

## Contrôle fiscal des comptabilités informatisées : voyage en terres mal connues



Anne ILJIC  
Maître des requêtes  
au Conseil d'Etat

*Le contrôle fiscal des comptabilités informatisées est un sujet d'importance tant pour les entreprises qui ont de plus en plus recours à des outils informatiques pour la tenue de leur comptabilité que pour l'administration pour laquelle il constitue un enjeu d'efficacité. Ce contrôle est encadré par de nombreuses règles spécifiques, mais il n'a donné lieu, depuis sa création en 1982, qu'à moins d'une dizaine de décisions du Conseil d'Etat. Deux décisions récentes sont l'occasion de faire le point sur cette procédure qui comporte encore de nombreuses incertitudes.*

- CE 7-12-2016 n° 384309, Sté Cortansa : RJF 2/17 no 172
- CE 18-1-2017 n° 386458, à paraître à la RJF 4/17 n° 347

Le contrôle fiscal des comptabilités informatisées fête en 2017 ses trente-cinq années d'existence. Le sujet est d'importance, tant pour les entreprises, qui, on s'en doute, ont de plus en plus recours aux outils informatiques pour la tenue de leur comptabilité depuis la création de cette procédure en 1982<sup>(1)</sup>, que pour l'administration, pour laquelle il constitue un enjeu important d'efficacité du contrôle fiscal.

Au fil des années, les précisions et retouches apportées en lois de finances ont donné naissance à un véritable corpus de dispositions spécifiques au contrôle des comptabilités informatisées. Ainsi, outre l'article L 13 du LPF, qui détermine les documents entrant dans le champ du contrôle de l'administration lorsque la comptabilité de l'entreprise est tenue au moyen de systèmes informatisés, l'article L 47 A de ce Livre prévoit l'application de procédures et garanties particulières. La méconnaissance de ces dispositions est assortie de sanctions spécifiques en cas de non-présentation des documents demandés à l'entreprise ou dans le cas où les formes et délais prévus par les textes ne seraient pas respectés, qui sont codifiées aux articles 1729 D et 1729 H du CGI. En cas d'opposition au contrôle de la comptabilité informatisée, l'administration peut aussi procéder à l'évaluation d'office des bases d'imposition en vertu de l'article L 74 du LPF.

En dépit de l'ancienneté et du nombre des dispositions relatives au contrôle des comptabilités informatisées, moins d'une dizaine de décisions du Conseil d'Etat statuant au contentieux ont à ce jour porté sur cette procédure. La première n'a d'ailleurs été rendue qu'en 2003<sup>(2)</sup>, c'est-à-dire plus de vingt ans après sa création. Les raisons de ce mystère sont, entre autres, à rechercher du côté de l'administration, qui ne met en œuvre de traitements informatiques aux fins de contrôle que dans un petit nombre de cas. L'importance des compétences techniques requises pour analy-

ser la comptabilité informatisée des entreprises, en particulier lorsqu'elles sont de taille importante, rend en effet le plus souvent nécessaire l'intervention de brigades de vérificateurs spécialisés de la DVNI<sup>(3)</sup>, dont les effectifs sont peu nombreux.

Alors que l'encéphalogramme contentieux affichait sur le sujet le calme le plus plat, le Conseil d'Etat a, en moins de deux mois, rendu deux décisions relatives aux comptabilités informatisées. La première, Société Cortansa, a précisé la portée de l'obligation qui incombe à l'administration de restituer au contribuable, avant la mise en recouvrement, les fichiers informatiques qu'il lui a transmis dans le cadre de la vérification de comptabilité<sup>(4)</sup>. La seconde, portait quant à elle sur la teneur des informations qui doivent être portées à la connaissance du contribuable lorsque l'administration envisage de procéder à des traitements informatiques<sup>(5)</sup>. Deux petites pierres apportées à l'édifice du contrôle fiscal des comptabilités informatisées qui ne doivent pas masquer la vaste étendue des incertitudes qui demeurent et dont la présente chronique tente de tracer les contours.

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

La première d'entre elles porte sur la notion même de comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés employée au IV de l'article L 13 du LPF, directement issu sur ce point de l'article 103 de la loi de finances pour 1990<sup>(6)</sup>, et que l'on retrouve à l'article L 47 A de ce Livre. Prudemment vagues, les termes employés par le législateur se caractérisent du même coup par leur plasticité, et donc par leur longévité, en dépit des évolutions technologiques. L'imprécision qui les caractérise a cependant pour incon-

(1) Article 97 de la loi 81-1160 du 30-12-1981 de finances pour 1982.  
(2) CE 16-6-2003 n° 236503, SARL Le Veneto : RJF 10/03 n° 1128, concl. F. Sénors BDCF 10/03 n° 123.

(3) Direction des vérifications nationales et internationales (Direction générale des finances publiques).

(4) CE 7-12-2016 n° 384309, Sté Cortansa : RJF 2/17 n° 172.

