

## Art. L. 46.

correspondantes sont établies au profit de l'État dans les conditions prévues à l'article 1416 du code général des impôts et à l'article L. 173.

Un décret fixe les conditions d'application du présent article.

*[Les dispositions du présent article s'appliquent aux terrains pour lesquels la réussite de l'opération de régénération naturelle ou en l'état de futaie irrégulière en équilibre de régénération sont déclarés à compter du 27 mai 2005.]*

### Note

L'article L. 45 G est issu de l'article 3-11 de l'ordonnance 2005-554 du 26 mai 2005.

**Art. R. 45 G-1.** I. - Pour l'application des dispositions prévues à l'article L. 45 G, l'administration fiscale transmet à la direction départementale de l'agriculture et de la forêt du lieu de situation des bois ou, dans les départements d'outre-mer, à la direction de l'agriculture et de la forêt, une copie des déclarations souscrites en application du 1<sup>o</sup> bis et du 1<sup>o</sup> ter de l'article 1395 du code général des impôts et reçues l'année précédente.

II. - Les agents assermentés de l'administration chargée des forêts contrôlent sur place les déclarations mentionnées à l'article 315 octies de l'annexe III au code général des impôts. Ils informent préalablement les contribuables de la date du contrôle et de la possibilité qui leur est offerte d'y assister. Ils peuvent leur demander la transmission, dans un délai de trente jours à compter de la date de réception de la lettre les informant du contrôle, des pièces complémentaires suivantes :

1<sup>o</sup> Un plan cadastral ou un extrait de plan cadastral identifiant les parcelles cadastrales concernées et matérialisant la ou les zones faisant l'objet de la demande d'exonération et un extrait récent de la matrice cadastrale ;

2<sup>o</sup> Un plan de situation extrait d'une carte au 1/25 000 précisant la situation et les voies d'accès ou points d'accès des parcelles concernées ;

3<sup>o</sup> Le cas échéant, les choix de gestion retenus par le document de gestion durable mis en œuvre sur les parcelles concernées.

III. - Lorsqu'un agent assermenté de l'administration chargée des forêts constate le non-respect de l'un des critères permettant d'attester de la réussite de la régénération naturelle ou de l'état de futaie irrégulière en équilibre de régénération, ce constat fait l'objet d'un signalement par cette administration au service des impôts du lieu de situation des bois avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle il est effectué. Le contribuable est en outre informé de ce constat.

**Art. L. 46.** Les autorités civiles et militaires et la force publique prêtent aide et assistance aux agents de l'administration des impôts pour l'exercice de leurs fonctions, toutes les fois qu'elles en sont requises.

### Note

On remarquera que l'article 1861 du CGI, dont les dispositions ont été reprises par l'article L. 46, était réservé au recouvrement des seuls impôts indirects.

#### *1. Garanties accordées au contribuable en matière de vérification*

**Art. L. 47.** Un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou une vérification de comptabilité ne peut être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification.

Cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

L'avis envoyé ou remis au contribuable avant l'engagement d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle peut comporter une demande des relevés de compte.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil (1).

## Note

### 1) Champ d'application

- Les garanties prévues par l'article L. 47 concernent exclusivement les vérifications de comptabilité et les examens contradictoires de la situation fiscale personnelle. Sur la notion de vérification de comptabilité, voir note L. 13 ; sur la notion d'examen contradictoire, voir note L. 12.
- Par exception au principe de l'indépendance des procédures administrative et pénale, cette garantie accordée au contribuable en matière de vérification doit être également appréciée par le juge pénal dans la mesure où le contribuable doit être informé de son droit d'être assisté d'un conseil. Pour la Cour de cassation, ces dispositions constituent en effet « une garantie essentielle des droits de la défense dont il appartient à la juridiction répressive d'assurer le respect » (par exemple, cass. crim. 4 juin 1998, req. 97-80620 ; cass. crim. 21 juin 2000, req. 99-84102).

### 2) Modalités de l'envoi ou de la remise

- L'administration doit apporter la preuve que le contribuable a été averti de ses droits. Au plan des principes, rien n'interdit qu'un avis de vérification soit remis de la main à la main (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 23 mars 1992, req. 99425 ; pour un examen contradictoire, CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 29 juin 1988, req. 59375). Mais, pour des raisons de preuve, l'avis de vérification est adressé sous pli recommandé avec avis de réception. Si la preuve de l'envoi n'est pas apportée, la Haute Assemblée considère que la procédure est irrégulière, même si, dans les faits, le contribuable a effectivement bénéficié de l'aide d'un conseil et ce, dès la première visite du vérificateur. Cette position est extrêmement formaliste, mais elle se révèle soucieuse du respect des garanties accordées aux contribuables vérifiés (par exemple, CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 17 juin 1988, req. 50472 ; CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 14 juin 1989, req. 69501). Sur la question de la réalité de l'envoi et des conditions de la remise du pli postal, notamment à un tiers, on se reportera à la note L. 57.
- En ce qui concerne les vérifications de comptabilité, l'avis doit être adressé au lieu où l'impôt est établi (par exemple, le lieu du principal établissement pour l'impôt sur les sociétés en application de l'article L. 218 A-1 du CGI, CAA Nantes, 1<sup>er</sup> ch., 22 décembre 1994, req. 93-26). L'envoi de l'avis de vérification à l'adresse personnelle du gérant d'une EURL et non à l'adresse de la société est sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition dans la mesure où cet avis a été reçu en temps utile (CAA Paris, 5<sup>e</sup> ch., 9 mars 2000, req. 97-528).
- Concernant les examens contradictoires de la situation fiscale personnelle, l'avis est adressé au domicile du contribuable. Celui-ci doit prendre toutes dispositions utiles pour faire suivre son courrier (pour l'exemple d'un contribuable incarcéré, CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 6 octobre 1999, req. 126827).

(1) Les dispositions de cet alinéa ont un caractère interprétatif (loi 82-1126 du 29 décembre 1982, art. 74-II).

## Art. L. 47.

### 3) Date de l'envoi ou de la remise

• L'administration doit apporter la preuve que l'avis de vérification a été notifié au contribuable dans un délai raisonnable avant le début effectif du contrôle (par exemple, CAA Nancy, 2<sup>e</sup> ch., 21 décembre 2000, req. 97-425). L'article L. 47 ne fournit aucune précision en ce qui concerne le caractère raisonnable du délai entre la remise de l'avis de vérification et le début des opérations de contrôle au fond. L'administration retient en règle générale un délai de quinze jours (instr. adm. du 25 juin 1984, BODGI 13 L-3-84). Le Conseil d'État estime qu'il s'agit d'une question de fait. En tout état de cause, un délai de deux jours pleins entre la date de réception de l'avis de vérification et celle du début du contrôle constitue un délai minimum (CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 14 mars 1990, req. 65110 ; CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 12 juillet 1995, req. 84471). Le samedi, le dimanche ou un jour férié ne doivent pas être retenus dans ce délai (CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 25 avril 1990, req. 76752 ; CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 2 octobre 2002, req. 228436). Les jours ouvrables retenus ne sont pas forcément consécutifs (CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 2 octobre 2002, req. 228436). La Cour de cassation utilise, quant à elle, l'expression de délai utile, sans apporter d'autres précisions (cass. crim. 4 janvier 1988, req. 86-95644). Bien entendu, ces règles ne s'appliquent pas si le contribuable a souhaité que la vérification commence plus tôt (CAA Marseille, 3<sup>e</sup> ch., 14 juin 1999, req. 96-1629).

• En tout état de cause, la vérification de la comptabilité d'un contribuable ne peut être régulièrement engagée à la date indiquée sur l'avis de vérification qui lui a été envoyé que si, à cette date, il ressort de l'accusé de réception du pli recommandé sous lequel cet avis lui a été adressé que l'intéressé a eu connaissance de celui-ci en temps utile pour s'assurer, éventuellement, de l'assistance d'un conseil. Cette preuve peut également être apportée par les mentions portées sur le pli lui-même, au cas où il a été retourné au service expéditeur, que celui-ci a fait l'objet des présentation et dépôt d'avis de mise en instance à l'adresse du contribuable, et qu'il a été tenu à disposition de ce dernier au bureau de poste conformément à la réglementation postale (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s-s., 29 avril 2002, req. 224497 et 225684 ; CAA Lyon, 2<sup>e</sup> ch., 20 février 2003, req. 97-20711).

• Seul importe le début effectif de la vérification, indépendamment des indications portées sur l'avis (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 3 novembre 1989, req. 83132) ou sur la proposition de rectification (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 2 juin 1999, req. 184896 ; CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s-s., 18 janvier 2008, req. 280573). Lorsque cette date ne peut être clairement déterminée, la date figurant sur les documents administratifs est présumée correspondre à la réalité (pour un exemple où la date retenue est celle portée sur l'avis de vérification, CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s-s., 29 avril 2002, req. 224497 et 225684).

• Une simple prise de contact ne marque pas le début d'une vérification (CE, 8<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> s-s., 19 juin 1989, n<sup>o</sup> 57026). En ce qui concerne les caractéristiques de la vérification de comptabilité, se reporter aux notes L. 13. En ce qui concerne les preuves d'envoi de l'avis, se reporter à la note L. 57. En ce qui concerne les contrôles inopinés, on se reportera à l'étude particulière consacrée à cette question.

On rappelle, à cet égard, qu'une extension de la période vérifiée équivaut à une nouvelle vérification. Par voie de conséquence, l'avis qui étend la période vérifiée doit être remis au contribuable en temps utile pour qu'il puisse se faire assister d'un conseil (CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 22 avril 1985, req. 41998 ; CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 21 octobre 1987, req. 59760).

• Selon la jurisprudence, la vérification n'est irrégulière que pour la seule période vérifiée prématurément (pour un exemple concernant la première année non prescrite, CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 14 mars 1990, req. 65110).

