

## Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes



Rémi GOUYET  
 Professeur Associé à la Faculté de Droit de Dijon  
 Avocat Associé – E-TAX, société d'avocats  
 Analyste

## Les grands principes du contrôle fiscal des comptabilités informatisées<sup>1</sup>

**Mots-clés :** fiscalité - contrôle fiscal - contrôle des comptabilités informatisées

L'article L. 47 du Livre des procédures fiscales contraint les contribuables à présenter leurs comptes sous la forme de fichiers informatiques standardisés, dans la perspective d'un contrôle fiscal. Les textes et la jurisprudence leur accordent des garanties qui ne les dispensent pas de certaines précautions.

De plus en plus généralisée, la procédure du contrôle fiscal des comptabilités informatisées (CFCI) restait, jusqu'à très récemment, un mode de vérification relativement peu usité ; une période pédagogique bénéficiait jusqu'alors aux contribuables qui, peu aguerris à cette technique fiscale, bénéficiaient, *de facto*, d'une relative clémence. Ces temps étant révolus, l'on assiste ces dernières années à une croissance sans pareil de cette procédure topique qui obéit à un corpus de règles hétérogènes.

L'instauration du fichier des écritures comptables, la mise en œuvre récente de la réforme relative à la piste d'audit fiable sont autant d'illustration de la généralisation des procédés informatiques et de leur applicabilité à la matière fiscale.

Notre intervention se propose justement de faire utilement le point sur cette procédure de vérification singulière qui, en cas de manquement grave et avéré, est susceptible d'ouvrir droit, au bénéfice de l'Administration fiscale, à l'application d'une majoration de 100% du montant des suppléments de droits mis à la charge du contribuable impénitent.

Afin de cerner au mieux les règles applicables en la matière, notre intervention s'emploiera, dans un premier temps, à déterminer les obligations des entreprises tenant leur comptabilité aux moyens de systèmes informatisés (I). Des développements subséquents seront ensuite consacrés aux droits et garanties attachés à cette procédure de vérification qui, ainsi qu'il sera démontré ci-après, nécessite, dans sa gestion, une compétence tout à la fois fiscale et informatique (II).

<sup>1</sup> Cet article est repris du Dossier « Les métamorphoses du contrôle fiscal. Quelles procédures ? Quelles conséquences ? » publié dans la *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n°2018/1. Cf. la chronique bibliographique dans ce numéro, page 143.

## 1 Les obligations découlant du contrôle fiscal des comptabilités informatisées

Un examen des textes idoines permet de relever, à titre principal, l'existence de deux séries distinctes d'obligations attachées à la procédure de contrôle fiscal des comptabilités informatisées. Les entreprises entrant dans le champ de cette procédure sont ainsi concomitamment astreintes à une obligation de présentation (A) et de conservation (B) d'un certain nombre d'éléments nettement identifiés.

### A. L'obligation de présentation

L'obligation de présentation porte tout à la fois sur la documentation informatique (1) et sur les données primaires et traitements associés contenus dans les applicatifs des entreprises (2).

#### 1. L'obligation de présentation de la documentation

La nécessité de tenir à disposition de l'Administration fiscale une documentation à jour et exhaustive répond à un objectif clairement établi ; il s'agit de permettre au vérificateur de comprendre, avec suffisamment d'efficacité et de pertinence, le système d'information mis en œuvre par l'entreprise au cours de la période vérifiée. L'analyse de la documentation doit, *in fine*, permettre à l'Administration fiscale d'avoir une vue concrète des règles de gestion des données et des fichiers mis en œuvre dans les programmes informatiques qui ont une incidence directe ou indirecte sur la détermination des résultats comptables et fiscaux.

Il est expressément entendu que la documentation doit, pour être admise en cette qualité par l'Administration fiscale, revêtir un certain nombre de caractéristiques préalablement identifiées. La description générale de l'ensemble du système d'information, l'inventaire et la description des matériels utilisés, les descriptifs des fichiers et des programmes et de leurs articulations, mais également la description de la structure des données et de leur signification ainsi que les codes source des programmes, sont autant d'éléments qui doivent être contenus dans la documentation.

Il conviendra par ailleurs, afin de conférer à la documentation sa pleine et entière efficacité, que cette dernière retrace avec précision et complétude le descriptif des procédures automatiques et manuelles de contrôle interne, les dictionnaires des données mis en œuvre, le plan d'archivage et les durées de rétention, ainsi que la documentation utilisateur.