(5) CE 18-1-2017 n° 386458 : à paraître à la RJF 4/17 n° 347.

(6) Article 103 de la loi 89-935 du 29-12-1989 de finances pour 1990.

vénient de plonger les entreprises dans une certaine **incertitude** quant à l'**étendue des obligations** qui leur incombent, puisque la question de savoir si la comptabilité est ou non tenue au moyen de systèmes informatisés détermine très directement la teneur et l'étendue des documents sur lesquels peuvent porter les vérifications de l'administration et qui doivent être conservés dans cette éventualité.

Quelques rares jurisprudences ont tenté de clarifier cette notion de comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés, desquelles il faut exclure la décision Société Paolo Nancéienne de 2003<sup>(7)</sup>, parfois interprétée comme jugeant par principe qu'un contrôle effectué sur une **caisse enregistreuse non connectée** par la voie informatique au logiciel comptable et faisant l'objet d'un traitement manuel se rattache aux opérations de contrôle de la comptabilité informatisée de l'article L 47 A du LPF, mais qui, compte tenu des moyens dont était saisi le Conseil d'Etat, ne semble pas avoir cette portée.

Deux décisions présentent plus d'intérêt. A l'occasion d'une affaire SARL Le Saint-Louis, le Conseil d'Etat a ainsi estimé qu'un restaurant disposant d'un **progiciel de comptabilité** sur lequel étaient centralisées les recettes journalières de ses différentes activités ainsi que d'un logiciel informatique de caisse avait recours à une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés, quand bien même ce logiciel n'était pas connecté au progiciel de comptabilité<sup>(8)</sup>. A l'inverse, par sa décision Société Gamboni Restauration, après avoir relevé l'absence d'utilisation d'un progiciel de comptabilité, le Conseil d'Etat a jugé que l'utilisation de **caisses enregistreuses sans centralisation journalière des recettes**, bien que l'entreprise fût dotée des équipements pour y procéder, ne permettait pas de caractériser l'existence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés<sup>(9)</sup>. Il a au passage consacré l'exercice d'un contrôle de qualification juridique sur cette notion.

Bien que ces décisions constituent des décisions d'espèce, on peut tirer quelques enseignements de la frontière qui passe quelque part entre les solutions retenues dans chacune d'elles.

Le principal est que, pour qu'il y ait une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés, il faut qu'il existe un **système informatisé**. En d'autres termes, la seule utilisation d'un logiciel ou d'une application ne suffit pas à regarder une comptabilité comme tenue au moyen de **systèmes informatisés**. Cette idée est au fondement de la solution retenue dans l'affaire Société Gamboni Restauration. Elle nous semble de nature à interroger la conception extensive de la notion de comptabilité informatisée retenue par l'administration<sup>(10)</sup>, qui porte en elle le risque d'exposer aux sanctions prévues aux articles 1729 D et 1729 H du CGI des sociétés qui ne sont pas en mesure de produire les documents demandés dans le cadre du contrôle faute de disposer d'un

véritable système informatisé. En creux, nous pensons que l'on peut tirer de la lecture de la jurisprudence que l'utilisation d'un progiciel de comptabilité constitue, à l'inverse, un indice fort de l'existence d'une comptabilité informatisée.

Les autres enseignements sont d'ordre méthodologique. Comme l'indiquait Vincent Daumas dans ses conclusions sur l'affaire Société Gamboni Restauration, l'analyse de la jurisprudence démontre que l'existence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés doit s'apprécier au regard des **fonctionnalités réellement utilisées** par le **contribuable** et non des fonctionnalités potentielles des équipements dont il dispose. L'affaire SARL Le Saint-Louis a pour sa part permis de préciser que l'absence de transmission informatisée de données entre deux applications informatiques ne permet pas de conclure à l'absence de comptabilité informatisée.

## Le champ des données à conserver

Si l'on surmonte l'incertitude qui règne autour de la notion de comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés, une autre difficulté apparaît aussitôt, qui tient au **champ** particulièrement large des **documents devant être conservés** par l'entreprise dans la perspective d'une éventuelle vérification de comptabilité. L'article L 13 du LPF précise que sont concernés les « 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 CGI », ainsi que « la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements ». Comme le souligne l'administration fiscale, dont la position sur ce point est reprise au Bofip<sup>(11)</sup>, sont en fait incluses dans le champ du contrôle l'ensemble des composantes du système informatisé :

- les **informations et données élémentaires**, « définies par leur participation directe ou indirecte à l'élaboration d'états comptables et fiscaux ou de déclarations rendues obligatoires par le CGI » ;
- les **traitements**, c'est-à-dire « l'ensemble des opérations réalisées par des moyens automatiques pour permettre l'exploitation des données élémentaires et notamment leur collecte, leur saisie, leur enregistrement, leur modification, leur classement, leur tri, leur conservation, leur destruction, leur édition » ;
- et enfin la **documentation**, qui vise à comprendre le fonctionnement du système d'information et la formation des résultats comptables et fiscaux.

