FISCALITE

Informations

N° 64 - FISCAL N° 10
En ligne sur le site www.fntp.fr / extranet le 4 juillet 2003

ENVIRONNEMENT FISCAL DES COMPTABILITÉS INFORMATISÉES : PRÉVENTIONS ET OBLIGATIONS

II - Nouvelles technologies, nouvelles obligations fiscales

L'Administration Fiscale s'adapte régulièrement et rapidement aux nouvelles technologies. Les textes en matière de comptabilités informatisées, qui ne pouvaient dans un premier temps concerner qu'un nombre restreint d'entreprises, s'appliquer maintenant à la grande majorité d'entre elles.

Le risque fiscal prend la forme d'une vérification de comptabilité, avec des aménagements spécifiques au milieu informatisé. Les obligations tiennent particulièrement à la conservation des documents et des données, mais aussi à l'observation d'une procédure de contrôle spécifique sous peine de se voir opposer l'évaluation d'office.

Nous vous proposons une série de trois bulletins pour faire le point des différentes dispositions en la matière sur la base des BOI 13 L-6-91 du 14/10/1991 et BOI 13 L-9-96 du 24/12/1996.

Fiscal n° 9 – I. L'informatisation de la comptabilité
A / L'environnement juridique des comptabilités informatisées
B / Caractéristiques des systèmes d'information informatisées

Fiscal n° 10 – II. Nouvelles technologies, nouvelles obligations fiscales
A / Les dispositions légales
B / Les moyens et modalités de conservation

Fiscal n° 11 – III. Prévention et gestion du contrôle fiscal, procédures et vérifications préalables
A / Le contrôle fiscal, déroulement, conséquences
B / Le risque de l'évaluation d'office

TP DE FRANCE
FEDERATION NATIONALE DES TRAVAUX PUBLICS

3, rue de Berri – 75008 PARIS – Téléphone : 01 44 13 31 44 – Télécopieur : 01 45 61 04 47 – Web : www.fntp.fr

Les dispositions légales

Les textes de loi et instructions fiscales

Par différentes lois et instructions, l'Administration a intégré une dimension informatique dans son approche des contrôles fiscaux des entreprises.

Le premier texte fiscal relatif aux contrôles informatiques est issu de la loi de finances pour 1982. Ce texte a instauré l'obligation pour les entreprises de présenter une documentation complète de leur système informatique et a autorisé les vérificateurs fiscaux à se livrer à des tests de contrôle sur le matériel, ainsi qu'à avoir recours à une assistance technique.

L'article 103 de la loi de finances pour 1990 a modifié les règles existantes en matière de contrôle des comptabilités informatisées et a étendu le droit de contrôle et d'investigation de l'Administration. Ce texte a été codifié aux articles L.13, L.47A, L.74 et L.102 B du livre des procédures fiscales (LPF) et commenté par deux instructions administratives du 14 octobre 1991 (BOI 13 L-6-91) et du 24 décembre 1996 (BOI 13 L-9-96).

Article L. 13 du LPF : « *orsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données, et traitements informatiques qui concourent* <u>*directement ou indirectement*</u> *à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le CGI ainsi que pour la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements ».*

Instructions administratives

L'Administration est autorisée à réclamer des éléments extraits de la comptabilité analytique ou budgétaire. En revanche, les documents relatifs au fonctionnement de l'entreprise qui n'ont pas de lien avec la comptabilité ou les résultats fiscaux ne sont pas soumis au contrôle. Il faut de plus entendre par documentation l'ensemble des dossiers de conception, d'utilisation et d'exploitation.

Si l'entreprise tient sa comptabilité à l'extérieur et plus particulièrement à l'étranger, elle se doit de fournir l'ensemble des documents demandés par le contrôleur et ce, sur le territoire national. L'instruction de 1991 a également précisé que les entreprises ne peuvent se prévaloir de la loi du 10 mai 1984 relative à la protection des logiciels dans le cas où ceux-ci auraient été créés par l'entreprise.

Article L. 47 A du LPF : ce texte présente les **trois modalités de contrôle** qui sont possibles pour les entreprises :

- soit le contrôleur effectue ses travaux sur le matériel de l'entreprise,
- soit l'entreprise effectue elle même tout ou partie des travaux nécessaires au contrôleur,
- soit il procède à ses contrôles à l'extérieur de celle-ci.

Les instructions administratives ont repris la mise en oeuvre de ces modalités.