### 4) Le destinataire de l'avis

• L'avis doit être adressé au contribuable lui-même ou à son représentant, sous une identification correcte de manière à ce qu'il puisse être averti en temps utile (pour un exemple caractéristique où le contribuable avait été autorisé à changer de nom par décret, CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 29 mars 2001, req. 97-295). En cas de vérification de comptabilité, l'avis doit être libellé au nom de l'exploitant (pour l'irrégularité d'un avis adressé au conjoint, CAA Bordeaux, 2<sup>e</sup> ch., 14 février 1991, req. 1709). En cas d'indivision, chaque indivisaire doit être averti (par exemple, CE, 9<sup>e</sup>

et 8<sup>e</sup> s-s., 13 mars 1998, req. 163108), **sauf si un seul des indivisaires a la qualité d'exploitant** (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 8 septembre 1999, req. 179832). En revanche, en cas de société de fait, **l'avis doit être adressé à la société, comme pour toutes les sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés** (par exemple, CE, 9<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> s-s., 1<sup>er</sup> février 1989, req. 68348 ; pour une solution identique à propos d'un groupement d'intérêt économique, CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch. B, 27 juin 2003, req. 00-853), à l'un des associés lorsque l'avis de vérification n'a pu être adressé à la société de fait (cass. com. 26 mars 2002, req. 97-20734) ou à l'un des indivisaires s'ils forment entre eux une société de fait (CAA Bordeaux, 1<sup>re</sup> ch., 25 janvier 1996, req. 94-1214 ; CAA Bordeaux, 1<sup>re</sup> ch., 6 mars 1997, req. 94-1195). À cet égard, aucune disposition législative ou réglementaire ne fait obligation à l'administration d'indiquer, préalablement à l'engagement de la vérification de comptabilité, les raisons pour lesquelles elle estime que le contribuable exerce son activité au sein d'une société de fait (CAA Marseille, 3<sup>e</sup> ch., 3 avril 2003, req. 99-427). Les fonds commun de placement ne peuvent être regardés ni comme une indivision ni comme l'une des sociétés auxquelles se réfère l'article L. 53 et ne sont pas des contribuables susceptibles de faire l'objet d'une vérification de comptabilité. Ils n'ont donc pas à être destinataires d'un avis de vérification (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s-s., 23 avril 2008, req. 271853).

Sur ces questions, voir l'article L. 53 et l'étude particulière 7, p. 522.

• Lorsqu'il procède aux opérations de liquidation, le mandataire judiciaire poursuit l'activité de l'entreprise qui survit pour les besoins de sa liquidation. C'est pourquoi l'avis de vérification doit lui être adressé (CE, sect., 6 octobre 2000, req. 208765). En l'absence de liquidateur, le vérificateur peut s'en tenir aux représentants apparents (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s., 5 mai 2006, req. 276854 ; voir dans le même esprit le cas d'un avis valablement envoyé à l'adresse d'une société qui constitue également l'adresse du liquidateur, CAA Paris, 5<sup>e</sup> ch., 8 juin 2000, req. 97-2185).

Après un revirement, la chambre criminelle de la Cour de cassation retient désormais les mêmes critères, en considérant que la vérification de comptabilité n'implique pas l'envoi ou la remise de l'avis de vérification à une personne autre que le redevable de l'impôt ou son représentant légal. Un gérant de fait poursuivi pour fraude fiscale, même connu de l'administration, ne peut donc bénéficier de cette garantie (cass. crim. 1<sup>er</sup> juin 2005, n<sup>o</sup> 3025 FSPF) ; pour une application récente de cette jurisprudence, cass. crim. 6 mai 2009, req. 08-83662). Jusqu'à ce revirement, le juge pénal considérait que l'envoi d'un avis de vérification au gérant de fait connu du service et poursuivi pour fraude fiscale pour des faits en relation avec sa société lui garantissait le bénéfice d'un débat oral et contradictoire (cass. crim. 1<sup>er</sup> mars 2000, n<sup>os</sup> 615 PF et 617 PF).

## **5) Le contenu de l'avis**

L'article L. 47 précise de manière limitative les indications que doit comporter l'avis, à savoir les années soumises à vérification et la mention que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix. La jurisprudence en conclut que l'administration n'est pas obligée d'utiliser un imprimé spécial ni de faire expressément référence à l'article L. 47 lorsqu'elle a par ailleurs fourni les indications nécessaires (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 27 juin 1990, req. 65349 ; CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 23 décembre 1994, req. 91-901).

De même, l'avis n'a pas nécessairement à être signé par l'agent appelé à effectuer la vérification (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 7 décembre 1983, req. 15416 ; CAA Lyon, 2<sup>e</sup> ch., 27 juin 2002, req. 97-2969 ; cass. crim. 21 novembre 1996, req. 95-81 ; cass. crim., 9 mars 2005, req. 04-82641 ; CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s., 21 janvier 2008, req. 284067 ; voir, sur ce point, notes L. 57 pour la différence avec la proposition de rectification).

L'article L. 47 n'oblige pas non plus l'administration à mentionner la nature des impôts sur lesquels portera la vérification (par exemple, CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s., 20 octobre 2000, req. 204814), ni le nom de tous les agents chargés de la vérification (CE, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 26 janvier 1990, req. 85761).

Dans le même esprit, l'avis n'a pas à préciser que la vérification sera effectuée non seulement au lieu du principal établissement, mais aussi au lieu d'établissement secondaire (CE, 9<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> s-s., 1<sup>er</sup> février 1989, req. 60807).

## Art. L. 47.

### **a) L'avis doit préciser les périodes soumises à vérification**

• Cette condition est expressément prévue par l'article L. 47 (par exemple, CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 3 novembre 1989, req. 56500 ; CAA Bordeaux, 3<sup>e</sup> ch., 14 décembre 1999, req. 97-177 ; pour une application aux droits d'enregistrement, cass. com. 2 mai 2007, req. 05-21334). **On ne peut cependant invoquer d'irrégularité lorsque le rehaussement a été limité à la période mentionnée dans l'avis** (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 23 mars 1992, req. 99425 ; CAA Lyon, 2<sup>e</sup> ch., 29 avril 1998, req. 95-1221 ; CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s-s., 3 novembre 2006, req. 257338) ; **de même, la mention « jusqu'au jour de la vérification » ou « jusqu'au dernier exercice clos » est admise par le juge** (CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 5 février 1993, req. 77613 ; CAA Nantes, 1<sup>re</sup> ch., 23 février 1994, req. 92-1138). **Mais si un nouvel avis est adressé, celui-ci ne doit pas se contenter de faire simplement référence au premier** (CAA Nancy, 2<sup>e</sup> ch., 23 février 1995, req. 93-679).

Cette obligation ne concerne que les exercices non prescrits. Il n'est pas obligatoire que soient mentionnés les exercices prescrits. En effet, l'examen de la comptabilité d'une année prescrite pour les besoins de la vérification d'une année non prescrite se rattache à la vérification de l'année non prescrite dont elle ne constitue pas une opération distincte (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s-s., 30 juin 2000, req. 185102 ; CAA Marseille, 3<sup>e</sup> ch., 15 novembre 2001, req. 98-535).

• Une vérification de comptabilité ne peut porter sur un exercice pour lequel le délai limite de dépôt de la déclaration n'est pas expiré (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 8 avril 1998, req. 157508 ; CAA Nantes, 1<sup>re</sup> ch. B, 27 mars 2006, req. 04-1393). La solution est identique en cas d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 28 juillet 1993, req. 66743). L'avis de vérification est régulier s'il est parvenu après la date limite de dépôt de la déclaration, même s'il a été posté avant cette date (TA Pau, 1<sup>re</sup> ch., 16 décembre 2003, req. 02-1078).

### **b) Le contribuable doit être averti de la faculté qui lui est donnée de se faire assister d'un conseil au cours de la vérification**

Cette condition s'applique strictement. Ainsi, la circonstance que le contribuable a, en fait, été assisté lors de la vérification n'a pas pour effet de se substituer à cette garantie (par exemple, CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 17 juin 1988, req. 50472).

• Lorsque la possibilité de se faire assister d'un conseil a été régulièrement indiquée sur l'avis de vérification, l'administration n'a pas à mentionner cette indication sur une convocation remise simultanément au contribuable, en l'absence de tout malentendu possible sur la nature et l'étendue du contrôle en cause (CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 21 décembre 1990, req. 74428).

• Le mot « conseil » contenu dans le texte légal n'est pas employé par référence à un texte organisant une profession. Il peut donc être fait appel à n'importe quelle personne sous réserve qu'aucune incompatibilité ne lui interdise d'assister le contribuable dans les rapports avec les agents des impôts.

Mais l'assistance du conseil ne signifie pas que cette personne doive effectivement être présente aux opérations de contrôle. Le contribuable ne saurait donc invoquer l'absence de son conseil pour s'opposer au contrôle ou pour invoquer l'irrégularité de la vérification (par exemple, CA Paris, 1<sup>re</sup> ch. B, 28 mars 2002, req. 01-1494). Inversement, l'absence non motivée du contribuable ou de son représentant au jour fixé pour la vérification pourrait être considérée comme une opposition individuelle à l'exercice du contrôle (voir sur ce point art. L. 74). Cela dit, les agents des impôts ne refusent pas, en principe, de reporter la date d'une vérification lorsque le contribuable invoque en temps utile des motifs valables.

• Lorsqu'il agit en présence du contribuable, le conseil est dispensé de la production d'un mandat écrit. En revanche, lorsqu'il représente le contribuable, c'est-à-dire lorsqu'il discute pour son compte et hors de sa présence, le vérificateur exigera de lui, pour être délié du secret professionnel, la remise d'un écrit émanant du contribuable et l'habilitant à agir en son nom. Cet écrit peut consister en une simple lettre (doc. adm.).

13 L 1311-6). L'exigence d'un mandat écrit ne concerne toutefois pas les avocats dans la mesure où ceux-ci, par application des articles 4 et 6 de la loi 71-1130 du 31 décembre 1971, ont qualité pour représenter leurs clients devant les administrations publiques sans avoir à justifier du mandat qu'ils sont réputés avoir reçu de ces derniers dès lors qu'ils déclarent agir pour leur compte (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s., 5 juin 2002, req. 227373).

- D'après les termes mêmes de la loi, le contribuable ne peut, en principe, se faire assister que par une personne de son choix. Toutefois, l'administration tolère la présence de deux personnes à titre de conseil si les circonstances le justifient et à la condition qu'il n'en résulte aucun obstacle au déroulement normal de la vérification (rép. Paquet, JO 21 octobre 1955, AN quest., p. 5190).

## **6) Le cas particulier de la demande de relevés de compte**

- En ce qui concerne les examens contradictoires de la situation fiscale personnelle, le troisième alinéa de l'article L. 47 prévoit que l'avis de vérification peut comporter une demande de relevés de compte (voir notes L. 12 ; pour un exemple, CAA Bordeaux, 2<sup>e</sup> ch., 8 novembre 1990, req. 368). Ce texte permet de réduire la portée d'une jurisprudence selon laquelle l'administration doit laisser un délai suffisant entre l'envoi de l'avis de vérification et toute démarche tendant à recueillir, pour les besoins de cette vérification, des informations ou des documents (CE, section, 11 juillet 1988, req. 73302) ; a contrario, une demande qui porte sur un autre type de document est irrégulière (CAA Paris, 3<sup>e</sup> ch., 7 novembre 1991, req. 89-1992), tout au moins si le contribuable ne dispose pas d'un délai raisonnable entre la réception de l'avis et la première entrevue au cours de laquelle il peut se faire assister d'un conseil (par exemple, CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 18 juillet 1996, req. 95-637).

- Lorsque des documents sont demandés au contribuable dans le cadre d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, l'administration n'est pas tenue de l'informer du caractère non contraignant de cette démarche, dans la mesure où l'intéressé n'a pas été induit en erreur sur la portée réelle de cette demande ou contraint d'y déférer (CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 28 juillet 1993, req. 96428 ; voir note L. 12).