La question du champ des données couvertes par l'obligation de conservation n'a, à notre connaissance, donné lieu qu'à très **peu de contentieux**. Le Conseil d'Etat a seulement jugé, sans surprise, que les données d'un progiciel de gestion permettant de facturer et d'encaisser les ventes et de gérer le stock et qui comprenait l'ensemble des recettes journalières d'une société, concouraient à la formation du résultat comptable et entraient, par suite, dans le champ du contrôle de la comptabilité informatisée<sup>(12)</sup>.

Le faible écho que trouve ce sujet dans la jurisprudence ne doit cependant pas faire oublier que les entreprises éprouvent des difficultés très concrètes de détermination des données qu'elles

(7) CE 24-9-2003 n° 237990, *Sté Paolo Nancéienne* : RJF 12/03 n° 1393, concl. G. Bachelier BDCF 12/03 n° 159.

(8) CE 24-8-2011 n° 318144, *SARL Le Saint-Louis* : RJF 11/11 n° 1176, concl. J. Boucher Dr. fisc. 50/11 c. 631.

(9) CE 9-4-2014 n° 369929, *min. c/ Sté Gamboni Restauration* : RJF 7/14 n° 702, concl. V. Daumas BDCF 7/14 n° 68.

(10) BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 n° 30 : « Les principes régissant la tenue d'une comptabilité informatisée concernant tous les contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables, dès lors que leur comptabilité 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 ».

(11) BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 n° 210 et suivants.

(12) CE 24-6-2015 n° 367288, *Selas Pharmacie Réveillon* : RJF 10/15 n° 812, concl. M. -A. Nicolazo de Barmon BDCF 10/15 n° 123, chronique N. Labrune, « L'administration fiscale, le pharmacien et l'ordinateur », RJF 10/15 p. 715.

doivent conserver. La plupart des **progiciels** de gestion effectuent en effet des « **rétopolations** » **automatiques des données sauvegardées**, c'est-à-dire que ces données sont périodiquement recalculées en fonction des règles les plus récentes. Pour **conserver** des données **dans leur état d'origine**, il est donc nécessaire de procéder au fil de l'eau à des sélections et extractions de données pertinentes et de procéder à leur archivage. Cela implique un véritable travail d'anticipation de la part des entreprises, rendu d'autant plus difficile qu'elles ont fréquemment recours, pour les plus grosses d'entre elles, à des centres informatiques situés à l'étranger qui ne sont pas sensibilisés aux exigences de la législation française. Précisons que la solution qui consisterait à extraire et archiver l'ensemble des données aboutirait à un résultat inexploitable et exposerait l'entreprise aux sanctions prévues, dans cette hypothèse, par le Code général des impôts.

Dans ces conditions, plusieurs Etats européens ont rendu obligatoire le respect d'un **référentiel d'échange de données** entre les entreprises et les administrations fiscales ou cabinets d'audit mis en place par l'OCDE, dénommé « **SAF-T** » (Standard Audit for File Tax), permettant l'archivage de données réparties en cinq grandes catégories (comptabilité, achats, ventes, immobilisations et stocks). Le **respect de ce référentiel**, qui présente l'avantage de permettre aux entreprises d'identifier précisément les données qu'elles doivent conserver, n'a à ce jour **pas été rendu obligatoire en France**. Il serait cependant souhaitable que l'administration fiscale prenne position sur la question de savoir si les entreprises qui choisiraient de s'y conformer spontanément seraient regardées comme respectant les obligations de conservation de données qui leur incombent lorsqu'elles tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés.

## Contrôles de concordance et traitements informatiques

Si l'administration décide de procéder à la vérification de la comptabilité informatisée d'une entreprise, elle peut mettre en oeuvre la procédure prévue à l'article L 47 A du LPF, qui fait partie des dispositions relatives aux garanties accordées aux contribuables en matière de vérification. Elle comporte deux niveaux de contrôle, qui ne doivent pas être confondus.

Le premier, prévu au I de l'article L 47 A, est le plus récent. Il consiste en un simple **contrôle de concordance** entre les **fichiers des écritures comptables** et les **déclarations fiscales** du contribuable, qui s'apparente au contrôle qui pourrait être fait sur la base d'une comptabilité papier. Le vérificateur peut procéder à cette fin à des tris, classements et calculs. Créée en 2007<sup>(13)</sup>, cette modalité de contrôle est demeurée peu usitée tant que la présentation par le contribuable des fichiers des écritures comptables était facultative. La loi de finances rectificative pour 2012 a changé la donne en la rendant obligatoire à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014<sup>(14)</sup>. Ces documents doivent répondre à des normes extrêmement précises inscrites à l'article A 47 A, 1 du LPF et rappelées par une instruction du 24 janvier 2006<sup>(15)</sup>. Le respect de ces règles pose des difficultés pratiques aux entreprises dans la mesure où les principaux progiciels de comptabilité ne sont pas conformes

aux règles de base du plan comptable général<sup>(16)</sup> et où les grandes entreprises sont souvent plus préoccupées du respect des normes comptables internationales appliquées par leur groupe que de celles fixées en droit national.

