

Dossier

> Les droits du contribuable face à l'administration dématérialisée



Sophie LAMBERT-WIBER

Maître de conférences de droit privé et sciences criminelles, HDR
Membre du Centre Jean Bodin (UPRES EA 4337)
Membre de L'Institut International des Sciences Fiscales

Le contrôle fiscal des entreprises à l'ère de la dématérialisation

Mots-clés : fiscalité - contrôle fiscal - dématérialisation - fichier d'écriture comptable

Le contrôle fiscal évolue sous l'influence de la dématérialisation. La classique vérification de comptabilité a été adaptée et la nouvelle procédure d'examen de comptabilité a été créée. Toutes deux reposent sur la transmission par l'entreprise de ses fichiers d'écritures comptables. Ces innovations soulèvent de nouvelles questions relatives aux droits et garanties des contribuables et à l'égalité de traitement entre entreprises.

¹ Xavier Linant de Bellefonds, Les résistances des droits comptables et fiscaux européens au développement des échanges de données informatisées, *Revue internationale de droit comparé*, 1995, N° 1, Vol. 47, pp. 77-97.

² Pierre-Yves Fagot, Vers le contrôle fiscal dématérialisé ? *GP 2010*, n° 37, pp. 17 et s.

³ Pour un historique de l'évolution de ce contrôle, voir Pascal Seguin, L'arbre du fichier des écritures comptables ne doit pas cacher la forêt du contrôle fiscal informatisé, *Droit Fiscal 2016*, n° 5, comm. 140, §1.

⁴ Art. 14 (V) de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, codifié à l'article L 13 G LPF.

Il y a quelques décennies, la doctrine notait les résistances des droits comptable et fiscal à développer les échanges de données informatisées¹. Cette époque est révolue. La comptabilité et la gestion de l'entreprise sont désormais largement dématérialisées, bien qu'aucun texte n'oblige les entreprises à la tenue d'une comptabilité informatisée. Aujourd'hui, les échanges de données informatisées constituent le quotidien des entreprises et des administrations.

Le législateur devait donc adapter le cadre traditionnel du contrôle fiscal des entreprises confié à l'origine à la vérification de comptabilité, dont le trait marquant est qu'elle doit se dérouler dans l'entreprise. Cette adaptation² a emprunté principalement deux voies.

La première – la vérification des comptabilités informatisées – est ancienne³, mais a été successivement modifiée. Ce contrôle passe :

- par la remise à l'administration des fichiers d'écritures comptables (ou FEC) par le contribuable ;
- et le cas échéant la réalisation, sur ces fichiers, de traitements informatiques complexes par le contribuable et/ou l'administration.

La seconde adaptation, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017, est incarnée par la nouvelle procédure d'examen de comptabilité⁴, qui emporte également l'obligation pour le contribuable de remettre les FEC. Cette remise des FEC consacre la possibilité pour l'administration

de contrôler la comptabilité des entreprises du bureau, tout en prétendant garantir au contribuable les mêmes droits que ceux dont il bénéficie en vérification de comptabilité (*Ces droits ont cependant été conçus pour une procédure se déroulant dans l'entreprise*). Telle est l'évolution du contrôle fiscal des comptabilités informatisées

des entreprises (Partie I). Or, la vérification de comptabilité informatisée et l'examen de comptabilité sont des procédures interchangeables. Elles permettent une prise en charge différenciée des contribuables, et portent donc en germe une rupture d'égalité de traitement entre les entreprises vérifiées (Partie II).

1 L'évolution du contrôle fiscal des comptabilités informatisées des entreprises

Même si le législateur a voté, il y a 35 ans⁵, une disposition qui peut être regardée comme la première mouture du contrôle fiscal des entreprises tenant leur comptabilité au moyen d'un système informatisé⁶, l'essor de cette procédure est relativement récent⁷, et traduit l'adaptation du cadre classique de la vérification de comptabilité (A). Cette adaptation doit être mise en perspective avec les nouvelles modalités de contrôle introduites dans notre droit en 2017, qui consacrent – notamment – la procédure d'examen de comptabilité (B). Dans les deux cas, la pierre angulaire du contrôle de l'entreprise est constituée par les fichiers d'écritures comptables (C).