Article L. 74 du LPF : « *Les bases d'imposition sont évaluées d'office lorsque le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers.*
Ces dispositions s'appliquent en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle dans les conditions prévues à l'article L. 47 A.

La non présentation des documents demandés par le contrôleur vaut refus de contrôle. De même, si l'entreprise refuse l'une des trois modalités précitées, l'évaluation d'office (totale ou partielle) trouvera à s'appliquer dans les cas suivants :

- absence de réponse ou retard excessif,
- non disponibilité de l'information,
- non réalisation des traitements dans un délai raisonnable.

Article L. 102 B II du LPF : cet article précise la durée et le mode de conservation des éléments visés par l'article L. 13.

Le délai est de 6 ans en utilisant le support informatique. Pour les documents de conception, d'utilisation et d'exploitation, passé ce délai, ils peuvent être conservés sur tout support (informatique ou non). En cas de modification de l'environnement informatique, l'entreprise doit pouvoir assurer la transformation ou la présentation des fichiers dans le nouvel environnement.

La remise en cause du système d'information

Les concepts manipulés par le législateur impliquent que les entreprises aient pris les mesures nécessaires en matière d'organisation de leur système d'information comptable. Ce système dans la majorité des cas est pleinement dépendant de l'outil informatique. Il est sujet à une évolution permanente au gré de considérations inhérentes au système lui-même, mais également externes (réglementation légale, lois du marché,…), et complètement lié à l'organisation des autres systèmes d'information de l'entreprise.

Pratiquement en bout de chaîne des circuits informatiques de l'entreprise, le système d'information comptable récupère aussi toute la complication des opérations en amont.
Ainsi il convient avant tout que son système d'information soit conforme aux règles fiscales pour éviter tout problème d'évaluation d'office :

- si l'entreprise est équipée d'un logiciel courant (type Ciel, EBP ou autres) :

Ces logiciels sont connus et leur intégrité ne sera pas remise en cause. Le contrôleur fiscal devrait pouvoir facilement examiner les données informatiques qu'il souhaite. Cependant, il est néanmoins conseillé de garder les manuels d'utilisation et d'exploitation.
De plus il est conseillé de conserver les fichiers intermédiaires de traitements comptables (entrées et sorties de stocks, etc.). C'est surtout sur cet aspect que l'Administration Fiscale pourra révéler des anomalies.

- si l'entreprise a mis au point son propre système comptable informatique :

Elle a l'obligation de mettre à la disposition du contrôleur le

dossier de conception et de maintenance. Le dossier d'utilisation et d'exploitation, complété des procédures internes, doit également être disponible. L'idéal étant de pouvoir mettre à la disposition du contrôleur un informaticien maîtrisant parfaitement le système.
Ce qui peut être perçu comme une mobilisation coûteuse de personnel, s'avère un bon moyen de suivre l'évolution du contrôle et des investigations en cours…

- si l'entreprise utilise un logiciel standard mais adapté à ses besoins propres :

Dans ce cas, elle doit avoir consigné dans un manuel les spécificités de son installation. Il sera pour cela intéressant d'obtenir du fournisseur un engagement d'intervenir en cas de contrôle fiscal.

Cette précaution devra désormais faire partie intégrante des négociations préalables à tout achat de progiciel ; il est en effet difficile à posteriori de demander à un éditeur informatique de dévoiler ces codes sources. A ce titre il faut noter la possibilité de mettre en dépôt chez un tiers (Association pour la protection des programmes…) les codes pour éviter tout problème, même en cas de cessation d'activité du fournisseur informatique.

Il est également important de rappeler que le délai de conservation de ces documents (comptabilité générale, analytique et budgétaire) est de six ans.(sur support informatique jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition correspondante est due (⇨N+4) ; et ensuite sur le support du choix de l'entreprise pour la période restant à courir jusqu'à l'expiration du délai de 6 ans.

Les moyens et modalités de conservation

La définition des éléments à conserver

La définition des éléments à conserver, pour satisfaire aux exigences de l'Administration Fiscale, nécessite de répondre aux deux questions suivantes :

- quel est le champ d'investigation de l'Administration Fiscale ?
- quels sont les éléments qu'il convient de conserver à l'intérieur de ce champ d'application ?

La délimitation du champ potentiel d'investigation de l'Administration Fiscale consiste à traduire, au sein de l'entreprise, la notion de concours direct ou indirect à la formation du résultat figurant dans l'article 103 de la loi de finances pour 1990.