Lorsque l'administration éprouve le besoin de pousser plus loin ses investigations, elle peut procéder à des **traitements informatiques** dans les conditions prévues au II de l'article L 47 A du LPF. Ces traitements excèdent les seuls fichiers des écritures comptables et peuvent concerner **l'ensemble des documents** entrant dans le champ du contrôle de la comptabilité informatisée tel qu'il est défini au IV de l'article L 13 et dont la teneur a été détaillée ci-dessus. Cette différence de périmètre est logique : lorsque le simple contrôle de concordance prévu au I de l'article L 47 A ne suffit pas, l'administration a besoin d'étendre ses investigations aux pièces justificatives et au fonctionnement même des systèmes informatisés pour s'assurer de l'exactitude des écritures comptables<sup>(17)</sup>. Une **modalité particulière** est prévue en cas de **contrôle inopiné**, le III de l'article L 47 A prévoyant que l'administration peut dans ces cas réaliser deux copies des documents contrôlés et les placer sous scellés afin que le contribuable ne puisse pas les modifier.

La jurisprudence s'est attachée à préciser la **notion de traitement informatique**. Un certain manque de clarté résulte toutefois de l'emploi de ce terme pour désigner des **documents différents** aux articles L 13 et L 47 A du LPF. S'il désigne dans les deux cas le résultat d'opérations d'exploitation de données brutes réalisées par des moyens automatiques<sup>(18)</sup>, l'article L 13 fait référence aux traitements informatiques réalisés par l'entreprise, qui sont inclus dans le champ du contrôle, tandis que l'article L 47 A fait référence aux traitements informatiques mis en oeuvre à des fins d'investigation par l'administration fiscale dans le cadre du contrôle<sup>(19)</sup>.

Par une décision Société Cyberoffice de 2010<sup>(20)</sup>, le Conseil d'Etat a d'abord apporté des précisions sur la qualification de **traitement informatique réalisé par l'entreprise** au sens de l'article L 13 du LPF, dont dépend l'entrée dans le champ de la vérification de la comptabilité informatisée. Il a jugé que ne constituaient pas de tels traitements des informations figurant sur un **CD-Rom** communiqué au vérificateur ne comportant que des données constituées par les fichiers enregistrant les lignes d'information des appels téléphoniques passés pour le compte du principal client de la société et servant à établir les factures adressées à celui-ci.

La décision SARL Le Saint-Louis<sup>(21)</sup> concernait pour sa part des **traitements informatiques effectués par l'administration**, dont la mise en oeuvre commande cette fois l'entrée dans le champ des dispositions spécifiques du II de l'article L 47 A du LPF. Le Conseil d'Etat y a précisé que, lorsque, pour contrôler une comptabilité informatisée, le vérificateur consulte et analyse, à l'aide des fonctionnalités des applications, les données contenues dans

(13) Article 18 de la loi 2007-1824 du 25-12-2007 de finances rectificative pour 2007.

(14) Article 14 de la loi 2012-1510 de finances rectificative pour 2012.

(15) BOI 13 L-1-06.

(16) Pascal Seguin, « Les fichiers des écritures comptables : les raisons des difficultés que ni les entreprises ni l'administration fiscale n'avaient anticipées », *Dr. fisc* 47/14 c. 627.

(17) Voir sur ce point les conclusions de P. Collin, *Dr. fisc.* 15/11 c. 303, sur CE 23-12-2010, Société Cyberoffice, n° 307780 : RJF 4/11 n° 460, étude R. Gouyet BF Lefebvre 7/11 p. 535.

(18) BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 n° 30 et n° 260.

(19) Voir B. Sibilli, « Contrôle fiscal des comptabilités informatisées : aspects juridiques et contentieux », *Dr. fisc.* 48/16 c. 606.

(20) CE 23-12-2010 n° 307780, Sté Cyberoffice précité note 17.

(21) CE 24-8-2011 n° 318144, SARL Le Saint-Louis : RJF 11/11 n° 1176, concl. J. Boucher *Dr. fisc.* 50/11 c. 631.

les fichiers des logiciels au moyen desquels la comptabilité est tenue, il procède à un traitement informatique. Il en a déduit que les manipulations par lesquelles un vérificateur avait utilisé les fonctionnalités du logiciel de caisse d'une société afin de relever, au moyen d'une autre application informatique sans interface avec ce logiciel, les discordances entre les recettes enregistrées dans ce logiciel et celles comptabilisées par la société constituaient un traitement informatique.

Par cette même décision, le Conseil d'Etat a jugé qu'il exerçait sur la notion de traitement informatique au sens de l'article L 47 A du LPF un contrôle de la qualification juridique des faits. Ce choix s'explique par l'importance que revêt la qualification de traitement informatique pour la détermination des garanties et sanctions applicables au contribuable.