Concrètement, il importe d'insister sur l'importance des codes source des programmes qui, notamment dans un environnement informatique relativement peu évolué, sont susceptibles de constituer une source documentaire par défaut. Ces mêmes codes pourront, le cas échéant, être régulièrement utilisés pour contrôler la fiabilité des algorithmes de calcul utilisés par l'entreprise. Les codes pourront servir à s'assurer de la pleine et entière conformité des programmes exécutés au titre de la période vérifiée avec la documentation, notamment la transcription informatique effective des règles de gestion pratiquées par l'entreprise.

Dans les faits, l'entreprise dispose d'une relative latitude pour fixer de la manière la plus opportune possible le contenu de la documentation ; l'entreprise demeure ainsi légitimement fondée à présenter la documentation en fonction de l'organisation effective des moyens informatiques existants, ces contingences organisationnelles étant pleinement opposables à l'Administration fiscale. Fort de ce constat, l'on reconnaît que l'entreprise tenant sa comptabilité à l'aide de systèmes informatisés peut, à sa convenance, présenter sa documentation sous forme littérale, voire à l'aide de tableaux ou de graphismes.

La documentation telle que spécifiée ci-avant n'est pas la seule composante de l'obligation de présentation qui pèse à l'encontre des entreprises concernées par la procédure du contrôle fiscal des comptabilités informatisées ; les contribuables sont par ailleurs astreints à une obligation de présentation de données et traitements informatiques concourant directement ou indirectement à la détermination du résultat comptable et fiscal.

#### 2. L'obligation de présentation des données et traitements informatiques

L'article L. 13 du Livre des procédures fiscales fait obligation aux entreprises de présenter à l'Administration fiscale la documentation, les 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.

L'énoncé de la règle ainsi spécifiée conduit à opposer, pour mieux les cerner, les concepts de données élémentaires (a) et de traitements informatiques (b).

## Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

### a. L'obligation de présentation des données élémentaires

S'agissant plus spécifiquement des données informatiques, l'on reconnaît que ce concept s'entend des seules données informatiques *élémentaires*; la production, par l'entreprise vérifiée, de données *agrégées* qui sont déjà la résultante de traitements informatiques n'est pas en soi susceptible d'exonérer l'entreprise de son obligation de présentation.

La philosophie de cette dichotomie répond à la nécessité légale et réglementaire de justifier les comptabilités informatisées sur la base de données primaires, prises en compte dès leur origine, et non par des données enrichies, découlant de traitements informatisés.

La position de l'Administration fiscale répond à une logique certaine. L'objectif poursuivi par les vérificateurs étant de rejouer la partie afin d'en vérifier la régularité fiscale, il est important, pour le service vérificateur, de disposer de données brutes non enrichies.

Dans les faits, toute la difficulté réside dans la caractérisation de ces données qui, en pratique, est fréquemment source de difficultés, du fait notamment de la grande variété des organisations et des systèmes adoptés par les entreprises. Une telle diversité justifie l'absence de définition, au sein du Code général des impôts et des textes associés, des données élémentaires.

Il importe, en l'absence de caractérisation officielle, de s'en tenir à une analyse empirique et factuelle. De manière un peu académique, l'on reconnaît que les données primaires s'entendent des données qui, traitées par des procédés informatiques, concourent à la constitution d'enregistrement comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlées par l'Administration fiscale.

En pratique, il pourra s'agir, par exemple, de la ligne d'une commande client, d'éléments justifiant la détermination d'un prix de revient, d'un stock, ou bien encore d'éléments de calcul d'une provision.

La production, à première demande, des données telles que définies ci-avant n'est pas en soi suffisante. Le contribuable se doit, à l'identique, de fournir à l'Administration fiscale les traitements informatiques y attachés.

### b. L'obligation de présentation des traitements informatiques

La notion de traitements informatiques n'est guère plus aisée à définir. De manière synthétique mais sans doute trop littérale, les traitements informatiques s'entendent des différentes étapes de programmes informatiques qui divisent le

processus de mutation progressive des données élémentaires définies précédemment, vers les écritures ou les résultats comptables.

Pour faire simple, les traitements informatiques permettent de transformer les données élémentaires en données agrégées.

Bien qu'il n'existe pas de définition véritablement normée de cette notion de traitements intermédiaires, laquelle dépend de la diversité des organisations informatiques et comptables de chaque entreprise, il importe de garder à l'esprit qu'il s'agit, à travers cette obligation, d'offrir à l'Administration fiscale une analyse des chaînes de traitement exécutées par l'entreprise.