A. L'adaptation du cadre classique de la vérification de comptabilité

Le facteur technologique, numérique a joué un rôle déterminant dans la nécessité de faire évoluer la traditionnelle vérification de comptabilité, devenu obsolète. Les contraintes de rendement, de réduction des coûts et des effectifs de l'administration ne sont pas non plus étrangères à cette mutation. Visée par l'article L 13, IV du Livre des procédures fiscales, la vérification des comptabilités informatisées appartient au champ de la vérification de comptabilité, mais comporte des spécificités.

Les contribuables concernés

Sont concernés par la vérification de comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés (ou VCI), les contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité, et qui optent pour un système informatisé (LPF, art. L 13, IV et art. L 47 A). La tenue d'une comptabilité informatisée n'étant pas une obligation, les contribuables, qui continuent à tenir une comptabilité manuelle sont exclus de ce dispositif⁸.

Ces dispositions ont vocation à concerner les entreprises qui exercent une activité industrielle

et commerciale, agricole ou non commerciale, quels que soient la nature de l'activité ou le régime d'imposition. La clé de la délimitation des contours de la procédure porte donc sur la notion de « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés ».

La notion de « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés »

La notion de « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés » est évoquée aux deux articles précités (LPF, art. L 13, IV et L 47 A). La notion n'est précisée ni par le législateur, ni par le pouvoir réglementaire. L'administration en a donné une acception extensive, alors que la jurisprudence tend à en délimiter plus strictement les contours.

Ainsi, dans le contexte de l'article L 13, IV LPF⁹, l'administration précise que les trois principales composantes d'un système informatisé sont¹⁰ :

- les informations et données élémentaires ;
- les traitements ;
- et la documentation, qui doit permettre de connaître et de comprendre le système d'information et les règles mises en œuvre pour la formation des résultats comptables, et fiscaux, ainsi que pour la réalisation des déclarations fiscales obligatoires.

Plus précisément, la doctrine administrative fiscale qualifie la comptabilité d'« 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 (BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213, § 30). Par ailleurs, l'administration définit également l'enregistrement comptable 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

⁵ Article 97 de la loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982 : ce texte visait les comptabilités requérant « des connaissances techniques particulières », et ne concernait que les grandes entreprises.

⁶ Anne Iljic, Contrôle fiscal des comptabilités informatisées : voyage en terres mal connues, RJF 3/2017, chronique à propos des arrêts : CE 7-12-2016, N° 384309, Sté Cortansa, RJF 2/2017, N° 172 ; CE 18-1-2017, N° 386458 et 386459, SARL Le Carlotta, RJF 4/2017, N° 347.

⁷ L'actuelle procédure de vérification des comptabilités informatisées puise sa source dans l'article 103 de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990. Cette procédure n'a subi que peu de changements jusqu'à la fin 2012, date qui marque l'arrivée de l'obligation de remettre les FEC pour les entreprises qui tiennent leur comptabilité sous forme informatique (Art. 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 LPF ; Art. L 47 A, modifié)

⁸ Des dispositions spécifiques concernent différentes catégories de contribuables (BOI-CF-IOR-60-40-10-20170607, § 55 et s.).

⁹ Vincent Daumas, Que faut-il entendre par comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés ? concl. Sous CE 9 avril 2014 n° 369929, 3e et 8e s.-s., min. c/ Sté Gamboni Restauration : RJF 7/14 n° 702.

¹⁰ BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213, § 200 et s.

Dossier

> Les droits du contribuable face à l'administration dématérialisée

d'affectation, son débit et son crédit et ses références à la pièce justificative (BOI-CF-IOR-60-40-10-20170607, § 80).

La conception jurisprudentielle est plus restrictive, mais ne résulte que de quelques décisions, dont certaines sont emblématiques. À l'occasion d'une affaire SARL Le Saint-Louis¹¹, le Conseil d'État a estimé que l'utilisation d'un logiciel informatique de caisse, centralisant les recettes journalières des différentes activités, constituait bien une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés (au sens de l'article L 13, IV LPF), quand bien même ce logiciel n'était pas connecté au progiciel de comptabilité. À l'inverse, par sa décision Société Gamboni Restauration¹², après avoir relevé l'absence d'utilisation d'un progiciel de comptabilité, le Conseil d'État a jugé que l'utilisation de caisses enregistreuses sans centralisation journalière des recettes – bien que l'entreprise fût dotée du matériel nécessaire – ne permettait pas de caractériser l'existence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés. Différents enseignements sont à tirer de ces décisions. En premier lieu, le Conseil d'État contrôle la qualification juridique de cette notion. En second lieu, le recours à une comptabilité informatisée suppose que l'entreprise dispose d'équipements informatiques permettant l'enregistrement des différentes opérations et leur centralisation, et en outre qu'elle s'en serve effectivement. Les raisons de cette interprétation jurisprudentielle restrictive sont à rechercher dans le fait que le législateur n'a pas consacré pour les entreprises l'obligation de tenir une comptabilité informatisée¹³. Le juge de l'impôt a également souhaité contenir le champ d'application des sanctions prévues aux articles 1729 D et 1729 H du CGI, afin de ne pas y exposer des entreprises qui ne sont pas en mesure de produire les documents demandés, faute de disposer d'un véritable système informatisé¹⁴.