Cette étape nécessite dans un premier temps la réalisation d'un schéma d'intégration présentant l'ensemble des applications et sous-systèmes qui interviennent dans la constitution ou l'enrichissement des flux alimentant la comptabilité générale. Il s'agit de lister la totalité des applicatifs qu'ils soient comptables ou non, et quelque soit leur localisation.

Dans une deuxième phase, on listera les traitements intermédiaires principaux et les fichiers utilisés (données élémentaires, résultats intermédiaires, données permanentes). Il conviendra aussi d'identifier les éléments additionnels autres que les fichiers ou traitements courants sur les achats, ventes, clients, etc.[1].

Une fois le champ potentiel d'investigation de l'Administration délimité, il convient de définir les éléments qui doivent faire l'objet d'une conservation.

Il faut distinguer *données élémentaires* et *traitements et résultats intermédiaires.*

Les données élémentaires

La principale précision consiste à opposer la donnée élémentaire, à la donnée agrégée résultant de traitements automatisés. La donnée élémentaire est celle qui est entrée pour la première fois dans le système informatique et qui se situe le plus près possible de l'événement qui la génère (commande, livraison, facturation,…)[2].

Il convient de stocker la totalité des événements des exercices. En effet, la conservation d'un échantillonnage n'est pas admise par l'Administration. De plus, ces données doivent être suffisamment détaillées.

Exemples de données élémentaires : fichiers historiques de mouvements des commandes, des livraisons, mouvements de stocks, factures, opérations sur titres, fichiers permanents tels que le plan comptable de l'entreprise, fichiers clients, fournisseurs, tarifs, produits, contrats…

Les traitements et résultats intermédiaires

Ils sont définis comme correspondant aux différentes étapes de programmes informatiques qui divisent le processus de mutation progressif des données élémentaires vers les écritures ou les résultats comptables.

Exemples de résultats et traitements intermédiaires : Calcul d'une provision pour garantie de service après vente dont le montant est obtenu d'après plusieurs autres éléments (nombre de pannes, coût moyen de réparation, nombre d'articles vendus…).

Dans tous les cas de figure et quelle que soit la complexité des flux de gestion, les données élémentaires apparaissent comme étant un élément incontournable et un niveau minimum dans le dispositif de conservation à mettre en place par l'entreprise.

La documentation informatique

Afin de faciliter le déroulement du contrôle, l'entreprise doit fournir toute la documentation permettant *d'éclairer techniquement et fiscalement* l'Administration…

La définition est à nouveau floue et laisse toute latitude pour le contrôleur sur le niveau de documentation exigée. Celle-ci doit :

[1] par exemple dans le secteur du BTP, un fichier de gestion des chantiers permettant de mesurer l'avancement des travaux, et donc d'évaluer les en-cours.
[2] Il faut rapprocher cette notion avec celle de pièce justificative (facture, bon de commande, etc.).

⇒ être présentée en des *langues courantes en informatique*[3],

⇒ décrire de façon suffisamment précise et explicite les règles de gestion mises en oeuvre dans les programmes informatiques et qui ont des incidences directes ou indirectes sur la formation des résultats comptables, fiscaux et sur les déclarations rendues obligatoires par le CGI,

⇒ être présentée sous tout support informatique, à condition de garantir l'intégralité et la datation précise[4].

On distingue cependant deux types de documentation :

La documentation d'études

Il s'agit du dossier lié à la conception même du programme informatique. C'est sans doute la documentation qui pose le plus de problèmes aux entreprises.

En effet, elle n'est pas toujours disponible, car le concepteur du logiciel ne désire pas être copié. Et même lorsque le logiciel est une production interne à l'entreprise, les informaticiens ne tiennent pas forcément à jour cette dernière, préférant modifier directement le code source du programme sans faire le lien avec la documentation concernée.

La documentation doit contenir :

- Un dossier d'étude de l'organisation informatique
- Un dossier de conception générale
- Un dossier de spécifications fonctionnelles
- Un dossier de réalisations informatiques
- Un dossier de maintenance

La documentation d'exploitation et d'utilisation

Il s'agit là de la documentation que la plupart des entreprises possèdent[5]. Ce ne sont normalement pas ces documents qui posent problème au moment de la vérification. Il faut cependant se replacer dans le cadre plus général du contrôle interne de la société pour s'assurer de la possession et de la mise à jour de ces documents.