## Garanties et sanctions

Côté garanties, la mobilisation des dispositions de l'article L 47 A du LPF, et en particulier de son II, déclenche en effet le bénéfice de dispositifs spécifiques, qui s'ajoutent aux garanties qui s'appliquent dans le cadre de toute vérification de comptabilité.

Le **contribuable** a d'abord la faculté de choisir entre **trois options** : l'administration peut effectuer les vérifications directement sur son matériel de l'entreprise, il peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements nécessaires à cette vérification, enfin il peut demander que les traitements ne soient pas effectués sur le matériel de l'entreprise et mettre à la disposition de l'administration les copies des données, traitements et documents soumis au contrôle. Le **choix offert** au contribuable vise à éviter que le matériel de l'entreprise ne soit immobilisé dans des conditions nuisant à la poursuite de son activité. Selon l'administration, la troisième option serait choisie dans 78 % des cas, la deuxième dans environ 20 % des cas, souvent à des fins dilatoires, la première option n'étant quant à elle quasiment jamais mise en œuvre<sup>(22)</sup>. Les proportions semblent différentes si l'on se concentre sur les seules grandes entreprises, qui choisiraient dans plus de 60 % des cas de procéder elles-mêmes aux traitements demandés<sup>(23)</sup>. Le caractère dilatoire de ce choix, mis en avant par l'administration, doit être fortement nuancé au regard des difficultés d'identification et d'archivage des données à conserver décrites ci-dessus, qui touchent surtout les entreprises de taille importante.

La loi de finances rectificative pour 2016 a assez profondément remanié l'équilibre des différentes options en prévoyant, dans le cas où le **contribuable** décide de **réaliser lui-même les traitements informatiques**, que l'administration peut lui demander communication dans un délai de quinze jours de l'ensemble des documents soumis à contrôle afin d'effectuer parallèlement ses propres traitements<sup>(24)</sup>.

La question des **retraitements pouvant être effectués par l'administration** dans une telle hypothèse avait déjà été abordée par le Conseil d'Etat dans une décision min. c/ Maire de 2013 par laquelle il avait jugé que l'administration pouvait remettre en cause les résultats des traitements informatiques effectués à sa demande par le contribuable sous réserve de ne pas procéder elle-même à

des traitements sur le matériel utilisé par l'entreprise ou à l'aide des fonctionnalités des applications au moyen desquelles l'entreprise tient sa comptabilité<sup>(25)</sup>. La justification de cette décision était assez peu claire : le choix des modalités de traitement offertes au contribuable ayant pour seul objet de lui garantir la disponibilité de son matériel informatique et de ses applications, nous voyions mal pour notre part de quelle garantie pouvait le priver le fait que l'administration effectue, dans ses propres locaux, des retraitements au moyen des fonctionnalités des logiciels de l'entreprise, à condition bien sûr qu'elle communique les résultats de ces retraitements à l'intéressé pour qu'il puisse réagir. Mais, dans le même temps, en n'excluant pas toute possibilité de retraitement par l'administration lorsqu'un contribuable ayant choisi de procéder lui-même aux traitements demandés lui avait communiqué spontanément un certain nombre de documents, cette décision était aussi une première encoche portée à l'idée d'un cloisonnement étanche entre les différentes options.

A la lecture des travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 2016, il ne semble pas que le législateur ait eu cette décision en tête au moment de modifier le II de l'article L 47 A du LPF. Cette nouvelle version du texte met en réalité un terme à la jurisprudence min. c/ Maire en ce qu'**aucune limite** n'est plus posée **aux retraitements que l'administration peut effectuer** de son côté en plus des traitements effectués par le contribuable. Mais au-delà de cet effet collatéral, il nous semble que le législateur soit resté au milieu du gué : en prévoyant la possibilité pour l'administration d'effectuer des retraitements elle-même y compris dans l'hypothèse où le contribuable choisit d'effectuer lui-même les traitements demandés conformément au b du II de l'article L 47 A, il a en réalité quasiment **fusionné** cette option avec celle qui figure au c du même article, selon laquelle le contribuable peut mettre à la disposition de l'administration les documents nécessaires pour qu'elle effectue elle-même les traitements. Il nous aurait semblé plus logique de supprimer cette option b pour ne laisser subsister que les deux autres, le contribuable pouvant soit permettre à l'administration de procéder aux traitements dans l'entreprise, soit lui transmettre des copies des fichiers demandés pour qu'elle effectue ces traitements dans ses propres locaux. Ajoutons au passage que le **délai de quinze jours** désormais imparti au contribuable pour mettre à la disposition de l'administration les fichiers devant lui permettre de procéder aux traitements **semble extrêmement court** pour les grandes entreprises, en raison de difficultés de sélection et d'archivage des documents pertinents évoquées précédemment.