## **7) La remise de la charte du contribuable**

- Ces garanties sont renforcées par des mesures prévues à l'article L. 10. Tout avis de vérification doit être accompagné d'un document intitulé « Charte des droits et obligations du contribuable vérifié » et qui résume la législation et la réglementation relative au contrôle fiscal (voir note L. 10 sur les conséquences d'une absence de remise de la charte ou de son non-respect).

## **8) L'influence du report de la vérification**

Lorsque le contribuable est à l'origine du report de la vérification, ce report n'entraîne pas l'envoi d'un nouvel avis de vérification (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 18 juin 1997, req. 154506) ; lorsque l'administration est à l'origine du report, on peut penser que la vérification est irrégulière si le contribuable n'a pas été informé de la nouvelle date de vérification (en ce sens, CAA Nancy, 1<sup>re</sup> ch., 2 octobre 1990, req. 89-493). En revanche, si l'intéressé a été informé en temps utile, l'administration n'est pas tenue d'adresser un nouvel avis de vérification (CE, 3<sup>e</sup> s-s., 3 mars 2000, req. 212177). Cette information peut être faite par tous moyens. L'essentiel est que le contribuable soit informé en temps utile afin de lui permettre de se faire assister d'un conseil de son choix (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s., 28 juillet 2000, req. 185401). La solution est identique lorsque le report de la vérification a été décidé d'un commun accord entre le contribuable et l'administration (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s., 7 juin 2000, req. 194262).

## **9) Le cas particulier des vérifications portant sur des activités distinctes**

Dans cette hypothèse, l'administration est tenue de suivre une procédure de vérification de comptabilité propre à chacune des activités. Tel n'est toutefois pas le cas lorsqu'il ressort des déclarations du contribuable que l'ensemble des opérations

## Art. L. 47.

soumises à la vérification est retracé dans une seule comptabilité. Peu importe à cet égard que ces activités ne soient ni similaires ni complémentaires, qu'elles ne fassent pas appel aux mêmes moyens d'exploitation et qu'elles s'adressent à des clientèles différentes (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s., 30 novembre 2007, req. 292999).

L'irrégularité qui entache la vérification de la seconde activité n'a pas pour effet d'affecter la régularité du contrôle de l'activité pour laquelle le contribuable a reçu un avis de vérification (CAA Bordeaux, 3<sup>e</sup> ch., 5 novembre 2002, req. 99-1162). Toutefois, les services fiscaux peuvent adresser un avis unique lorsque les mentions qui sont portées sur cet avis sont suffisamment explicites pour permettre au contribuable de savoir qu'il va faire l'objet de deux vérifications de comptabilité et de lui donner la possibilité de se faire assister d'un conseil adapté à chaque situation (CAA Nantes, 1<sup>re</sup> ch., 26 mars 2003, req. 99-2246).

On notera que le fait de donner en location-gérance un fonds de commerce puis d'en reprendre l'exploitation doit être regardé comme la poursuite, sous une autre forme, de l'exercice de l'activité professionnelle antérieure. L'administration peut ainsi adresser un seul avis de vérification concernant à la fois la période où le contribuable était loueur de fonds et celle où il est devenu exploitant individuel (CAA Nantes, 1<sup>re</sup> ch., 22 février 2000, req. 97-391).

### 10) La possibilité d'effectuer un contrôle inopiné

On se reportera sur ce point à l'étude particulière 5, p. 518.

### 11) Conséquences du non-respect de l'article L. 47

- Le non-respect par l'administration des dispositions prévues par l'article L. 47 entraîne la nullité de la procédure d'imposition et celle-ci n'est pas susceptible d'être recommencée. En effet, sous réserve de certaines circonstances, les articles L. 50 et L. 51 font obstacle à ce qu'une nouvelle vérification soit entreprise, même si la première a eu lieu dans des conditions irrégulières qui ont entraîné la nullité de la procédure (CE, 7<sup>e</sup>, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 13 mars 1967, req. 62397).

- L'irrégularité d'une vérification de comptabilité liée à des investigations prématurées est limitée à la seule année de la période vérifiée qui a fait l'objet de ces investigations (CE, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 14 mars 1990, req. 65110). La solution est identique en cas d'examen contradictoire de situation fiscale personnelle (CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 27 avril 2009, req. 289570).

On notera par ailleurs que, conformément aux principes généraux, l'irrégularité de la vérification est sans portée sur la régularité de la procédure d'imposition si le contribuable encourt la taxation d'office et que la situation de taxation d'office n'a pas été relevée par la vérification elle-même (jurisprudence constante, par exemple, CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 12 octobre 1994, req. 118772 ; sur le cas particulier où la situation est révisée par l'aveu du contribuable, même si cet aveu a été obtenu postérieurement à l'imposition, CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s., 26 juillet 2006, req. 266087). La solution est, bien entendu, identique en cas d'évaluation d'office (par exemple, CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s-s., 26 juillet 2006, req. 266087). En revanche, lorsque la procédure d'office trouve son origine dans une vérification irrégulière, les impositions doivent être annulées (par exemple, CE, Plén., 9 avril 1986, req. 22691 ; CE, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 29 janvier 1992, req. 75611). La Cour de cassation adopte une solution identique (par exemple, cass. crim. 28 février 1994, req. 93-81252 PF). Mais il faut, bien entendu, que les rehaussements découlent de la vérification (par exemple, CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 2 mars 1994, req. 107821).

On notera également une divergence entre la chambre criminelle de la Cour de cassation et le Conseil d'État quant aux conséquences de l'irrégularité de la vérification de comptabilité liée au défaut d'assistance d'un conseil lorsque cette vérification a eu à la fois une incidence sur la situation de l'entreprise et celle de ses dirigeants. Pour la Cour de cassation, l'irrégularité de la vérification de comptabilité vicie également la procédure engagée à l'encontre des dirigeants lorsque celle-ci a été effectuée sur la base des renseignements recueillis lors de la vérification de comptabilité (cass. crim., 28 février 1994, n<sup>o</sup> 893-81252 PF). Pour le Conseil d'État, l'irrégularité de la véri-

fication de comptabilité est sans influence sur l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle du dirigeant (CE, Plén., 27 juillet 1988, req. 43939). On se reportera également, sur ce point, à l'article L. 47 B.

- Sur les conséquences de la nullité de la vérification d'une société pour les associés, voir l'étude particulière 7, p. 522.

**Art. L. 47 A. I.** Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable peut satisfaire à l'obligation de représentation des documents comptables mentionnés au premier alinéa de l'article 54 du code général des impôts en remettant, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du Plan comptable général. L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations fiscales du contribuable. L'administration restitue au contribuable, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis et n'en conserve aucun double.

II. En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés et lorsqu'ils envisagent des traitements informatiques, les agents de l'administration fiscale indiquent par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. Le contribuable formalise par écrit son choix parmi l'une des options suivantes :

a) Les agents de l'administration peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ;

b) Celui-ci peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Les résultats des traitements sont alors remis sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget ;

c) Le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques, répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget. L'administration restitue au contribuable avant la mise en recouvrement les copies des fichiers et n'en conserve pas de double. L'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57.

Le contribuable est informé des noms et adresses administratives des agents par qui ou sous le contrôle desquels les opérations sont réalisées.

#### Note

Lorsque la comptabilité d'une entreprise est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable, en cas de vérification de comptabilité, satisfait à son obligation de représenter ses documents comptables en remettant au vérificateur une copie des fichiers des écritures comptables. L'administration, quant à elle, peut effectuer un contrôle en procédant à des traitements informatiques des données conservées. Les modalités de réalisation de ces traitements sont laissées au choix de l'entreprise et trois options sont offertes au contribuable. Celui-ci peut effectuer lui-même les traite-

## Art. L. 47 B.

ments, il peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise, ou encore proposer aux agents de l'administration d'effectuer la vérification sur le matériel de l'entreprise. Sur l'ensemble de cette question, on se reportera à l'étude particulière 10, p. 544.

**Art. A. 47 A-1.** I. Les copies mentionnées au I et aux b et c du II de l'article L. 47 A présentent des fichiers à plat, à organisation séquentielle et structure zonée remplissant les critères suivants :

1° Les enregistrements sont séparés par le caractère de contrôle Retour chariot et/ou Fin de ligne ;

2° Ils peuvent être de type mono ou multistrukture ;

3° La longueur des enregistrements peut être fixe ou variable, avec ou sans séparateur de zone ;

4° Le caractère séparateur de zone éventuellement utilisé est unique et non équivoque dans chaque fichier.

II. Chaque fichier remis est obligatoirement accompagné d'une description, qui précise :

1° Le nom, la nature et la signification de chaque zone ;

2° La signification des codes utilisés comme valeurs de zone ;

3° Toutes les informations techniques nécessaires au traitement des fichiers, et notamment le jeu de caractères utilisé, le type de structure, la longueur des enregistrements, les caractères séparateur de zone et séparateur d'enregistrement.

III. Le codage des informations doit être conforme aux spécifications suivantes :

1° Les caractères utilisés appartiennent à l'un des jeux de caractères ASCII, norme ISO 8859-15 ou EBCDIC ;

2° Les valeurs numériques sont exprimées en mode caractère et en base décimale, cadrées à droite et complétées à gauche par des zéros pour les zones de longueur fixe. Le signe est indiqué par le premier caractère à partir de la gauche. La virgule sépare la fraction entière de la partie décimale. Aucun séparateur de millier n'est accepté ;

3° Les zones alphanumériques sont cadrées à gauche et complétées à droite par des espaces ;

4° Les dates sont exprimées au format AAAAMMJJ sans séparateur. Les heures sont exprimées au format HH : MM : SS.

IV. En accord avec le service vérificateur, d'autres solutions d'échange peuvent être retenues dans la mesure où elles sont de nature à faciliter le traitement des données transmises.

V. Les copies de fichiers sont remises sur des disques optiques de type CD ou DVD non réinscriptibles, clôturés de telle sorte qu'ils ne puissent plus recevoir de données et utilisant le système de fichiers UDF et/ou ISO 9660.

En accord avec le service vérificateur, d'autres supports pourront être utilisés.

**Art. L. 47 B.** Au cours d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, l'administration peut examiner les opérations figurant sur des comptes financiers utilisés à la fois à titre privé et professionnel et demander au contribuable tous éclaircissements ou justifications sur ces opérations sans que cet examen et ces demandes constituent le début d'une procédure de vérification de comptabilité.

Au cours d'une procédure de vérification de comptabilité, l'administration peut procéder aux mêmes examens et demandes, sans que ceux-ci constituent le début d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle.

L'administration peut tenir compte, dans chacune de ces procédures, des constatations résultant de l'examen des comptes ou des réponses aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, et faites dans le cadre de l'autre procédure conformément aux seules règles applicables à cette dernière (1).