Le cas particulier des reports déficitaires

Il résulte de la doctrine administrative de décembre 1996 que l'ensemble des données concourant à la détermination des déficits postérieurs au 1er janvier 1990 imputés sur un exercice non prescrit doit être conservé sur support informatique.

Par conséquent, il se peut que l'entreprise soit amenée à conserver des documents sous forme informatique au delà des durées de base de 3 et 6 ans, ce qui augmente d'autant la masse d'informations à stocker et le coût associé.

[3] seul l'anglais est donné comme exemple, et la traduction en français doit être effectuée rapidement sur la demande du vérificateur…
[4] pour le contenu exact de la documentation, l'Administration se retranche derrière la future jurisprudence du juge de l'impôt.
[5] A l'inverse des documents plus techniques, les éditeurs fournissent toujours ce type de documents.

Les supports informatiques et l'organisation comptable

Les supports informatiques

La conservation des copies de fichiers peut se faire uniquement sur :

⇒ bandes magnétiques 9 pistes,

⇒ disquettes de format 3 pouces ½ ou 5 pouces ¼ ,

⇒ CD-ROM

Tout autre support informatique est exclu (cassettes DAT , DVD-ROM, ZIP, etc.).

Il ne s'agit toutefois pas d'une obligation de support d'archivage pour l'entreprise mais d'une obligation de support de restitution des données à l'Administration Fiscale. L'entreprise peut donc organiser ses sauvegardes à son gré, mais doit toutefois appréhender le coût supplémentaire de la migration de données sur un autre support au moment de la vérification de comptabilité si elle choisissait le contrôle en dehors de celle ci.

De même, la conservation sur support papier , de données constituées ou reçues sur support informatique, n'est pas une solution alternative à la conservation informatisée pendant le délai prévu à l'article L.169 du LPF. Elle ne permet pas à l'entreprise de satisfaire à ses obligations.

Les cas particuliers d'organisation comptable

Les textes se rapportant au contrôle fiscal des comptabilités informatisées visent des entreprises qui assurent elles-mêmes les opérations comptables et informatiques. Or, de plus en plus d'entreprises décident de confier à des prestataires externes le soin de prendre en charge leur comptabilité et/ou leur informatique.

Mais avant d'aborder certains cas particuliers d'organisation, il est important de préciser que le fait d'externaliser son informatique ou sa comptabilité ne change en rien les obligations du contribuable en matière de conservation de données.

Quels que soient le mode d'organisation et le lieu de traitement de l'information comptable, c'est à l'entreprise contrôlée de s'organiser pour être en mesure de fournir au vérificateur les informations requises.

L'évolution des systèmes

L'évolution permanente des systèmes informatiques (matériels et logiciels) implique souvent des ruptures d'informations. Elles nécessitent la mise en place de procédures spécifiques pour gérer la continuité et le transfert de certaines données de référence et permettre leur exploitation.

L'Administration Fiscale propose aux entreprises différentes options pour assurer la permanence de l'exploitation des données chiffrées, à savoir :

- assurer la conservation des données de l'ancien système au format et support autorisés,
- assurer la compatibilité des données de l'ancien avec le nouveau système,
- conserver l'ancien système informatique.

La délocalisation de l'informatique à l'étranger

Les obligations de conservation sont les mêmes. Si l'entreprise n'a plus de matériel ni de capacité de traitement et que les terminaux disponibles dans l'entreprise sont applicatifs et à usage des utilisateurs, l'entreprise est exclue du cadre de l'article L 47 A et perd la possibilité de choisir la modalité de contrôle.
Selon l'Administration Fiscale les contrôles ne peuvent donc être réalisés à partir d'un terminal français que lorsqu'il s'agit d'un terminal autorisant la réalisation de traitement.

La documentation et les fichiers devront donc être transmis par les responsables informatiques situés à l'étranger pour un contrôle par l'Administration Fiscale sur ses matériels.

La sous-traitance informatique et /ou comptable

Qu'il s'agisse d'un contrat de facilities management ou plus simplement d'un contrat de licence de progiciel, c'est l'entreprise contrôlée qui est seule responsable face aux demandes de l'Administration Fiscale.

Aussi, les entreprises qui recourent à ce type d'organisation devront prévoir dans leurs contrats des clauses permettant l'accès au code source des progiciels ainsi que la définition des éléments et résultats ou traitements intermédiaires à conserver.

L'Administration indique qu'en cas d'infogérance, les droits d'auteurs et de propriété intellectuelle sont garantis par le secret professionnel des agents de l'État.