Afin que l'intéressé puisse se prononcer en connaissance de cause, l'administration doit par ailleurs **l'informer** de manière suffisamment précise sur la **nature des investigations souhaitées**. Par sa décision SARL Le Veneto de 2003, le Conseil d'Etat a jugé que cette information devait intervenir au plus tard au moment où le vérificateur décide de procéder à ces traitements, ce dernier n'étant pas tenu d'y procéder avant sa visite sur place<sup>(26)</sup>. On peut s'interroger sur le maintien de cette jurisprudence compte tenu des évolutions ultérieures du texte, le II de l'article L 47 A prévoyant désormais que **l'information** faite par le vérificateur **et le choix du contribuable** doivent tous deux être **formalisés de manière écrite**. En tout état de cause, nous sommes pour notre part d'avis que, sauf à vider de sa substance le droit d'option ouvert

(22) *Eléments issus de l'exposé des motifs de l'article 13 du projet de loi de finances rectificative pour 2016.*

(23) *Chiffres DVNI, 2007-2008.*

(24) *Article 14 de la loi 2016-1918 du 29-12-2016 de finances rectificative pour 2016.*

(25) *CE 20-11-2013 n° 334896, min. c/ Maire : RJF 2/14 n° 160.*

(26) *CE 16-6-2003 n° 236503, SARL Le Veneto : RJF 10/03 n° 1128, concl. F. Séners BDCF 10/03 n° 123.*

par le texte, les entreprises doivent disposer d'un délai suffisant entre le moment où elles reçoivent l'information sur la nature des investigations souhaitées et sur les options dont elles disposent et celui où elles formalisent leur choix, ne serait-ce que pour évaluer la charge de travail que représentent les traitements envisagés par l'administration.

Très récemment, par sa décision du 18 janvier 2017 visée en tête de la présente chronique, le Conseil d'Etat a apporté des précisions sur la **teneur de l'information** qui doit être fournie au **contribuable** pour qu'il puisse exercer son choix, en censurant une cour administrative d'appel qui avait estimé qu'un courrier du vérificateur se bornant à indiquer que les traitements envisagés tendaient au contrôle des recettes et de leur intégration en comptabilité et que les données utiles au traitement étaient, d'une manière générale, les données de caisse, constituait une information suffisante au sens des dispositions du II de l'article L 47 A du LPF<sup>(27)</sup>. Cette jurisprudence est cohérente avec la doctrine fiscale<sup>(28)</sup>, qui fournit l'illustration suivante de la description du traitement qui doit être donnée au contribuable : « Je souhaite vérifier que les créances acquises sont facturées sur le bon exercice. Pour ce faire, j'ai besoin de vérifier les dates de conclusion des marchés, les dates de commandes correspondantes avec les dates de facturation. » Le vérificateur doit donc donner suffisamment d'**informations** au contribuable sur la **nature des traitements** envisagés et les **données traitées** pour qu'il puisse faire son choix de manière éclairée. Cette information est **distincte** de celle, plus précise, qui doit par la suite lui être donnée sur la **nature des travaux envisagés** s'il opte pour réaliser lui-même les traitements informatiques (voir le b du II de l'article L 47 A du LPF).

Rappelons qu'une fois les traitements informatiques effectués, l'administration doit préciser leur nature dans la **proposition de rectification** (3<sup>e</sup> alinéa de l'article L 57 du LPF). Cette obligation n'a bien sûr d'intérêt pour le contribuable que lorsque les **traitements** sont **réalisés** par l'administration. Dans ce cas, cette dernière doit également lui communiquer les **résultats** de ces traitements (voir les b et c du II de l'article L 47 A du LPF).

Enfin, l'administration doit **restituer** au contribuable, **avant la mise en recouvrement** des impositions, les **copies des fichiers** qu'il lui a transmises, cette dernière ne pouvant conserver aucun double. A cette obligation, qui vaut pour le fichier des écritures comptables (I de l'article L 47 A du LPF) comme pour l'ensemble des documents transmis en cas de mise en œuvre de traitements informatiques (II du même article), a été récemment substituée celle de **détruire ces fichiers**<sup>(29)</sup>. Elle vise à garantir que ces éléments ne soient pas utilisés par l'administration dans le cadre d'une éventuelle procédure contentieuse postérieure à la mise en recouvrement ou à l'occasion de contrôles ultérieurs, et n'a donc de portée qu'en dehors de la procédure de vérification qui a donné lieu à leur obtention. Faisant application de sa jurisprudence Meyer<sup>(30)</sup>, le Conseil d'Etat en a déduit, à l'occasion de sa décision Société Cortansa, que « l'**omission de restitution** des copies des fichiers en cause (...) est susceptible d'entacher la régularité

des impositions qui viendraient à être ultérieurement établies sur la base des données qu'ils contiennent », mais qu'elle est, en revanche, « sans influence sur les impositions mises en recouvrement après la consultation et l'exploitation des fichiers »<sup>(31)</sup>. La même solution devra selon nous être retenue dans l'hypothèse où l'administration aurait omis de s'acquitter de l'obligation de destruction des copies des fichiers désormais prévue par le texte.