Depuis le 1^{er} janvier 2017, une autre procédure permet de contrôler les comptabilités informatisées des entreprises : l'examen de comptabilité.

B. L'examen de comptabilité

Description

L'examen de comptabilité est une nouvelle procédure désormais codifiée aux articles L 13 G et L 47 AA du Livre des procédures fiscales. Il s'agit d'un contrôle que l'administration réalise du bureau à partir des FEC, communiqués par l'entreprise. Elle présente les mêmes garanties que la vérification de comptabilité ou presque. Potentiellement, l'examen de comptabilité a

vocation à concerner toutes les entreprises astreintes à la présentation de FEC. Toutefois, l'administration souhaite réserver cette nouvelle procédure aux PME, au contrôle d'impôts ciblés, sur une courte période, ou un axe de contrôle clairement identifié. L'examen de comptabilité constitue une alternative, plus souple et plus légère, à la vérification de comptabilité : les deux procédures étant, dans les textes parfaitement interchangeables, seules les instructions administratives internes précisent l'objectif ciblé de l'examen de comptabilité.

Nature juridique

La nature juridique de l'examen de comptabilité fait débats. L'article L 13 G LPF ne figure pas dans le paragraphe consacré aux vérifications de comptabilité. Textuellement, il ne s'agit donc pas d'une variante ou d'une adaptation de la vérification de comptabilité. La doctrine situe déjà cette procédure à mi-chemin entre le contrôle fiscal externe et le contrôle sur pièces¹⁵. Du contrôle sur pièces¹⁶, il prend le fait qu'il s'agisse un contrôle du bureau, mais va bien au-delà puisque l'examen de comptabilité va consister en une analyse critique des FEC. De la vérification de comptabilité¹⁷ ou plus exactement de la VCI, elle prend l'objet du contrôle et l'essentiel de ses garanties (*le débat oral et contradictoire, le droit à l'information du contribuable*), mais il ne se déroule pas sur place, le temps procédural n'est pas non plus le même puisque le contrôle doit être terminé au plus tard 6 mois après réception des FEC.

L'examen de comptabilité, ou l'illustration avec éclat de l'évolution du contrôle fiscal des entreprises

Ainsi, l'examen de comptabilité illustre avec éclat l'évolution du contrôle fiscal des entreprises. L'administration souhaite renforcer sa présence dans les entreprises, tout en l'adaptant à l'enjeu. Dans ce contexte, la vérification de comptabilité informatisée ou non est considérée comme l'arme lourde à réserver aux entreprises et aux enjeux fiscaux importants. Ces procédures sont exigeantes en termes de temps et de ressources humaines. Aussi on assiste à une diversification des procédures de contrôle des entreprises, qui sont plus ciblées et plus légères¹⁸. La dématérialisation des comptabilités offre de ce point de vue une opportunité dont se saisit l'administration. Cette évolution et la consécration de cette procédure de contrôle à distance est à rapprocher d'un autre phénomène : le renforcement de la coopération requise des organismes agréés et des professionnels de l'expertise comptable, qui doivent procéder désormais à un véritable

¹¹ CE 24 août 2011 n° 318144, 10e et 9e s.-s., SARL Le Saint Louis, RJF 2011, n° 11, n° 1176, concl. J. Boucher, DF 2011, n° 50, comm. 631.

¹² Vincent Daumas, préc.,

¹³ Vincent Daumas, préc.,

¹⁴ Anne Iljic, Contrôle fiscal des comptabilités informatisées : voyage en terres mal connues, préc.,

¹⁵ Pascal Seguin, Instauration d'une procédure d'examen de comptabilité à distance, DF, 2017, n° 1, comm. 43 : procédure intermédiaire entre CSP et VC.

