une vérification de comptabilité, l'entreprise doit remettre au service une copie électronique de ses livres comptables. Le contrôle risque en conséquence d'être réalisé davantage depuis le bureau du vérificateur que sur place, au mépris de la règle du débat oral et contradictoire.

Pire, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, l'administration peut procéder à un *examen de comptabilité*, et

non une vérification. Cela consiste à ne contrôler que la comptabilité, adressée là encore par voie électronique. Cette procédure laisse sceptique. En effet, une comptabilité est muette, du moins peu parlante, quand on ne va pas chercher ce qui se trouve derrière les chiffres.

L'informatique n'est donc pas une fin en soi. L'administration impose également au contribuable d'utiliser des logiciels de comptabilité qu'elle a agréés. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018, cette obligation sera étendue aux logiciels de caisse, par lesquels les règlements des clients sont enregistrés. Il s'agit de combattre une fraude tenant à certains systèmes permettant de faire disparaître des encaissements. Mais, là encore, on ne voit pas en quoi cela peut empêcher d'émettre une facture fictive. ■