### Note

- En pratique, il arrive de rencontrer des comptes mixtes, c'est-à-dire des comptes financiers professionnels utilisés également à des fins privées et inversement. L'examen de ces comptes est, selon le cas, assimilé à une vérification de comptabilité ou à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle. Ces deux vérifications, forcément indépendantes l'une de l'autre, doivent être toutes deux précédées d'un avis de vérification. C'est pourquoi des risques d'irrégularité apparaissent chaque fois qu'un vérificateur procède à l'examen de comptes mixtes, sans prendre la précaution d'adresser à la fois un avis de vérification de comptabilité et un avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

- La jurisprudence administrative, après avoir consacré le principe de l'indépendance des deux procédures (CE, section, 19 octobre 1990, req. 56370), en avait tiré les conséquences en annulant des vérifications qui n'avaient pas, à la suite de l'examen de comptes mixtes, été précédées d'un avis de vérification (par exemple, CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 17 mai 1991, req. 65913). Le Conseil d'État s'était ensuite montré plus nuancé, tout en laissant planer certaines incertitudes (CE, Plén., 31 juillet 1992, req. 83800). L'indépendance des deux procédures a été depuis réaffirmée (CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 16 février 1994, req. 75827 ; CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 2 février 1996, req. 140424 ; CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 6 mai 1996, req. 142922 ; CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 22 janvier 1998, req. 95-3056 ; CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 23 novembre 1998, req. 152477 ; voir également note L. 12).

L'article L. 47 B fait la synthèse de cette jurisprudence en réaffirmant le principe de l'indépendance des deux vérifications, tout en évitant les conséquences négatives d'un examen des opérations enregistrées sur des comptes mixtes.

- Le premier alinéa permet d'éviter qu'en cas d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, l'examen des opérations enregistrées sur des comptes mixtes et les demandes d'éclaircissements ou de justifications puissent être assimilés au début d'une vérification de comptabilité.

- Le deuxième alinéa a pour objectif d'éviter qu'au cours d'une vérification de comptabilité les mêmes opérations de contrôle puissent être considérées comme un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle. Sur ce point, on notera la rédaction ambiguë de l'article L. 47 B qui semble admettre la possibilité d'adresser des demandes de justifications et d'éclaircissements dans le cadre d'une vérification de comptabilité (voir note L. 13 pour les caractéristiques de la vérification de comptabilité).

- Le troisième alinéa permet à l'administration d'exploiter les éléments qu'elle a recueillis dans le cadre d'une des deux procédures, pour mener à bien le contrôle de l'autre procédure. Bien entendu, cette possibilité n'existe que dans l'hypothèse d'examen de comptes mixtes (sur la possibilité d'examiner le compte bancaire ouvert au nom de l'époux dans la mesure où il s'agit d'un compte mixte, CAA Versailles, 3<sup>e</sup> ch., 21 février 2006, req. 04-1630). Ainsi, l'article L. 47 B n'a pas pour effet de permettre au vérificateur de demander au contribuable d'autres documents relatifs à son activité professionnelle pendant un examen de situation fiscale personnelle lorsque la consultation de tels documents caractérise une vérification de comptabilité et nécessite de respecter les garanties qui lui sont attachées (CE, 7<sup>e</sup>, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 6 janvier 1993, req. 64209). De même, si les disposi-

(1) Ces dispositions s'appliquent pour le règlement des litiges nés à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi 92-1476 du 31 décembre 1992 publiée au JO des 4 et 5 janvier 1993.

## Art. L. 47 C.

tions de l'article L. 47 B autorisent à prendre en compte, et sans les modifier, dans le cadre d'un examen de situation fiscale personnelle, les rehaussements déjà effectués lors d'une vérification de comptabilité antérieure et close, elles ne lui permettent pas de poursuivre celle-ci, et notamment de corriger à nouveau le calcul de revenus professionnels, à l'issue de cet examen (CAA Nancy, 2<sup>e</sup> ch., 15 mars 2001, req. 96-2719).

L'administration a commenté ces dispositions dans une instruction du 22 février 1993 (BOI 13 L-2-93).

**Art. L. 47 C.** Lorsque, au cours d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, sont découvertes des activités occultes ou mises en évidence des conditions d'exercice non déclarées de l'activité d'un contribuable, l'administration n'est pas tenue d'engager une vérification de comptabilité pour régulariser la situation fiscale du contribuable au regard de cette activité (1).

### Note

• L'administration ne peut rectifier des revenus professionnels qu'après avoir procédé à une vérification de comptabilité, tout au moins lorsque ces rehaussements ne découlent pas d'un simple contrôle sur pièces. Pour une partie de la jurisprudence, ce principe s'appliquait, même en cas de découverte d'une activité occulte, grâce à un examen contradictoire (CAA Nancy, 2<sup>e</sup> ch., 20 juin 1996, req. 94-955).

Afin de lever toute ambiguïté et d'éviter des contentieux aléatoires, le législateur a prévu que lorsque, au cours d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, sont découvertes des activités occultes ou mises en évidence des conditions d'exercice non déclarées de l'activité d'un contribuable, l'administration n'est pas tenue d'engager une vérification de comptabilité pour régulariser la situation fiscale du contribuable au regard de cette activité.

On rappelle que la notion d'activité occulte a été précisée à propos de l'application du délai spécial de reprise de six ans (voir art. L. 169). Il s'agit donc d'activités clandestines, c'est-à-dire non déclarées à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, et qui n'ont pas donné lieu à la souscription des déclarations fiscales.

• La « mise en évidence des conditions d'exercice non déclarées d'une activité » permet quant à elle d'appliquer ce texte à une activité occulte masquée par une activité principale (la doctrine administrative cite par exemple le cas d'un garagiste réparateur de véhicules se livrant à un négoce de véhicules volés). Cette disposition ne concerne donc pas l'hypothèse où un contribuable n'a pas déclaré ses revenus dans la catégorie qui leur est réservée (BNC au lieu de BIC, par exemple) et a donc commis une erreur de qualification. Mais encore faut-il que cette erreur n'ait pas contribué à dissimuler les conditions d'exercice réel de l'activité de l'intéressé (pour l'exemple d'opérations de bourse effectuées à titre habituel et déclarées comme plus-values de cession de valeurs mobilières, CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., 5 novembre 2003, req. 241201). Dans le même esprit, pour la cour administrative d'appel de Marseille, l'article L. 47 C n'est pas applicable à l'hypothèse dans laquelle l'administration avait connaissance dès avant l'engagement de l'examen de situation fiscale personnelle de l'activité professionnelle non déclarée de l'intéressé (CAA Marseille, 4<sup>e</sup> ch., 4 juillet 2006, req. 01-1532).

Bien entendu, l'article L. 47 C ne concerne pas non plus toutes les hypothèses dans lesquelles les constatations opérées au cours d'un examen de situation fiscale personnelle permettent simplement d'effectuer des rehaussements dans le cadre d'une activité déclarée.

Ces dispositions ont fait l'objet d'une instruction administrative du 10 juillet 1998 (BOI 13 L-6-98).

(1) Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, les rappels notifiés avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998 sont réputés réguliers en tant qu'ils seraient contestés par le moyen tiré du défaut d'engagement d'une vérification de comptabilité.

## 10 - Contrôle des comptabilités informatisées

### RAPPEL DES OBLIGATIONS COMPTABLES DES ENTREPRISES

#### **Contribuables concernés**

La réglementation relative aux comptabilités informatisées concerne 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.

Sont visés les contribuables qui exercent une activité industrielle et commerciale, agricole ou non commerciale, quels que soient la nature de l'activité ou le régime d'imposition, à l'exception de ceux relevant du régime forfaitaire des bénéficiaires agricoles.

#### **Caractère régulier, sincère et probant de la comptabilité**

Le Plan comptable général révisé de 1999 a transposé aux comptabilités informatisées les principes obligatoires de tenue des comptabilités manuelles.

#### ***Livres comptables***

Les obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés imposent de tenir obligatoirement un livre-journal, un grand livre et un livre d'inventaire. Les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise sont enregistrés opération par opération et jour par jour pour le livre-journal. Les écritures du livre-journal sont portées sur le grand livre et ventilées selon le plan de comptes. Le livre d'inventaire doit être suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des postes du bilan.

S'il s'agit de documents informatiques, les documents doivent être identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve.

#### ***Documentation comptable***

Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables doit être établie en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement. Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels elle se rapporte (art. 410-2 du PCG).

#### ***Pièces justificatives***

Tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.

En pratique, les pièces justificatives peuvent être classées en fonction de leur origine :

- les pièces d'origine externe à l'entreprise (facture fournisseur, bon de livraison, acte, bordereau bancaire, etc.) ;
- les pièces d'origine interne (notamment tous les justificatifs produits par le système d'information tels que la facture émise, le bordereau de livraison établi, la bande de caisse, le bulletin de salaire établi...).

#### **Écritures comptables informatisées**

##### ***Caractère intangible ou irréversible des écritures***

L'obligation d'absence de tout blanc ou altération imposée aux comptabilités manuelles (art. 420-5 du PCG) s'applique aux comptabilités informatisées sous forme d'une procédure

de validation qui interdit toute modification ou suppression. Il y a lieu de distinguer trois phases dans le processus de validation d'une écriture comptable.

*Avant la validation comptable d'une écriture (saisie en mode dit « brouillard »).* L'utilisateur peut modifier tout élément de l'écriture comptable. En effet, tant que la validation n'est pas demandée par l'utilisateur, les écritures en mode brouillard présentent un caractère tangible. Les éditions faites à partir de ce mode de saisie constituent simplement des listes de contrôle appelées couramment brouillard de saisie, procès-verbal d'entrée, accusé de réception de saisie, etc.

*Validation comptable proprement dite.* Il s'agit d'une phase de traitement informatique volontaire, activé grâce à une fonction du logiciel, qui consiste à figer les différents éléments de l'écriture de façon telle que toute modification ultérieure de l'un de ses éléments soit impossible. Les écritures des journaux doivent être récapitulées au livre-journal au jour le jour ou, à défaut, une fois par mois (art. 420-4 du PCG).

*Après la validation comptable d'une écriture.* Le livre-journal d'une comptabilité informatisée, consultable à l'écran ou édité, ne présente un caractère régulier, sincère et probant qu'après validation des écritures comptables. Les fonctions d'un logiciel qui permettent la suppression d'une écriture validée ou sa modification s'opposent au principe d'irréversibilité de l'enregistrement des écritures comptables. À ce titre, l'utilisation de telles fonctions est prohibée.

Un logiciel comptable qui ne garantit pas l'irréversibilité et l'intangibilité des écritures validées, conformément à l'article 420-5 du Plan comptable général, pourra constituer un élément conduisant à s'interroger sur le caractère régulier et probant de la comptabilité.

Le caractère explicite de la validation pourra se traduire, pour l'utilisateur du logiciel, par un message d'avertissement relatif au caractère irréversible de cette procédure.