¹⁶ Le CSP est appliqué aux entreprises comme aux particuliers. Il désigne l'ensemble des travaux de bureau au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant dans les différents dossiers qu'il détient, et le cas échéant, établit les rehaussements ou dégrèvements justifiés. Il ne nécessite aucune information préalable du contribuable qui en est l'objet, ni aucun déplacement dans les locaux de l'entreprise.

¹⁷ La vérification de comptabilité est une vérification sur place, des contribuables – exploitants individuels ou sociétés – astreints à la tenue d'une comptabilité. Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, une procédure spécifique est prévue, qui exige désormais du contribuable qu'il remette les FEC au début des opérations de contrôle.

¹⁸ Par exemple, la nouvelle procédure de contrôle des crédits de TVA remboursables (nouvel art. L 198 A LPF), LPA 17 mars 2017, n° 055, p. 7, par Patrick Cocheteux.

contrôle a priori dans la détection des défaillances fiscales des entreprises (Décret du 11 oct. 2016, n° 2016-1356, DF 2016, n° 45, comm. 580), ce sont des acteurs du contrôle en amont du contrôle fiscal externe des entreprises.

Ce changement dans l'architecture globale du contrôle fiscal participe à l'émiettement de la ligne de partage entre la vérification de comptabilité et le contrôle sur pièces, un émiettement également entamé par d'autres formes de contrôles¹⁹, et par l'assouplissement jurisprudentiel de l'exigence du contrôle sur place²⁰. Le facteur déterminant du changement sont les FEC.

C. Les FEC, pierre angulaire du contrôle fiscal des comptabilités informatisées

Les FEC et leurs éventuels traitements sont au cœur du contrôle fiscal des comptabilités informatisées. Avant le 1^{er} janvier 2014, la remise de FEC était une faculté. Depuis cette date, cette remise est devenue une obligation. La question des retraitements des FEC a également évolué au cours de ces dernières années.

La remise des FEC

Les FEC s'intègrent dans un cadre juridique posé d'une part par le Code de commerce (Art. L 123-12 et R 123-173 et s.), et d'autre part, par le Livre des procédures fiscales (Art. L 47 A I). Le format réglementaire est détaillé à l'article A 47 A-1 du Livre des procédures fiscales, qui énumère les spécifications techniques. La doctrine administrative a également contribué à préciser les exigences en ce domaine (BOI-CF-IOR-60-40-20-20170607).

Les entreprises ont désormais l'obligation de se conformer à l'obligation de remettre les FEC dans un délai très court, sous peine de sanctions²¹. Dans le cadre de la vérification de comptabilité, la remise des FEC intervient en principe lors de la première intervention sur place (LPF, art. L 47 A-I). Dans le cadre de l'examen de comptabilité, l'entreprise dispose d'un délai de 15 jours à compter de la réception de l'avis d'examen de comptabilité (LPF, art. L 47 AA), pour remettre les FEC, ce qui va inciter les entreprises systématiquement à générer les FEC, afin d'anticiper un éventuel contrôle.

Leur possible retraitement

L'administration peut également envisager de réaliser des retraitements sur les fichiers qui lui ont été remis. Cette option est laissée au libre choix de l'administration pour l'examen de comptabilité (LPF, art. L 47 AA, 3). En revanche, en matière de

VCI (LPF, art. L 47 A, II), lorsque l'administration envisage des traitements informatiques sur les FEC, elle doit préciser²², par écrit au contribuable, la nature des investigations envisagées, et le contribuable doit indiquer par écrit son choix entre les trois options suivantes :

- 1 - soit l'administration effectue le contrôle sur le matériel de l'entreprise ;
- 2 - soit le contribuable effectue lui-même le traitement informatique et dans ce cas l'administration lui précise, par écrit²³, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Cette option est celle qui a été la plus modifiée par la loi de finances rectificatives pour 2016, qui dispose désormais que l'administration peut lui demander communication – dans un délai de 15 jours – de l'ensemble des documents soumis au contrôle afin d'effectuer en parallèle ses propres traitements²⁴ ;
- 3 - soit le contribuable met à disposition de l'administration les copies de documents, données et traitements soumis au contrôle dans les 15 jours²⁵ suivant la formalisation par écrit de son choix.