Côté **sanctions**, l'administration dispose d'abord de la faculté d'infliger une **amende de 5 000 €** ou, si elle est plus élevée, une **majoration de 10 %** des droits rappelés en cas de non-présentation des documents demandés sur le fondement du I ou du II de l'article L 47 A du LPF (articles 1729 D et 1729 H du CGI). Les mêmes sanctions sont applicables dans le cas où ces éléments ne lui seraient pas transmis dans les formes et délais requis.

Surtout, en cas d'**opposition** du contribuable **au contrôle** de sa comptabilité informatisée, l'administration peut déclencher la procédure d'évaluation d'office de l'article L 74 du LPF et appliquer une majoration de 100 % des droits éludés. Il s'agit là en quelque sorte de l'arme atomique du contrôle.

Par sa décision SELAS Pharmacie Réveillon du 24 octobre 2015<sup>(32)</sup>, le Conseil d'Etat a précisé que ces dispositions pouvaient jouer « notamment lorsque les **traitements informatiques** nécessaires au contrôle de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés ont été **rendus impossibles**, en dépit des diligences normales entreprises par le vérificateur, du fait de la suppression délibérée d'une partie des données soumises à ce contrôle après que le contribuable a été averti de son imminence ». Il a déduit de cette grille de critères, certes non exhaustive, que l'administration ne pouvait mettre en œuvre la procédure d'évaluation d'office dans un cas où l'impossibilité de vérifier la comptabilité du contribuable était due à l'utilisation d'un progiciel programmant la suppression de données à échéances régulières, sans que l'intéressé ait procédé à de telles suppressions dans la perspective d'un contrôle imminent.

Nous ne reviendrons pas ici sur l'analyse détaillée de cette décision, qui a déjà été chroniquée par l'un de nos prédécesseurs<sup>(33)</sup>. Relevons simplement qu'elle implique que l'**utilisation** par les contribuables de **logiciels et progiciels dits « permissifs »** peut seulement entraîner l'application d'une sanction de 5 000 € ou de 10 % des droits rappelés et le rejet de la comptabilité comme non probante alors que la **suppression de données** effectuée dans la perspective d'un contrôle imminent, d'une certaine façon plus artisanale, peut donner lieu à l'application de l'article L 74 du LPF. En d'autres termes, le critère de l'imminence du contrôle dégage par le Conseil d'Etat a pour effet de sanctionner moins durement la fraude systémique et systématique que la destruction ponctuelle de données, ce qui nous paraît pour le moins paradoxal.

## Quid de l'examen de comptabilité ?

Notre panorama ne serait pas complet sans quelques réflexions finales sur l'**articulation** de la procédure de vérification de comptabilité informatisée **avec la nouvelle procédure d'examen de**

(27) CE 18-1-2017 n° 386458 : à paraître à la RJF 4/17 n° 347.

(28) BOI-CF-IOR-60-40-30-20131213 n° 120.

(29) Voir l'article 14 de la loi 2012-1510 du 29-12-2012 de finances rectificative pour 2012, qui a modifié sur ce point le I de l'article L 47 A du LPF, et l'article 14 de la loi 2016-1918 du 29-12-2016 de finances rectificative pour 2016, qui a modifié sur ce point le II de cet article.

(30) CE sect. 16-4-2012 n° 320912, Meyer : RJF 7/12 n° 679, concl. D. Hédary BDCF 7/12 n° 81, chronique C. Raquin RJF 6/12 p. 491.

(31) CE 7-12-2016 n° 384309, Sté Cortansa : RJF 2/17 n° 172, concl. B. Bohnert p. 288 (C 172).

(32) CE 24-6-2015 n° 367288, Selas Pharmacie Réveillon : RJF 10/15 n° 812, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon BDCF 10/15 n° 123.

(33) Nicolas Labrune, « L'administration, le pharmacien et l'ordinateur » : RJF 10/15 p. 715.

**comptabilité** créée par la loi de finances rectificative pour 2016, et codifiée aux articles L 13 G et L 47 AA du LPF.

Exploitant les potentialités offertes par la tenue de comptabilités informatisées, le législateur a fait de l'examen de comptabilité une **procédure intermédiaire entre le contrôle sur pièces et la vérification de comptabilité**. Elle permet au vérificateur, sans se rendre sur place, d'examiner la comptabilité en procédant à des tris, classements et calculs pour vérifier la concordance entre les déclarations fiscales du contribuable et les fichiers des écritures comptables transmis par ce dernier, comme il peut le faire sur le fondement du I de l'article L 47 A du LPF lorsqu'une vérification de comptabilité est engagée. Cette procédure allégée, enfermée dans un délai de six mois, devrait permettre d'accroître le nombre de contrôles des comptabilités informatisées. Elle concerne prioritairement les petites et moyennes entreprises, que l'administration peut sans difficulté contrôler sur la base de ces seuls documents.