La validation implique de respecter plusieurs conditions essentielles au regard des principes comptables :

- associer à chaque écriture la date de valeur comptable ou la date de validation, ainsi que la référence à la pièce justificative qui l'appuie (art. 420-2 du PCG) ;
- permettre d'assurer la permanence du chemin de révision entre les pièces justificatives et la comptabilité (art. 410-3 du PCG) ;
- rendre irréversible le contenu d'une écriture comptable validée en interdisant toute modification ou suppression (art. 420-5 du PCG).

### ***Procédure de clôture périodique des enregistrements chronologiques***

Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable (art. L. 123-12, al. 3 du c. com.). Ainsi donc, au terme d'une période de douze mois, exception faite des situations exceptionnelles telles que le premier exercice social ou la cessation d'activité, par exemple, il doit être obligatoirement procédé à la clôture de l'exercice.

Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements est mise en œuvre au plus tard avant l'expiration de la période suivante (art. 420-6 du PCG).

Pour les comptabilités informatisées, lorsque la date de l'opération correspond à une période déjà figée par la clôture, l'opération concernée est enregistrée à la date du premier jour de la période non encore clôturée, avec mention expresse de sa date de survenance.

La période est définie comme un intervalle de temps durant lequel des écritures sont enregistrées de manière chronologique (art. 420-4 du PCG ; art. L. 123-12, al. 2 du c. com.), en vue de leur cen-

tralisation (mois ou trimestre, par exemple), afin d'établir des situations intermédiaires en cours d'exercice comptable.

Avant toute clôture d'exercice, le système de comptabilité informatisée devrait, pour le moins, rappeler l'obligation de validation de l'ensemble des écritures enregistrées.

Après la clôture, les fonctions du logiciel doivent permettre la consultation des écritures, l'édition ou la réédition des états comptables.

Le logiciel comptable pourra utilement proposer une fonctionnalité d'exportation du fichier des écritures comptables au bénéfice de tiers, dans un format aisément exploitable indépendamment du logiciel de comptabilité.

La réouverture d'un exercice clôturé à des fins de modification ou de suppression des écritures comptables est interdite (art. 420-5 et 420-6 du PCG).

### **Principe de la permanence du chemin de révision**

Les comptabilités informatisées doivent permettre de reconstituer, à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives (art. 410-3 du PCG).

## **DONNÉES SUR LESQUELLES L'ADMINISTRATION PEUT EXERCER SON CONTRÔLE**

### **Bases légales du pouvoir de contrôle de l'administration**

L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements. À cette fin, elle peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés (art. L. 10 du LPF).

Par ailleurs, les contribuables sont tenus de présenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration (art. 54 du CGI). Cette présentation suppose que soient identifiés au préalable les livres, registres et documents sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration, sous une forme dématérialisée et dans un format immédiatement exploitable.

En outre, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des 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 code général des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements (art. L. 13, al. 2 du LPF).

Est considérée comme un système informatisé une combinaison de ressources matérielles et de programmes informatiques, qui permet :

- l'acquisition d'informations, selon une forme conventionnelle ;
- le traitement de ces informations ;
- la restitution de données ou de résultats, sous différentes formes.

### **Systèmes informatisés soumis à contrôle**

Sont soumis à contrôle tous les systèmes informatisés comptables, les systèmes de gestion des recettes ou des ventes, et notamment toutes les caisses enregistreuses dotées de procédés de mémorisation et de calcul, dont les informations, données et traitements

concourent, directement ou indirectement, à la formation des résultats comptables et à l'élaboration des déclarations obligatoires.

Sont également concernés les divers systèmes informatisés relatifs au domaine de gestion ou de gestion commerciale (gestion de la production, des achats, des stocks, du personnel, par exemple), quand leurs informations, données et traitements permettent d'élaborer ou de justifier indirectement tout ou partie des écritures comptables ou des déclarations soumises à contrôle.

Dans la pratique, il n'est pas établi de distinction selon que les redevables emploient des systèmes informatisés:

- développés en interne ou par des prestataires extérieurs;
- de grande consommation ou produits à l'unité;
- installés de façon isolée ou en réseau sur plusieurs postes;
- loués ou acquis.

## **Contrôle ciblé sur les trois principales composantes du système**

### **Les données élémentaires**

*Définition.* Elles sont définies par leur participation, directe ou indirecte, à l'élaboration d'états comptables et fiscaux ou de déclarations rendues obligatoires par le CGI. Il s'agit de données immatérielles traitées par des procédés informatiques qui concourent à la constitution d'une écriture comptable, à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations visés par le droit de contrôle.

Cette définition répond à la nécessité légale de justifier les résultats produits par un système informatisé avec les données élémentaires ayant servi à leur élaboration, prises en compte dès leur origine, et non par des données agrégées résultant de traitements automatisés.

L'organisation des comptabilités informatisées et de leurs pièces justificatives repose fréquemment sur deux domaines, le domaine comptable et le domaine de gestion.

*Le domaine comptable.* Il comprend les données immatérielles, traitées par des procédés informatiques, qui concourent directement à la constitution d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration. Les fichiers suivants appartiennent au domaine comptable: plan comptable, table des taux de TVA, fichier des écritures comptables, fichier d'inventaire.

*Le domaine de gestion.* Il inclut les données immatérielles, traitées par des procédés informatiques, qui concourent indirectement à la constitution d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration.

*Nature et portée des demandes de l'administration.* L'administration peut demander indistinctement, mais non limitativement, l'ensemble des éléments gérés par les systèmes informatisés de:

- comptabilité générale (livre-journal, balance, livre d'inventaire, etc.);
- comptabilité analytique ou budgétaire quand elle existe et qu'elle concourt indirectement à la constitution d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration (calcul des provisions, détermination de coûts de production, d'achat, de revient ou de transfert, des marges, etc.);
- gestion commerciale (articles, tarifs, factures, remises, clients, fournisseurs, etc.);
- système de caisses et de recettes;
- gestion des stocks (quantités, valorisation, destructions, pertes, etc.);

- gestion de production (détermination des prix de revient industriels, etc.);
- gestion des immobilisations (validation des montants de dotations aux amortissements, etc.);
- gestion du personnel (temps de présence, rémunération, etc.).

Les tables utilisées comme éléments de référence à titre de paramétrage ou de codification constituent également des données élémentaires, comme par exemple les codes prix, les codes articles, les codes TVA, les codes mouvements de stocks, etc.

En revanche, les données relatives au fonctionnement de l'entreprise, sans lien direct ou indirect avec la comptabilité ou les déclarations obligatoires, n'entrent pas dans le champ d'application du contrôle (art. L. 13, al. 2 du LPPF). Il en est ainsi, par exemple, des informations relatives à la conception artistique de produits ou de services, d'études commerciales, sous réserve que leur examen ne s'avère pas nécessaire pour l'appréciation du montant d'une charge ou d'un crédit d'impôt.

### **Les traitements**

Il s'agit de 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 et leur édition.

La reconstitution du chemin de révision implique qu'il soit possible de comprendre le fonctionnement et les conséquences des traitements mis en œuvre. Selon les nécessités du contrôle, il peut s'avérer nécessaire d'accéder aux versions archivées des programmes, afin de réaliser les tests nécessaires à la validation ou à la compréhension des résultats produits ou de la documentation présentée.

### **La documentation**

L'organisation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés implique l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, en vue, notamment, de procéder aux tests nécessaires à la vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures... (art. 410-4 du PCG).

**Prévoir les conditions d'accès à la documentation.** Il est important de prévoir les modalités d'accès de l'administration à l'intégralité des sources documentaires. C'est pourquoi la rédaction de clauses contractuelles adaptées avec les prestataires extérieurs ou le dépôt des codes sources auprès de tiers habilités, tels, par exemple, les organismes assurant la protection des programmes, sont notamment préconisés.

Cela dit, le contribuable détermine librement la composition et les formes de la documentation présentée selon l'organisation et les moyens informatiques disponibles. La présentation du code source peut constituer, pour des systèmes assez simples, une documentation suffisante ou, pour des environnements plus complexes, la base de la documentation.

**Les entreprises sont tenues d'établir, de conserver et de présenter une documentation relative à l'ensemble des systèmes d'information** (art. L. 13, al. 2 du LPPF).

**Premier objectif: décrire le système d'information.** La documentation doit permettre à l'auditeur de connaître et de comprendre le système d'information mis en œuvre au cours de la période soumise au contrôle, y compris l'ensemble des évolutions significatives. Elle inclut toujours la description générale de l'ensemble du système d'information, l'inventaire et la description des matériels et logiciels utilisés, le plan d'archivage et des durées de rétention, la description des données et de leur structure.

Une distinction est faite selon que la documentation concerne des logiciels spécifiques ou des logiciels standard. Dès lors qu'un logiciel standard nécessite un paramétrage pour l'adapter aux nécessités spécifiques de l'entreprise, une documentation complémentaire doit être produite. Il en est ainsi, par exemple, des logiciels de gestion dits « intégrés » ou des programmes d'interfaces entre les différents modules du système.

**Documentation des logiciels spécifiques.** Il s'agit d'un ensemble documentaire retraçant les différentes phases d'un processus de conception, d'exploitation et de maintenance d'un système informatique. Cela comprend, notamment, le dossier de conception générale, le dossier des spécifications fonctionnelles, les dossiers technique, organisationnel et d'architecture, le dossier de maintenance, le dossier d'exploitation et le dossier utilisateur.

**Documentation des logiciels standard.** Les obligations en matière de documentation sont les mêmes que pour les logiciels spécifiques. Cependant, l'entreprise utilisatrice n'a généralement en sa possession que la documentation utilisateur. Cette documentation présente les principales fonctions et caractéristiques du logiciel. Elle est normalement fournie et souvent explicitée par l'éditeur ou son vendeur. Elle doit être conservée par l'utilisateur en vue de sa présentation dans le cadre d'un contrôle. La loi 94-361 du 10 mai 1994 prévoit un accès très restrictif au code source des programmes développés par des concepteurs indépendants de l'entreprise vérifiée.

*Second objectif: expliquer la gestion des données.* La documentation doit décrire, de façon suffisamment précise et explicite, les règles de gestion des données et des fichiers mis en œuvre dans les programmes informatiques, qui ont des incidences directes, ou indirectes, sur la formation des résultats comptables et fiscaux et des déclarations rendues obligatoires par le CGI.

*Support documentaire.* La documentation n'est pas nécessairement présentée sur support papier. Elle peut être établie et conservée de façon dématérialisée, sous réserve de garantir sa pérennité et sa date précise, ainsi que l'accès sans entrave à l'intégralité de son contenu concernant la période vérifiée.

*Langue.* La documentation doit être tenue en français. À titre exceptionnel, des langues courantes en informatique comme l'anglais peuvent être utilisées, mais, dans ce cas, la traduction en français de tout ou partie de la documentation doit pouvoir être assurée rapidement.

## OBLIGATIONS DE CONSERVATION

### Durée et forme

#### **Délai général de 6 ans**

Le délai général de conservation de 6 ans s'applique aux livres, registres, documents ou pièces auxquels l'administration a accès pour procéder au contrôle des déclarations et des comptabilités des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables (art. L. 102 B, al. 1 du LPF).