Selon l'administration, la 3^e solution serait choisie par les entreprises dans 78 % des cas. En réalité, il convient très certainement de distinguer selon la taille des entreprises : les TPE et PME optent sans doute massivement pour cette dernière option, tandis que les entreprises relevant de la DIRCOFI ou de la DVNI choisiraient majoritairement la deuxième option²⁶.

Différentes remarques se retrouvent en doctrine. La question du maintien des trois options se pose. En effet, les options 2 et 3 se rejoignent, puisque dans les deux cas, l'administration procède ou peut procéder elle-même aux retraitements²⁷. Le délai de 15 jours pour remettre les FEC est également particulièrement court²⁸. C'est cette même durée qui est retenue dans le cadre de la nouvelle procédure d'examen de comptabilité pour remettre les FEC. Cette exigence va sans doute inciter les entreprises à générer systématiquement les fichiers par précaution. Enfin, il est surprenant de constater, qu'il n'a pas été prévu de délai pour opérer le choix entre les 3 options.

Les modalités de contrôle exercées par l'administration

L'utilisation des FEC par l'administration est très variable. Elle englobe les problématiques habituelles des vérifications de comptabilité, pour offrir de nouvelles opportunités à l'administration

¹⁹ Par exemple, l'article L 10-0A LPF consacre la faculté pour l'administration de demander les relevés des comptes ou contrats non déclarés et détenus à l'étranger sans engagement d'un contrôle fiscal externe ; L'administration a la possibilité de procéder à des rappels d'impôts dans le cadre du contrôle sur pièces, suite à une vérification de comptabilité.

²⁰ Sur le principe du contrôle sur place : CE sect. 21-5-1976, N° 94052, RJF 7-8/1976, n° 344, chronique B. Martin-Laprade p. 224 ; CE plén., 29-7-1983, N° 27794, RJF 10/1983, N° 1173. Sur les contours de la notion de pièce comptable et de son lien avec le respect du débat oral et contradictoire, voir cette décision remarquée CE, 9^e et 10^e ch., 10 fév. 2017, N° 387398, SARL Melissa, RJF 5/2017, n° 457 : Dans cette affaire, le juge administratif considère que n'est pas une pièce comptable se rattachant à la période vérifiée, un document établi postérieurement à la période vérifiée, à la demande du vérificateur et pour les seuls besoins du contrôle.

²¹ Il s'agit de sanctions graduées pouvant aller jusqu'à l'opposition à contrôle fiscal : article 1729 D CGI, article L 74 et L 192 LPF.

²² CE, 9^e-10^e ch. 18-1-2017, N° 386459, SARL Le Carlotta et CE 9^e-10^e ch. 18-1-2017, N° 386458 RJF 04/2017, n° 347 : En application de l'article L 47 A, II du LPF, le vérificateur qui envisage un traitement informatique sur une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés est tenu d'indiquer au contribuable, au plus tard au moment où il décide de procéder au traitement, par écrit et de manière suffisamment précise, la nature des traitements informatiques qu'il souhaite effectuer, eu égard aux investigations envisagées, afin de permettre au contribuable de choisir en toute connaissance de cause entre les trois options offertes par ces dispositions.

²³ Pour une illustration du degré de précisions exigé : CE 9^e et 10^e ch., 18.01.2017, N° 386458 et 386459, SARL Le Carlotta, RJF 4/2017, comm. 347.

²⁴ Loi de finances rectificatives pour 2016, n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 14, II, 5^e, b. Ce texte introduit deux nouveautés : le délai contraint de 15 jours et la possibilité pour l'administration de faire en parallèle ses propres retraitements. Ces nouvelles dispositions mettent un terme à une jurisprudence (CE 20 novembre 2013, n° 334896, 9^e et 10^e s.-s., min. c/ Maire, RJF 2/2014, n° 160), qui restreignait les possibilités de retraitement par l'administration dans le cadre de cette hypothèse.

²⁵ Le délai de 15 jours a été introduit par la loi de finances rectificatives pour 2016, n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 14, II, 5^e, b.

²⁶ Pascal Seguin, Aménagement des conditions de réalisation des traitements informatiques sur les comptabilités informatisées, *Droit Fiscal* 2017, n° 1, comm. 44.

²⁷ Pascal Seguin, préc.

²⁸ Anne Ilic, préc.