Fort de cette caractérisation, l'Administration fiscale pourra ainsi valablement procéder à un certain nombre de vérifications visant par exemple à s'assurer, à l'aide des données comptables informatisées, de la validité d'un contrôle de suivi des lots d'achats, de la détermination d'un prix de revient, de la reconstitution d'une marge (prix de transfert), ou bien encore de la validité d'un calcul de provision.

En pratique, l'on constate que la complexité, ou à l'inverse la relative simplicité de l'organisation du système informatique et des chaînes de traitements des données primaires, influence fortement la stratégie à adopter afin d'anticiper, et par là même de préparer, le contrôle fiscal des comptabilités informatisées. L'entreprise devra, notamment, réaliser un arbitrage opportun entre la présentation des *traitements* et des *résultats*, en fonction de la complexité du processus de formation des résultats et de son système d'information.

Deux situations paraissent à cet égard devoir être distinguées, la détermination informatique des résultats comptables et fiscaux pouvant être :

- la résultante de la mise en œuvre d'applicatifs suffisamment simples pour que la présentation de la documentation – incluant les règles de gestion fiscale – et des données élémentaires, permettent de justifier l'intégralité de la formation des résultats ;
- les applications plus élaborées, qui ne permettent pas de reconstitution directe des résultats à partir des seules données élémentaires du fait de règle de gestion trop ardue.

En fonction des circonstances et de ces deux variantes, l'entreprise pourra satisfaire à ses obligations de présentation en choisissant l'option qui lui semble la plus favorable entre deux solutions dissemblables :

- présentation de la documentation, y compris des règles fiscales appliquées, ainsi que des données élémentaires et des *résultats* intermédiaires ;
- présentation de la documentation, y compris des règles fiscales appliquées, ainsi que des

données élémentaires et des *traitements* intermédiaires.

Nonobstant l'option privilégiée par le contribuable, l'obligation de présentation telle qu'entendue précédemment revêt, ainsi qu'il a pu être démontré, un caractère hétérogène marqué. Cette sujétion se double d'une seconde contingence qui tient à la nécessité de conserver, selon des modalités propres, les données et les traitements informatiques ci-avant caractérisés.

## B. L'obligation de conservation

Les entreprises concernées par la procédure de vérification des comptabilités informatisées sont astreintes à une obligation de conservation étendue des éléments spécifiés ci-avant.

S'agissant ainsi des données primaires, il est patent que l'entreprise désireuse de satisfaire au mieux ses obligations en matière de contrôle fiscal des comptabilités informatisées devra, à titre impérieux, procéder à la conservation de la complétude des données qui, directement ou indirectement, concourent à la détermination des résultats comptables ou fiscaux. Il conviendra, notamment, de ne pas se satisfaire de la conservation d'échantillons sélectionnés de données primaires restreintes, ou de données agrégées, qui ne sauraient d'aucune manière décharger le contribuable de ses obligations de conservation.

Il conviendra en conséquence de s'assurer de la complétude et surtout du caractère suffisamment détaillé des données devant être conservées. Ainsi, à titre d'exemple, les entreprises devront conserver, dès leur constitution, les fichiers historiques des mouvements (commandes, livraisons, mouvements de stocks, factures, prix de revient, prix d'achats, montant des abonnements, prélèvements opérés, opérations sur titres, etc.). Les fichiers à caractère permanent ou référentiel (plan comptable, fichier clients, fournisseurs, tarifs, prêts, produits, emprunts, contrats, etc.) devront à l'identique, être régulièrement stockés.

S'agissant plus spécifiquement des modalités de conservation de ces données primaires, l'on reconnaît, sans ambages, que la conservation doit être effectuée de manière informatique. En effet, conformément aux dispositions de l'article L. 102 B du Livre des procédures fiscales, il est entendu que la conservation sur support papier de données constituées ou reçues sur support informatique ne saurait, d'aucune manière, constituer une solution alternative à la conservation informatisée de ces données. La solution possède, fort logiquement, son corollaire : la conservation informatisée offre à l'entreprise la possibilité de ne pas constituer d'archivage supplémentaire sur support papier, sauf dans les cas où l'original demeure indispensable comme, par exemple, les pièces justificatives de la taxe sur la valeur ajoutée déductible.