Ce délai s'applique également aux documents sur lesquels porte le droit de communication (art. L. 81 à L. 96 du LPF).

#### **Délai de 3 ans applicable aux documents informatisés**

Lorsqu'ils sont établis ou reçus sur support informatique, ces documents doivent être conservés sur support informatique pendant une durée d'au moins 3 ans (art. L. 102 B, al. 2 et L. 169 du LPF). À l'issue de ce délai de 3 ans, et jusqu'à l'expiration du délai général de 6 ans, les documents sont conservés sur tout support au choix du contribuable.

La conservation sur support papier de données immatérielles constituées ou reçues sur support informatique n'est pas une solution alternative à la conservation informatisée pendant ce délai. Si une entreprise présente seulement sous forme papier des données originellement informatisées, elle ne remplit pas correctement son obligation de conservation et s'expose, le cas échéant, à un rejet de comptabilité.

En revanche, la conservation sur support informatique autorise l'entreprise à ne pas constituer d'archivage supplémentaire sur support papier.

Cependant, dans certaines situations le document papier original demeure indispensable. Il en est ainsi des pièces justificatives en matière de TVA déductible, sauf si une solution de dématérialisation des factures a été mise en place (art. 289-V et 289 bis du CGI).

### **Documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements**

Cette documentation doit être conservée jusqu'à la fin de la 3<sup>e</sup> année suivant celle à laquelle elle se rapporte, sur le support sur lequel elle a été élaborée. Il appartient à l'entreprise de prendre toute mesure pour conserver ou faire conserver la documentation éventuellement créée ou détenue par un tiers.

### **Comptabilités informatisées d'exercices prescrits**

S'agissant de la conservation des comptabilités informatisées d'exercices antérieurs prescrits au regard du droit de reprise de l'administration, les principes applicables aux comptabilités manuelles sont transposables à la procédure de contrôle des comptabilités informatisées.

Ainsi, lorsqu'un déficit, constaté en période prescrite, est imputé sur un exercice non prescrit (art. L. 169 du LPF), l'administration peut procéder au contrôle de cet exercice déficitaire prescrit, dès lors que ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice d'imputation.

### **Procédures à mettre en place pour respecter l'obligation de conservation**

Pour satisfaire aux obligations de conservation sur support informatique définies ci-dessus, les contribuables doivent conserver, d'une part, les documents comptables et les pièces justificatives (art. 54 du CGI) et, d'autre part, les données élémentaires, les traitements et la documentation.

#### **Documents comptables**

Les entreprises, même lorsque leur comptabilité est tenue sous une forme informatisée, procèdent fréquemment à l'édition ou à l'impression sur papier des documents comptables obligatoires, soit lors de la clôture des comptes, soit lors des contrôles réalisés par l'administration fiscale. Or, si le document comptable obligatoire a été établi de façon dématérialisée, il doit être conservé sur un support informatique (art. L. 102 B du LPF). Dès lors, la seule impression papier ne permet pas de considérer que l'obligation de conservation est satisfaite.

#### **Pièces justificatives**

Les pièces justificatives établies sur support informatique doivent être conservées sur support informatique (art. L. 102 B du LPF). Les entreprises qui ont recours aux systèmes de transmission électronique des factures (art. 289 V et 289 bis du CGI) ont une obligation de conservation des messages factures sous la forme originale.

#### **Données, traitements et documentation**

La conservation des données, traitements et documentation doit permettre :

- l'exercice du droit de contrôle (art. L. 13 du LPF) ;
- la validation des résultats présentés et des déclarations obligatoires ;
- la validation de la documentation.

*Les données élémentaires.* L'étendue des données élémentaires informatiques à conserver doit être définie par rapport à son objectif légal, c'est-à-dire la nécessité de justifier la comptabilité informatisée à partir de données élémentaires prises en compte, dès leur origine, et non par des données agrégées résultant des traitements automatisés. En effet, une conservation de données réduite à des échantillons sélectionnés de données ou uniquement de données agrégées ne répondrait pas aux obligations légales qui s'imposent aux contribuables.

En outre, si les données conservées se révélaient insuffisantes, il serait impossible, par exemple, de valoriser une erreur d'interprétation d'un texte fiscal et de justifier l'abandon d'un rehaussement suite à la mise en œuvre de l'article L. 80 A du LPF (garantie du contribuable contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration).

Si les modalités d'archivage sont laissées à la libre appréciation de l'entreprise concernée, la procédure suivie doit permettre de pratiquer des tests et de reconstituer ultérieurement les états comptables présentés.

Devant la variété des organisations et des systèmes adoptés par les entreprises, il n'est ni possible ni pertinent de définir a priori le détail des données à conserver pour chaque organisation informatique.

L'entreprise doit conserver tous les éléments nécessaires à la justification, directe ou indirecte, des écritures comptables, dès lors qu'ils appartiennent au système informatisé.

**Formats de fichiers acceptés par l'administration.** Qu'il s'agisse du domaine comptable ou du domaine de gestion, toute entreprise peut satisfaire à l'obligation de conservation sur support informatique en conservant des copies de fichiers sur support informatique répondant aux normes fixées par l'article A. 47 A-1 du Livre des procédures fiscales.

A contrario, l'archivage des fichiers de données en format propriétaire placera l'entreprise dans l'obligation de convertir ces informations, si elle demande à l'administration de réaliser des traitements dans le cadre de la mise en œuvre d'un contrôle de la comptabilité informatisée (art. L. 47 A, 3<sup>e</sup> al. du CGI).

### **Exemples**

*Sont à conserver, notamment :*

- les fichiers de données comptables. Le fichier archivé des écritures comptables doit comprendre l'intégralité des informations produites par le système de manière à reconstituer, en tant que de besoin, les documents comptables et les états comptables papier présentés ;
- les fichiers historiques des mouvements (commandes, livraisons, mouvements de stocks, factures, opérations sur titres, devis...);
- les fichiers à caractère permanent ou référentiels (plan comptable, fichiers clients, fournisseurs, tarifs, tables des codes de l'année archivée, prêts, produits, contrats...).

*Les traitements.* L'entreprise pourra déterminer l'étendue de son obligation de conservation et réaliser un arbitrage entre la conservation des traitements et des résultats, en fonction de la complexité du processus de formation de ses résultats qui peut présenter deux niveaux :

- les applications suffisamment simples pour que la conservation de la documentation, incluant les règles de gestion, et des données élémentaires permette d'expliquer à l'administration l'intégralité de la formation des résultats ;
- les applications plus élaborées qui ne permettent pas de reconstitution directe des résultats à partir des données élémentaires, du fait de règles de gestion trop complexes.

L'entreprise pourra alors satisfaire à son obligation de conservation de la documentation, y compris des règles fiscales appliquées, en choisissant l'option qui lui semble la plus favorable entre :

- des données élémentaires et des résultats intermédiaires,
- ou la conservation des données élémentaires et des traitements intermédiaires.

L'administration recommande cependant aux contribuables de conserver les versions antérieures de logiciels et de progiciels, lorsque cela sera nécessaire à la bonne compréhension des traitements aboutissant à la formation des résultats.

*La documentation.* Il appartient à l'entreprise de prendre toute mesure, pour conserver ou faire conserver la documentation éventuellement créée ou détenue par un tiers. Dans ce but, la rédaction de clauses contractuelles spécifiques avec les prestataires informatiques

est essentielle afin que ces derniers conservent la documentation et puissent la mettre à disposition de l'administration fiscale en cas de contrôle.

### **Procédures garantissant la conservation**

**Procédure d'archivage.** Les déclarations fiscales déposées reposent sur les informations issues du système informatisé de l'entreprise. Or, les entreprises souhaitent pouvoir utiliser leurs données immatérielles à tout moment, dans la mesure où ces informations n'ont pas seulement une vocation comptable, mais sont alimentées, enrichies et modifiées en permanence par d'autres applications du domaine de gestion. Partant de ce constat, il est préconisé de mettre en place une procédure d'archivage pour figer l'ensemble des informations dont la conservation est obligatoire. C'est lors de la clôture de l'exercice ou de la période comptable que la procédure d'archivage doit intervenir (art. 420-6 du PCG).

Une procédure d'archivage vise les objectifs suivants :

- donner date certaine aux documents et données pour une période utile (période comptable, exercice comptable et fiscal). Le fichier « archives » peut comporter la date système de cette opération ;
- copier sur support informatique pérenne ces documents et données, de manière à permettre leur exploitation indépendamment du système, par exemple en utilisant des formats de fichiers de type TXT ou CSV.

Cette procédure présente l'avantage de générer un fichier « archives », tout en conservant les mêmes données dans le système informatique, sans que l'entreprise soit tenue de réaliser une opération bloquante pour son activité.

**Archivage des données comptables.** Le logiciel comptable pourra utilement proposer, de manière systématique, un archivage des données et documents comptables, lors de la clôture de chaque période ou de l'exercice correspondant aux déclarations déposées.

**Distinguer archivage et sauvegarde.** La procédure d'archivage doit être distinguée de la procédure de sauvegarde observée régulièrement par les contribuables.

En effet, la sauvegarde intègre le plus souvent l'environnement informatique complet propre au système et selon un format qui peut être propriétaire. De la sorte, une sauvegarde ne permettra pas toujours de satisfaire aux obligations de conservation incombant à l'entreprise.

**La date de l'archivage correspond généralement non pas à la date de la clôture de l'exercice, mais à celle de la clôture réelle des comptes, soit une date proche de la date de dépôt des déclarations.**

À cet égard, rien ne s'oppose à ce que le logiciel comptable procède, le même jour, à la clôture et à l'archivage des douze périodes mensuelles, avant de réaliser la clôture et l'archivage de l'exercice, les clôtures de périodes constituant un préalable obligatoire à la clôture de l'exercice auquel elles appartiennent.

Si, pour l'administration, la périodicité de l'archivage doit être annuelle, car liée à la clôture de l'exercice, et corrélativement, au dépôt de la déclaration de résultats, la réalisation d'archivages mensuels ou trimestriels, en fonction du régime d'imposition des entreprises en matière de taxe sur la valeur ajoutée, peut constituer une sécurité supplémentaire.

L'archivage portera sur l'ensemble des fichiers des données comptables immatérielles, les livres comptables obligatoires et les pièces justificatives immatérielles d'origine, créées par le système de traitement.

La procédure d'archivage du progiciel ou logiciel comptable pourra permettre de réaliser une simulation ultérieure des traitements en conservant les données, programmes et environnement nécessaires.

**Archivage des pièces justificatives.** L'archivage des pièces justificatives et des données justificatives issues du système informatisé pourra utilement être réalisé afin de garantir la mise à disposition, sur la période correspondant aux déclarations déposées, des documents et données justifiant les écritures comptables et les déclarations.