Il résulte de l'architecture des textes que, même s'il l'estime nécessaire, le vérificateur ayant mené à terme un examen de comptabilité ne pourra pas poursuivre ses investigations en engageant dans la foulée une procédure de vérification de comptabilité. Les travaux parlementaires précisent clairement que l'intention du législateur, en étendant l'application de la garantie de non-renouvellement de l'article L 51 du LPF à la procédure d'examen de comptabilité, a été de faire de cette dernière une **procédure exclusive** de toute vérification de comptabilité<sup>(34)</sup>. En dehors des exceptions prévues par cet article L 51, la seule hypothèse dans laquelle une vérification de comptabilité pourra être engagée à l'issue d'un examen de comptabilité est celle dans laquelle un contribuable ne transmettrait pas à l'administration ses fichiers des écritures comptables ou ne les lui communiquerait pas dans les formes et délais prévus, le vérificateur ayant alors la possibilité de procéder à l'annulation de l'examen de comptabilité pour engager une procédure de vérification de comptabilité.

Certes, la garantie de non renouvellement ne s'appliquant, selon les termes mêmes du LPF, que lorsque l'examen de comptabilité est achevé, il nous semble que le vérificateur devrait pouvoir changer son fusil d'épaule en cours de procédure s'il l'estime qu'une vérification de comptabilité est finalement plus adaptée. Mais la

(34) *Projet de loi de finances rectificative pour 2016, rapport n° 214 de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la Commission des finances du Sénat, déposé le 13 décembre 2016, p. 105 : « Actuellement, l'article L 51 du LPF dispose que lorsqu'une vérification de comptabilité est terminée, l'administration ne peut pas procéder à une nouvelle vérification portant sur les mêmes écritures, pour les mêmes exercices et les mêmes impôts. Cet article serait également modifié afin de prévoir qu'à l'issue de l'examen de comptabilité, l'administration ne peut pas procéder à une vérification de comptabilité sur la même période et les mêmes impôts - ou l'inverse. Concrètement, ceci implique que la vérification de comptabilité et l'examen de comptabilité sont mutuellement exclusifs, et qu'il n'est pas possible de mettre en œuvre une première procédure, puis l'autre. En revanche, bien sûr, si les fichiers demandés ne sont pas transmis ou s'ils ne sont pas conformes aux normes prévues par l'article L 47 A du LPF, l'administration peut engager une vérification de comptabilité de droit commun. »*

perspective que l'administration établisse un redressement sur la seule base du fichier des écritures comptables sans pousser plus avant ses investigations devrait dans certains cas être de nature à inciter les entreprises à communiquer spontanément au vérificateur, qui ne peut pourtant l'exiger sur le fondement des dispositions régissant l'examen de comptabilité, bien d'autres documents. Cet objectif incitatif n'est pas dissimulé puisque l'article L 47 AA du LPF prévoit que l'administration peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers transmis par le contribuable autres que les fichiers des écritures comptables et qu'elle doit l'informer, au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification, de la nature et du résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements.

On le voit, tel qu'il est conçu, l'**examen de comptabilité peut** dans certains cas **déboucher** sur une **procédure en substance identique à une vérification de comptabilité informatisée**, mais assortie de **garanties allégées**, notamment en termes d'information sur la teneur des traitements envisagés et de dialogue avec le vérificateur, qui aura lieu à distance.

Ce dispositif, critiqué par les parlementaires sous l'angle de la méconnaissance des droits de la défense, a été déclaré conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 2016<sup>(35)</sup>, après avoir relevé qu'il ne conférerait en aucun cas de pouvoir d'exécution forcée à l'administration pour obtenir la remise de documents et qu'il ne privait au demeurant pas le contribuable des garanties prévues par le LPF en cas d'exercice par l'administration de son contrôle. Les commentaires aux Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel rappellent également que le grief tiré de la méconnaissance des droits de la défense est inopérant pour critiquer l'absence de débat oral et contradictoire avec le vérificateur car ce débat, qui se déroule avant la proposition de rectification, a lieu à une étape de la procédure au cours de laquelle les droits de la défense ne s'appliquent pas.

Cette décision n'épuise pas le débat. Compte tenu de son office, il n'appartenait au Conseil constitutionnel que de se prononcer sur la constitutionnalité de la nouvelle procédure. Sa décision laisse donc totalement **ouverte la question** de savoir si cette dernière constitue une **régression des garanties** offertes aux contribuables par rapport à celles dont il dispose dans le cadre de la vérification de comptabilité, en particulier lorsque sont mis en œuvre des traitements informatiques.

A la seule lecture des textes, il nous semble qu'il faut apporter à cette question une réponse positive, tout en reconnaissant que l'examen de comptabilité présente aussi, dans son principe, d'importants **avantages** en termes de souplesse pour l'administration et pour le contribuable. Mais il est sans doute un peu tôt pour énoncer des certitudes, le sujet méritant d'être éclairé par la pratique de l'administration fiscale et par d'éventuelles décisions du juge de l'impôt.

(35) *Décision n° 2016-743 DC du 29-12-2016, paragraphes 16 et suivants : ci-après, décisions n° 254.*