Concernant le délai de conservation requis par les textes fiscaux, l'on considère, aux termes de l'article L. 169 B du Livre des procédures fiscales, que la documentation, les données et les traitements informatiques intermédiaires doivent être conservés pendant un délai minimum de trois ans (délai pendant lequel l'Administration fiscale demeure fondée à exercer son droit de contrôle).

L'on aura cependant cure de noter qu'à ce délai préfixe de trois ans, des délais spécifiques sont susceptibles de se substituer, en fonction de circonstances intrinsèques, au cas des entreprises vérifiées. Tel est notamment le cas en présence d'un exercice déficitaire. Un délai spécifique de six ans pèse également sur les entreprises au titre de la détention de certains documents obligatoires.

L'on aura pu se convaincre, à ce stade de l'analyse, de la complétude des obligations attachées à la procédure de vérification fiscale des comptabilités informatisées. Parallèlement, l'entreprise se voit octroyer un certain nombre de garanties dédiées.

## 2 Les garanties attachées à la procédure du contrôle fiscal des comptabilités informatisées

L'on aura soin de présenter de manière littérale les garanties procédurales explicitement attachées à la procédure de contrôle fiscal des comptabilités informatisées (A). Dans un second temps, afin de parfaire l'analyse et de circonscrire pleinement les possibilités de contestation offertes aux contribuables, l'on procédera à l'examen critique

de la jurisprudence relative au contrôle fiscal des comptabilités informatisées (B).

### A. Les garanties légales

En sus des garanties traditionnelles attachées à toute procédure de contrôle de l'impôt, la vérifi-

## Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

cation des comptabilités informatisées offre un certain nombre de droits et garanties adjacents.

L'article L. 47 A du Livre des procédures fiscales encercle à cet égard avec netteté les pouvoirs d'investigation de l'Administration fiscale.

Ainsi, s'en tenant à l'énoncé de la disposition fiscale, différents modes opératoires paraissent pouvoir être envisagés qui circonscrivent nettement le champ d'intervention du service vérificateur. L'article L. 47 A LPF prévoit ainsi que le contrôle peut, au choix et à la seule convenance du contribuable, être effectué en premier lieu par les agents vérificateurs sur le matériel de l'entreprise. Cette option nécessitera que soit restauré au bénéfice de l'Administration fiscale un environnement informatique contenant les points susceptibles d'être vérifiés par l'Administration fiscale.

Une seconde option consiste à remettre à l'Administration fiscale les fichiers de données faisant l'objet de la procédure de vérification fiscale. Enfin, une dernière alternative doit être envisagée, le contribuable vérifié pouvant également, sur son propre matériel et sous la tutelle de l'Administration fiscale, répondre aux demandes de traitement de toutes natures émises par cette dernière. Cette dernière hypothèse, qui reçoit à l'heure actuelle l'assentiment de la majorité des entreprises, conduit l'Administration fiscale à rédiger un véritable cahier des charges qui devra être exécuté, généralement sous trente jours, par l'entreprise vérifiée.

S'agissant de cette dernière modalité, il est entendu que depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, les entreprises disposent d'un délai désormais réglementé pour remettre leur copie au service vérificateur.

En présence de ces trois modalités de contrôle, le contribuable doit être à même de privilégier le mode d'intervention qu'il juge opportun en considération, notamment, de la complexité de son système d'information et des ressources dont l'entreprise dispose aux fins d'exécution et de réalisation, par exemple, des demandes de traitement.

Il est en tout état de cause entendu que l'Administration fiscale ne saurait d'aucune manière imposer à l'entreprise vérifiée le recours à une variante de contrôle donnée. Cette solution a du reste été récemment précisée par le juge de l'impôt qui a eu l'heur d'apporter à ce sujet d'utiles précisions.

## B. Les garanties jurisprudentielles

L'on trouve, de manière générale, peu de jurisprudences explicitement consacrées au contrôle fis-

cal des comptabilités informatisées. Quelques rares décisions témoignent toutefois du particularisme de cette procédure, éclairant d'autant sur l'interprétation privilégiée par le juge de l'impôt.

S'agissant ainsi de l'article L. 47 A du LPF, dont on a vu qu'il prévoyait trois modalités de vérification distinctes, une décision du 16 juin 2003 a permis de mieux circonscrire l'étendue des garanties contenues au sein de la présente disposition<sup>2</sup>.

On l'a vu, le choix laissé au contribuable relativement au mode de vérification de sa comptabilité informatisée n'est pas anodin. Dans sa doctrine, l'Administration fiscale admet d'ailleurs qu'il soit offert à l'entreprise, à l'occasion de chaque point contrôlé, de recourir à l'option souhaitée. Il s'agit là d'une garantie substantielle dont le non-respect entache d'irrégularité manifeste la procédure d'imposition.