Par exemple, l'archivage des enregistrements de factures lorsqu'il est mis en œuvre devra comprendre l'intégralité des informations contenues dans le fichier source lisible par le

logiciel qui l'a créé, de manière à reconstituer, en tant que de besoin, les pièces justificatives présentées à l'appui des déclarations fiscales (CA3/CA4, liasse fiscale...) et/ou à permettre la réalisation des traitements souhaités.

Un fichier logique peut correspondre à plusieurs fichiers physiques, tels que les fichiers « en-tête », « ligne » ou « pied de facture », et ces derniers doivent tous être archivés selon le format reconnu par la DGI. De même, les fichiers de données ayant un lien avec un élément de la facture devront être conservés : table des codes TVA, référence articles (de l'année archivée), etc.

L'archivage doit permettre la reconstitution de la facture avec l'intégralité des éléments existant lors de sa création. Il en sera de même pour les autres pièces justificatives, telles que commandes, bons de livraison, qui obéissent aux mêmes règles d'archivage.

Pour ce qui concerne les formats de fichiers « archives » acceptés par l'administration, voir « Formats de fichiers acceptés par l'administration » page 556.

*Traçabilité des modifications.* Une déclaration déposée peut donner lieu au dépôt d'une déclaration rectificative. Les modifications intervenues entre les deux déclarations doivent être retracées dans les écritures comptables par contre-passation et passation d'écritures, conformément aux règles comptables. Le juge a sanctionné pénalement la suppression et la modification d'écritures comptables d'une comptabilité informatisée (cass. crim. 8 décembre 1999, req. 98-84752).

En cas de modification de la comptabilité et des données justificatives issues du domaine de gestion, celles-ci doivent être clairement identifiées et tracées, et un nouveau fichier « archivé », correspondant à la déclaration fiscale rectificative déposée, devra être réalisé.

La traçabilité pourra être réalisée, par exemple, par l'intermédiaire d'un fichier « log », ou par la mise en évidence, à l'écran, des changements (surbrillance). Ce fichier « log » appartient au périmètre de contrôle.

Les modalités de la traçabilité sont laissées au choix des entreprises, mais le procédé retenu doit être fiable.

*Sécurisation du dispositif par une signature électronique.* Les solutions d'archivage et de traçabilité retenues par les entreprises pourront s'accompagner, par exemple, d'une sécurisation des données dématérialisées et des données, notamment comptables, au moyen d'une signature électronique fiable.

Le régime de droit commun applicable pour la comptabilité tenue en mode manuel prévoit que le livre-journal et le livre d'inventaire peuvent être cotés et paraphés, dans la forme ordinaire et sans frais, par le greffier du tribunal de commerce ou, le cas échéant, du tribunal de grande instance.

Le régime dérogatoire applicable pour les documents comptables établis sur support informatique peut, en l'état actuel des connaissances techniques, s'interpréter par l'apposition d'une signature électronique sur les documents comptables obligatoires.

Selon l'article 1316-4 du code civil, la fiabilité de ce procédé est présumée, jusqu'à preuve du contraire, lorsque la signature électronique est créée, l'identité du signataire assurée et l'intégrité de l'acte garantie, dans des conditions fixées en Conseil d'État (décret 2001-272 du 30 mars 2001).

## OBLIGATION DE PRÉSENTATION

### Lisibilité des documents

L'administration fiscale dispose d'un droit d'accès, qui se traduit, pour les entreprises, par une obligation de présentation des documents (art. 54 du CGI) et des données correspondantes. Si l'original de chaque document obligatoire (livre comptable, inventaire ou pièce de recettes et de dépenses, par exemple) a été établi par un procédé informatique, ces documents informatiques immatériels doivent être conservés et présentés sur un support informatique (art. 54 du CGI et art. L. 102 B du LPF).

Afin de respecter l'obligation de présentation, un procédé de visualisation, éventuellement indépendant du logiciel comptable ou de gestion utilisé, doit permettre d'effectuer des recherches et des éditions.

Techniquement, les fichiers image « PDF », « print », par exemple, ou tout autre format image standard compatible avec les micro-ordinateurs de type PC, peuvent être valablement utilisés par les entreprises, afin de remplir leur obligation de présentation.

La conservation des documents immatériels sous un format image, à des fins de présentation, n'exonère pas l'entreprise de l'obligation de conservation des informations, données et traitements, nécessaires à la mise en œuvre du contrôle de la comptabilité informatisée.

## **Documents comptables immatériels**

### ***Possibilité de remettre une copie des fichiers au vérificateur***

Le contribuable peut satisfaire à son obligation de représentation de sa comptabilité en remettant une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté (art. L. 47 A et A. 47 A-1 du LPF). La mesure concerne les entreprises qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés et qui font l'objet d'une vérification de comptabilité.

Cette disposition est facultative pour le contribuable et lorsqu'il la choisit, les opérations qui peuvent être réalisées par l'administration sur les copies de fichiers sont limitées à des tris, des classements et tous calculs.

Elle vise principalement à faciliter la phase de prise de connaissance de la comptabilité et de réalisation des contrôles de cohérence entre les déclarations souscrites et la comptabilité présentée, ce qui peut alléger le temps de présence du vérificateur dans l'entreprise.

### ***Fichiers à remettre au vérificateur***

Le champ d'application de cette remise de fichiers est limité à ceux qui concernent les écritures comptables.

Les fichiers des écritures comptables regroupent l'ensemble des enregistrements informatiques qui constituent les écritures comptables de la comptabilité générale (art. 420-1 et s. du PCG).

Les fichiers informatiques contenant les pièces justificatives (facturation, recettes...) ne sont pas concernés par cette mesure.

### ***Modalités de la remise des fichiers***

Lorsque le contribuable choisit de remettre au vérificateur une copie des fichiers des écritures comptables, il peut graver un exemplaire des fichiers sur cédérom ou permettre au vérificateur d'en prendre une copie sur un support externe (clé USB, disque dur externe...).

Quelle que soit la modalité de remise des fichiers, ces fichiers doivent être conformes aux normes fixées par arrêté (voir article A. 47 A-1).

La remise des fichiers est formalisée par écrit sur un document remis par le vérificateur et contresigné par le contribuable.

### ***Quelles opérations l'administration peut-elle réaliser sur ces fichiers?***

Lorsque le contribuable a remis le fichier des écritures comptables, le vérificateur peut, sans formalisme et sans recourir au dispositif prévu en cas de réalisation de traitements (voir p. 559), effectuer sur ces fichiers des opérations simples s'agissant de la manipulation de données informatiques, à savoir des tris, classements ainsi que tous calculs (somme, multiplication...) qui lui permettent de s'assurer de la concordance des documents comptables avec les déclarations fiscales déposées par le contribuable.

### ***Restitution des copies transmises***

L'administration doit restituer au contribuable, avant la mise en recouvrement ou après l'envoi d'un avis d'absence de rectification, les copies des fichiers transmis et n'en conserver aucun double.

Cette restitution est formalisée par un document remis par le vérificateur et contresigné par le contribuable. Les copies remises par l'entreprise peuvent également lui être retournées en courrier recommandé avec accusé réception.

Dans l'hypothèse où la remise des fichiers a été réalisée par copie sur un support fourni par l'administration (clé USB, disque dur externe...), la restitution au contribuable des copies de fichiers est réalisée au moyen d'un cédérom.

### **Pièces justificatives immatérielles**

Dans la mesure où l'original d'une pièce de recettes ou de dépenses qui justifie le résultat mentionné dans les déclarations déposées est établi par un procédé informatique, ce document informatique doit être archivé obligatoirement sur support informatique pérenne tout en respectant la condition de lisibilité indiquée ci-avant. Le défaut d'archivage est de nature à conférer un caractère irrégulier et non probant aux comptes présentés.

Les contribuables qui ont recours aux systèmes de transmission de factures par voie électronique signée (art. 289 V du CGI) ou de facture électronique dématérialisée (art. 283 bis du CGI) ont l'obligation de permettre à l'administration d'accéder librement et rapidement à ces documents sous forme immatérielle, à des fins de consultation et de recherche, comme elle le ferait pour un ensemble de pièces justificatives éditées sur support papier.

## **MISE EN ŒUVRE DU CONTRÔLE DES COMPTABILITÉS INFORMATISÉES**

### **Rappel du contexte**

La conservation des données informatiques a notamment pour objet leur réutilisation dans le cadre d'un contrôle. En effet, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les agents de l'administration fiscale peuvent effectuer leur contrôle en procédant à des traitements informatiques des données conservées (art. L. 47 A-II du LPF).

S'agissant des modalités pratiques de réalisation des traitements informatiques, le contribuable doit choisir la modalité pratique qu'il entend retenir pour mettre en œuvre le traitement informatique demandé par l'administration parmi les options suivantes :

- a) soit le contribuable autorise l'administration à effectuer le contrôle sur le matériel de l'entreprise (art. L. 47 A-II a du LPF) ;
- b) soit le contribuable décide d'effectuer lui-même le traitement informatique et dans ce cas l'administration lui précise par écrit les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer (art. L. 47 A-II b du LPF) ;
- c) soit le contribuable demande que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise et il met alors à la disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis au contrôle (art. L. 47 A-II c du LPF).

L'édition ou l'impression sur papier de tout ou partie des états produits par le système, et de tout ou partie de la documentation informatique demandée par l'administration fiscale pour procéder au contrôle de comptabilité (art. L. 13 du LPF), ne constitue pas des traitements (art. L. 47 A du LPF).

### **Modalités pratiques du contrôle des comptabilités informatisées**

#### **Procédure**

Si le vérificateur chargé du contrôle a recours à l'intervention d'un agent spécialisé dans le contrôle informatique, le nom et l'adresse administrative de ce dernier sont communiqués au contribuable. La proposition de rectification (art. L. 57 du LPF) précise la nature et le résultat des traitements effectués par (ou à la demande de) l'administration fiscale, lorsque ces traitements donnent lieu à rectification. Un exposé clair de la démarche suivie doit permettre au contribuable d'être en mesure de formuler ses observations.

## **Accès à la comptabilité informatisée**

Certaines entreprises confient la tenue de leur comptabilité à un ou plusieurs prestataires extérieurs qui réalisent tout ou partie des opérations comptables et de gestion : saisie, élaboration ou conservation des informations et documents.

Dans le cas où les informations, les données et les traitements sur lesquels porte le contrôle (art. L. 13 du LPP) seraient saisis, élaborés ou conservés par un tiers, l'entreprise vérifiée est tenue de les mettre ou faire mettre à disposition des agents de l'administration, afin qu'ils puissent exercer leur contrôle.

Les contribuables doivent s'assurer que pourront être accessibles et consultables sur le territoire national, en cas de contrôle, les documents, données et traitements soumis au droit de contrôle de l'administration et détenus par des tiers, quel que soit le lieu habituel de détention (à l'étranger notamment).