Dossier

> Les droits du contribuable face à l'administration dématérialisée

grâce au traitement des FEC. Globalement, sont recensées les approches suivantes :

- ✓ Le service vérifie que les FEC sont lisibles et qu'ils correspondent aux exigences fixées par l'administration.
- ✓ Le contrôle porte sur la concordance entre les FEC et les déclarations fiscales (LPF, art. L 47 A, I), ce qui renvoie aux problématiques habituelles de la vérification de comptabilité.
- ✓ Enfin, des traitements informatiques (LPF, art. L 47 A, II) peuvent être réalisés par le contribuable et/ou l'administration. La particularité des traitements est qu'ils dépassent les seuls fichiers des écritures comptables et englobent l'ensemble des documents entrant dans le champ du contrôle de la comptabilité informatisée, défini par l'article L 13, IV LPF.

En matière d'examen de comptabilité, la doctrine autorise le service à faire des opérations élémen-

taires (tris, classements et calculs - BOI-CF-DG-40-20-20171004, § 380).

Pour conclure, en VCI comme en examen de comptabilité, l'administration a l'obligation de détruire les FEC, avant la mise en recouvrement²⁹. Selon la jurisprudence, cette garantie vise à préserver le contribuable contre une exploitation des FEC postérieure à la fin du contrôle³⁰. Cette analyse prétorienne mérite d'être rapprochée de la sanction de l'emport de documents comptables, sans autorisation du contribuable, ou de l'absence de restitution des documents comptables avant la fin du contrôle dans le cadre de la vérification de comptabilité stricto sensu, des circonstances qui vicient la procédure³¹. La dématérialisation fait évoluer les règles traditionnellement admises en procédures fiscales et reconfigure les garanties accordées, mais toutes les entreprises vérifiées n'ont pas les mêmes droits.

2 Une évolution introduisant des inégalités entre les entreprises vérifiées tenant une comptabilité informatisée

La plupart des entreprises tiennent leur comptabilité sous forme dématérialisée. Le champ du contrôle des comptabilités informatisées est donc très large, et celui de la vérification de comptabilité proprement dit se réduit comme peau de chagrin. Toutefois, cette dernière reste la matrice de référence en matière de droits et garanties du contribuable vérifié, même si des adaptations sont introduites, laissant présager une évolution du contrôle fiscal externe des entreprises.

Dans les textes, la VCI et l'examen de comptabilité sont des procédures interchangeable, bien que ne réservant pas exactement les mêmes droits au contribuable. Cette circonstance introduit une inégalité de traitement entre entreprises vérifiées tenant une comptabilité informatisée.

A. Des procédures interchangeable aux garanties en partie similaires

Les deux procédures prévues pour contrôler ces comptabilités informatisées sont substituables. Elles renvoient cependant – en grande partie – aux garanties offertes en matière de vérification de comptabilité. Les garanties sont similaires mais réservent quelques différences marquantes.

1. Des procédures interchangeables

D'un point de vue procédural, ces deux formes de contrôle sont fort proches, exception faite de :

- l'absence de contrôle sur place pour l'examen de comptabilité ;
- la durée du contrôle ;
- et des modalités de retraitement des FEC différentes dans l'un et l'autre cas (dans un cas, la loi offre l'option, dans l'autre non).

Le caractère substituable de ces deux procédures résulte de la loi et est clairement évoqué dans les instructions internes de l'administration, où cette dernière recommande simplement à ses agents de n'engager l'examen de comptabilité que pour des enjeux fiscaux réduits. L'administration peut donc, en théorie du moins, opter soit pour la VCI soit pour l'examen de comptabilité, quelle que soient la taille de l'entreprise, les enjeux fiscaux, les problématiques fiscales. Cette liberté d'option est offerte par le législateur, qui n'a pas choisi de restreindre le champ de l'examen de comptabilité en fonction des enjeux. L'interchangeabilité est renforcée par le fait que l'administration peut toujours annuler un examen de comptabilité en cours pour lui substituer une vérification de comptabilité (informatisée ou non - LPF, art. L 47 AA, 2).

Cette alternative procédurale a vocation à concerner la plupart des entreprises, dans la mesure où l'administration retient une conception extensive de la notion de comptabilité informatisée. Cette dernière circonstance renforce l'impression d'in-

²⁹ LPF, L 47 A, I et art. L 47 AA, 6

³⁰ CE, 8^e et 3^e ch., 7 déc. 2016, n° 384 309, EURL Cortansa, Droit Fiscal 2017, n° 12, comm. 219.