Sans pour autant remettre en cause ce principe, la Haute juridiction a, dans la décision précitée, jugé que le choix ainsi offert au contribuable n'avait pas à être proposé avant la venue sur place des agents vérificateurs. Il a toutefois été précisé, et il s'agit là du véritable apport de l'arrêt, que le vérificateur devait, à titre impérieux, informer le contribuable vérifié des différentes options contenues à l'article L. 47 A LPF, *au plus tard au moment où il décide de procéder au traitement informatique de la comptabilité informatisée*.

Cette solution qui, selon les termes mêmes du commentateur de l'arrêt précité, « va de soi », soulève, en pratique, de nombreuses difficultés, l'Administration fiscale pouvant parfois éprouver une propension à initier les traitements informatiques sans véritable prévenance. Il est constant que, dans une telle hypothèse, le service vérificateur encourt sans ambages le grief du vice de procédure.

En sus des précisions apportées par le juge fiscal sur l'application de l'article L. 47 A LPF, l'on trouve, de manière éparse, quelques rares décisions, notamment en matière d'emport de fichiers informatiques. Il est désormais admis que l'administration puisse, à condition de ne pas garder de copies, porter sur une clé USB remise par le vérificateur le résultat des traitements effectués par l'entreprise vérifiée en cas d'option par cette dernière pour cette variante de contrôle. Une présomption de destruction des fichiers a été introduite par le texte fiscal.

Plus récemment encore, il a été acté que l'Administration fiscale se devait de faire preuve de suffisamment de pédagogie lorsqu'elle procède à la rédaction d'une demande de traitements ;

<sup>2</sup> Conseil d'État (3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss.), 16 juin 2003, SARL Le Veneto, n° 236503, RJF, 10/03, n° 1128.

elle se doit à ce titre d'expliquer au contribuable vérifié la finalité de la demande ainsi rédigée par ses soins.

À l'heure de la conclusion, l'on aura pu percevoir la spécificité de la procédure du contrôle fiscal des comptabilités informatisées. Eu égard aux sanctions y attachées, les entreprises désireuses de sécuriser au mieux leur système d'information auront à cœur de prendre un certain nombre de précautions, garantes de leurs intérêts pécuniaires. Dans ce contexte, une procédure d'audit fiscal du système d'information pourra être utilement initiée, permettant, notamment, de s'assurer de la permanence des obligations légales et réglementaires spécifiées précédemment.



### Diagnostic et plan d'actions CFCI

En cas de manquements graves et avérés aux règles attachées à la procédure de contrôle fiscal des comptabilités informatisées, l'entreprise vérifiée encourt, en sus du rehaussement de son résultat imposable, la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office. Cette procédure peut être lourde de conséquences dès lors qu'en sus de l'application d'une pénalité de 100%, la mise en œuvre de cette procédure emporte tout à la fois un renversement de la charge de la preuve et l'impossibilité de procéder à la saisine de la Commission départementale des impôts directs et du chiffre d'affaires.

Il peut être utile, afin de s'assurer de la pleine et entière conformité du système d'information de l'entreprise aux règles fiscales en vigueur, d'initier une procédure d'audit fiscal à visée informatique. Cette démarche permettra, à son issue, d'entreprendre les éventuelles actions correctrices permettant ainsi de prévenir les risques attachés au contrôle fiscal des comptabilités informatisées.

La démarche d'audit aura notamment pour fonction :

- de vérifier et de valider l'efficacité de la procédure de sauvegarde et d'archivage ;
- de déterminer les solutions techniques idéales pour fiabiliser les archives ;
- d'élaborer un plan d'archivage offrant le meilleur rapport coût/efficacité ;

de valider la procédure de migration ou d'intégration des applications informatiques spécifiques ;

- de valider certaines applications spécifiques (provisions sur stock, prix de transfert, TVA collectée, détermination des marges, etc.) ;

- de contrôler certains points particuliers (recherche de doublons, de trous, d'exhaustivité de données, de conformité de calcul de provisions) ;

- d'analyser les chaînes de traitement et les algorithmes ;

- de procéder fréquemment à des tests ayant pour objectif de déceler des erreurs, écarts de résultats ou toute différence de données ;

- plus généralement, d'initier toute procédure de vérification fiscale à blanc jugée opportune. ■