Lorsque la documentation informatique est créée ou détenue par un tiers, celui-ci est tenu de la mettre à disposition de l'administration fiscale en cas de contrôle.

## **Accès aux factures dématérialisées**

Dans l'hypothèse où des pièces justificatives sont constituées par des factures transmises par voie électronique (art. 289 bis et 289 V du CGI), les contribuables doivent s'assurer que les factures dématérialisées, émises par eux ou en leur nom et pour leur compte, par leur client ou par un tiers, ainsi que toutes les factures dématérialisées qu'ils ont reçues, sont accessibles (art. L. 102 C du LPP).

Quel que soit le lieu de détention de ces documents, ils doivent être accessibles, dans le meilleur délai, depuis le siège ou le principal établissement de l'entreprise.

On rappelle que les assujettis à la TVA ne peuvent stocker les factures transmises par voie électronique dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant, d'une part, une assistance mutuelle et, d'autre part, un droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation des données conservées (art. R\* 102 C-1 I du LPP).

## **Réalisation des traitements**

*Formalisation écrite des demandes de traitements informatiques.* La loi impose au vérificateur d'indiquer, dans tous les cas et par écrit, la nature des investigations souhaitées et exige du contribuable qu'il formalise, par écrit également, son choix pour l'une des options de réalisation des traitements informatiques.

Cette formalisation écrite de la nature des investigations envisagées par l'administration a pour objet de donner au contribuable une information précise lui permettant de faire son choix sur les modalités de traitement en toute connaissance de cause.

Le vérificateur décrit la nature des investigations souhaitées. Il s'agit d'une description suffisamment précise, sans qu'elle ne s'assimile à un « cahier des charges ».

À titre d'exemple, une description de traitement envisagé pourrait être rédigée comme suit : « 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. »

Cette indication de la nature des investigations envisagées est mentionnée sur un courrier remis par le vérificateur au contribuable.

Sur ce même courrier, le contribuable indique l'option qu'il retient pour la mise en œuvre des traitements et précise, en concertation avec le vérificateur, la date à laquelle les conditions nécessaires à la mise en œuvre de l'option retenue seront effectives.

*Remise des résultats des traitements effectués par le contribuable.* Le contribuable qui choisit d'effectuer lui-même les traitements informatiques nécessaires à la vérification (option b) a l'obligation de remettre les résultats de la demande de traitement sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par arrêté.

L'administration doit, dans ce cas, préciser au contribuable le détail des travaux à réaliser, puis accuser réception de la remise des résultats par celui-ci, sous réserve, bien entendu, de leur conformité à la demande et de leur lisibilité.

L'administration peut procéder à des opérations de remise en forme des résultats fournis par l'entreprise telles qu'une réorganisation des données par des tris ou des classements ou des calculs simples (insertion de sous-totaux, par exemple).

*Remise des copies de fichiers lorsque le traitement n'est pas effectué sur le matériel de l'entreprise.* Dans cette situation, la remise des copies de fichiers peut être réalisée sur tous supports. L'administration considère qu'il convient de privilégier la remise des copies de fichiers sur un support adapté (CD, DVD) afin de simplifier la restitution de ces copies en fin de contrôle. À défaut, la remise des fichiers peut donc être réalisée sur d'autres supports (clé USB, par exemple).

*Le traitement n'est pas effectué sur le matériel de l'entreprise.* Afin d'améliorer l'information du contribuable et, en cas de rehaussement résultant des traitements effectués, pour faciliter sa réponse, le vérificateur communique au contribuable la nature et les résultats des traitements informatiques ayant donné lieu à rehaussement, sous forme dématérialisée ou non au choix de ce dernier, au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification.

Cette communication des résultats des traitements sous forme dématérialisée, qui ne s'applique qu'aux seuls traitements informatiques qui n'ont pas été réalisés sur le matériel de l'entreprise (option c), doit permettre de faciliter, pour le contribuable, la validation des résultats des traitements informatiques faits par le vérificateur et qui ont contribué à quantifier et/ou à caractériser les rehaussements proposés.

*Modalités de restitution des copies de fichiers lorsque le traitement n'est pas effectué sur le matériel de l'entreprise.* Lorsque le contribuable demande que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise et met à disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle, l'administration doit lui restituer, avant la mise en recouvrement ou après l'envoi de l'avis d'absence de rehaussement, les copies de ces fichiers.

L'administration doit impérativement, dès lors qu'elle a restitué au contribuable les copies de fichiers, n'en conserver aucun double.

Par ailleurs, la restitution des copies de fichiers doit être formalisée soit au moyen d'un document remis par le vérificateur et contresigné par le contribuable, soit par l'envoi d'un courrier recommandé avec accusé de réception.

Dans le cas où le support a été fourni par l'administration (clé USB, par exemple), la restitution au contribuable des copies de fichiers est réalisée au moyen d'un cédérom.

Si, après restitution des copies de fichiers, le contribuable conteste la validité des traitements effectués, il doit être en mesure de produire et de transmettre à nouveau à l'administration des copies identiques aux fichiers initialement remis. L'administration pourra ainsi réappliquer les traitements initiaux, voire y intégrer de nouveaux traitements tenant compte des observations du contribuable.

*Contrôle dont la durée est limitée à trois mois.* Pour les PME, les opérations de contrôle sur place ne peuvent pas excéder trois mois (art. L. 52 du LPF). En cas de mise en œuvre de traitements dans le cadre du contrôle des comptabilités informatisées, la durée de 3 mois de vérification sur place est prolongée du délai nécessaire à la réalisation des conditions permettant la mise en œuvre des traitements informatiques (art. L. 52-III du LPF).

Cette mesure « neutralise » ainsi le délai incompressible nécessaire à la mise en œuvre des traitements informatiques.

Il s'agit d'un délai franc simple, les jours correspondant au point de départ et à l'échéance de ce dernier ne sont donc pas retenus dans le calcul.

Les modalités de calcul du délai complémentaire diffèrent selon l'option choisie par le contribuable pour la mise en œuvre des traitements informatiques. Le tableau ci-après détaille les points de départ et d'arrivée à retenir pour le calcul du délai de prorogation des opérations de vérification selon l'option retenue par le contribuable.

En cas de demande de traitement multiple, la durée des opérations de vérification sur place est prorogée du cumul des délais déterminés pour chacune des demandes de traitement.

Option choisie	Point de départ	Point d'arrivée
<b>article L. 47 A-II, a du LPF</b> Mise à disposition du vérificateur dans l'entreprise du matériel et des fichiers nécessaires aux opérations de contrôle sur place	La date du jour de ce choix formalisée sur l'imprimé remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable.	La date du jour de la mise à disposition effective du service du matériel et des fichiers dans l'entreprise permettant la réalisation des traitements. La date de mise à disposition est formalisée par écrit.
<b>article L. 47 A-II, b du LPF</b> Remise des résultats à l'administration des traitements réalisés par l'entreprise	La date du jour de la remise par le service de la demande de traitement contresignée par le contribuable.	La date du jour de la remise effective des résultats des traitements. La date de remise est formalisée par écrit.
<b>article L. 47 A-II, c du LPF</b> Remise des copies de fichiers à l'administration pour lui permettre de réaliser elle-même les traitements	La date du jour de ce choix formalisée sur l'imprimé remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable.	La date du jour de remise effective des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements. La date de remise des fichiers est formalisée par écrit.

## Conséquences au regard de la procédure de rehaussement

### **Comptabilité informatisée non régulière et/ou non probante**

Comme dans le cadre du contrôle des comptabilités « papier », les constatations effectuées sur place lors du contrôle d'une comptabilité informatisée effectué selon la procédure de rectification contradictoire (art. L. 55 du LPF) ou selon une procédure d'imposition d'office (cas du contribuable défaillant) peuvent conduire à considérer que la comptabilité informatisée est irrégulière et/ou non probante.

En présence de comptabilités informatisées, une apparence de régularité peut être aisément obtenue par certaines fonctions du logiciel justifiant les écritures comptables en permettant :

- l'utilisation de brouillards permanents avec des éditions conformes aux journaux clôturés ;
- la suppression ou la modification d'enregistrements génériques sans laisser de trace ;
- la clôture apparente d'un exercice pour établir les comptes annuels.

Les exemples ci-après illustrent, sans être exhaustifs, les situations qui peuvent conduire à considérer que la comptabilité informatisée est irrégulière et/ou non probante :

- la présentation sous des formats non recevables (illisibles, propriétaires) des documents comptables et pièces justificatives dématérialisés, visés à l'article 54 du CGI ;
- le défaut de validation des écritures comptables ou des pièces justificatives ;
- le défaut de clôture des exercices comptables ;
- le défaut de traçabilité ;
- l'absence de chronologie dans les enregistrements ;
- l'absence de permanence du chemin de révision ;
- l'insuffisance des données archivées : échantillons de données ou uniquement données agrégées (centralisation mensuelle, par exemple).

Les constatations matérielles sont formalisées par écrit soit dans un procès-verbal, soit dans la proposition de rectification.

En cas de rejet de la valeur probante et sincère d'une comptabilité informatisée, la reconstitution du chiffre d'affaires peut être réalisée au moyen des méthodes connues (calcul de coefficient, comptabilité matière, méthode statistique, par exemple).

Lorsque des données pertinentes pour cette reconstitution sont disponibles, en tout ou partie, sous forme informatisée, l'administration recommande à ses agents de les exploiter sous cette forme afin de motiver d'autant mieux la reconstitution réalisée.

### **Opposition à contrôle fiscal**

Les bases d'imposition sont évaluées d'office en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle des comptabilités informatisées (art. L. 74, al. 2 du LPF). Cette procédure d'évaluation d'office s'applique dans les situations où le contrôle informatique est, de fait, impossible.

Cette situation peut s'illustrer, notamment, par les exemples suivants, qui ne sont pas limitatifs :

- le contribuable s'abstient de répondre à la demande d'option pour l'une des modalités de contrôle ou retardant excessivement leur choix ;
- le contribuable choisit une option impossible à mettre en œuvre pour des raisons techniques ou pratiques ;
- le contribuable ne présente pas les informations, données et traitements informatiques ainsi que la documentation ;
- les données ne sont pas disponibles pour la réalisation de la vérification ;
- les données sont disponibles, mais le contrôle ne peut être mené à son terme du fait de circonstances imputables au comportement du contribuable, à l'organisation de l'entreprise ou à un tiers prestataire notamment ;
- les traitements réalisés à partir des données disponibles dans l'entreprise ne répondent pas aux demandes de l'administration ;
- les traitements ne sont pas réalisés dans un délai compatible avec les exigences du contrôle.

Dans ce cas, les bases d'imposition sont évaluées d'office pour tout ou partie des résultats, après la rédaction d'un procès-verbal de carence, consécutif à la non-réalisation d'une demande de traitement prévue par l'article L. 47 A du LPF, dans des délais compatibles avec le contrôle.

La majoration au taux de 100 % prévue par l'article 1732 du CGI peut trouver à s'appliquer.