³¹ CE, 8^e et 3^e ch., 23 nov. 2016, n° 392 894, Sté Mimosas, Droit Fiscal 2017, n° 8, comm. 169.

certitude, qui est d'autant plus critiquable que des sanctions importantes sont prévues pour les entreprises ne respecteraient pas l'obligation de présentation des FEC.

Ces procédures offrent des garanties en partie similaires, empruntées pour l'essentiel, à la vérification de comptabilité *stricto sensu*. Toutefois, il existe des différences marquantes qui font l'enjeu de la distinction.

2. Des garanties en partie similaires

• Des garanties similaires, empruntées pour partie à la vérification de comptabilité

Dans les deux cas, comme en vérification de comptabilité classique, le contribuable est informé de la mise en œuvre de la procédure par l'envoi d'un avis, portant rappel de ses garanties principales : objet du contrôle, droit de se faire assister d'un conseil de son choix, droit au débat (ou dialogue) oral et contradictoire, droit aux recours hiérarchiques.

L'interdiction du cumul de contrôles pour les mêmes impôts sur une même période est adaptée et la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité ne peuvent se cumuler (LPF, art. L 51). Toutefois, l'examen de comptabilité peut être annulé (LPF, art. L 47 AA, 2), ce qui autorise l'engagement d'une vérification de comptabilité (informatisée ou non) en lieu et place de l'examen de comptabilité.

Dans les deux procédures, le contribuable est informé des retraitements effectués qui donnent lieu à rappels, au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification (LPF, art. L 47 A, II, b et L 47 AA, 5). Les FEC doivent également être détruits avant la mise en recouvrement (LPF, art. L 47 A, III, d et L 47 AA, 6).

• Des différences marquantes entre la VCI et l'examen de comptabilité

Les différences les plus marquantes sont relatives au lieu du contrôle et à sa durée. L'examen de comptabilité a lieu dans les bureaux de l'administration. Cette circonstance a un impact sur le débat oral et contradictoire qui doit être respecté, mais qui dans le cas de l'examen de comptabilité pourra prendre la forme d'entretiens par téléphone, ou de rendez-vous dans le bureau du vérificateur. Le lieu de déroulement de l'examen de comptabilité a un impact sur la conception du débat oral contradictoire, conçu au départ pour le contrôle sur place. Si la vérification de comptabilité informatisée est soumise à l'exigence du contrôle sur place, il est à noter que cette exigence peut avoir une incidence si les fichiers

emportés ne sont pas regardés par le juge de l'impôt comme constituant une comptabilité tenue au moyen d'un système informatisé : le service vérificateur s'expose alors – selon les circonstances – à la sanction s'appliquant à l'emport irrégulier de document comptable.

Par ailleurs, l'examen de comptabilité doit être bouclé dans les six mois de la réception de la copie des FEC : à l'issue de ce délai, le contribuable doit recevoir soit une proposition de rectification, soit un avis d'absence de rappel. Ce délai de six mois n'est pas comparable au délai de trois mois, qui enferme les opérations de contrôle sur place dans le cadre de la vérification de comptabilité (informatisée ou non) appliquée aux petites entreprises.

Ces procédures offrent donc des garanties spécifiques, qui portent en germe un risque de traitement différencié pour des entreprises soumises aux mêmes contraintes, quant à la constitution de FEC.

B. Vers une inégalité de traitement des entreprises tenant leur comptabilité selon un système informatisé

La rupture d'égalité de traitement est un risque lié au caractère substituable des procédures de VCI et d'examen de comptabilité, au lieu de contrôle et à la différence en matière d'options de traitement des FEC.

1. Le risque d'extension du champ de l'examen de comptabilité

En raison de l'imprécision des textes, l'administration a toute liberté pour consacrer une conception extensive du champ de l'examen de comptabilité, dont les contours seront fixés par la pratique administrative, sous le contrôle d'une jurisprudence qui pourra lui être favorable. Même si on part de l'hypothèse où l'administration va effectivement réserver l'examen de comptabilité aux vérifications dites « simples », l'imprécision du champ d'application des deux procédures va forcément générer des traitements différenciés pour des entreprises similaires ou presque, présentant des problématiques fiscales proches... La tentation ne sera-t-elle pas – comme pour la délimitation de la notion de comptabilité informatisée – d'étendre le champ de l'examen de comptabilité, afin de dispenser totalement les agents du contrôle sur place dans un plus grand nombre de cas, même si l'examen de comptabilité est enfermé dans un temps procédural court : six mois.

Dossier

> Les droits du contribuable face à l'administration dématérialisée

2. Le délitement du débat oral et contradictoire

L'autre risque concerne le respect du débat oral et contradictoire, dont le bénéfice a été étendu à l'examen de comptabilité (cf. *Charte des droits et obligations du contribuable vérifié et les instructions internes de l'administration*). La construction du débat oral et contradictoire, et sa qualité sont intimement liés au contrôle sur place. Dans le cadre de l'examen de comptabilité, on peut se demander comment il va pouvoir être effectif par écrit (?) et par téléphone ou lors de rendez-vous dans les locaux de l'administration. Cela va indubitablement poser des problèmes de preuve, d'égalité de traitement qui seront sources de contentieux à venir. Est-il même envisageable de contrôler une entreprise, sans une seule visite sur place pour constater les conditions d'exploitation ? Ce dialogue peut sembler pénible à certains vérificateurs, surtout s'ils interviennent dans un contexte difficile. Dans le même temps, réduire cette activité à des opérations de tris de plus en plus perfectionnés, effectués par des algorithmes de plus en plus efficaces, n'enlève-t-il pas également une partie de l'intérêt du contrôle fiscal, en le délestant de sa partie humaine. Pourtant, l'allègement de la présence physique dans l'entreprise était demandé par beaucoup d'entreprises, surtout les PME, que la présence régulière d'un vérificateur peut gêner. Il faut reconnaître par ailleurs que cette nouvelle forme de contrôle semble recevoir un accueil favorable de la part des professionnels de l'expertise comptable, qui accompagnent les entreprises au quotidien. Cette évolution les conforte dans leur place privilégiée auprès de leurs entreprises clientes, elle les conforte également en tant que référents fiscaux des exploitants et sociétés. D'ailleurs, le législateur lui-même leur a concédé cette place, en leur conférant un rôle en première ligne – avec les associations de gestion agréées – dans la détection de la défaillance fiscale.

3. Des modalités différenciées en matière de remise et traitement des FEC

Dans le cadre de l'examen de comptabilité, le contribuable dispose de seulement 15 jours pour

remettre ses fichiers. Dans le cadre de la VCI, il lui est offert trois options (qui ont été exposées précédemment). Cette différence procédurale quant au cadre du traitement administratif des FEC interroge, puisque finalement les entreprises les plus modestes, celles qui présentent des problématiques les plus ciblées sont celles qui finalement ont le moins de liberté. Le maintien de ces différences se justifie-t-il ?

Conclusion

Ces évolutions et ces différentes remarques nous conduisent à appeler de nos vœux une reconfiguration des garanties traditionnellement accordées en matière de CF, sous l'influence de la dématérialisation de la procédure. Au cœur de notre interrogation, le débat oral et contradictoire : peut-il être maintenu en l'état ? Quelle est sa place aujourd'hui ? Doit-il être renforcé, adapté à ce nouveau contexte ? Cette reconfiguration a déjà emprunté le chemin de l'adaptation : adaptation du devoir d'information, de la motivation. D'autres garanties pourraient également être imaginées relatives à la demande de traitements des fichiers, à la preuve de la destruction des fichiers...

L'arrivée de l'examen de comptabilité au 1^{er} janvier 2017 conduit également à s'interroger sur l'avenir du contrôle fiscal externe de l'entreprise. En effet, le délai extrêmement court de remise de FEC exige des entreprises qu'elles anticipent leur constitution. L'étape suivante ne sera-t-elle pas d'exiger l'envoi systématique des FEC avec la liasse fiscale, des FEC qui seront traités automatiquement par des algorithmes performants ? Or, un des problèmes majeurs de l'administration fiscale concerne la pertinence de la programmation du contrôle fiscal : le traitement des FEC pourrait lui permettre de sélectionner de façon plus efficace les entreprises. Dans ce nouveau contexte, outre la question des droits du contribuable, se posera également la question de la place de l'homme dans le contrôle fiscal (qu'il s'agisse du vérificateur ou du vérifié). ■