

ENVIRONNEMENT FISCAL DES COMPTABILITÉS INFORMATISÉES : PRÉVENTIONS ET OBLIGATIONS

III – Prévention et gestion du contrôle fiscal, procédures et vérifications préalables

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'appliquent 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



FEDERATION NATIONALE
DES TRAVAUX PUBLICS



Le contrôle fiscal, déroulement, conséquences

La procédure mise en place par l'Administration Fiscale pour le contrôle d'une comptabilité informatisée diffère en certains points d'un contrôle fiscal commun. Ces particularités sont édictées aux articles L.13 et L.47A du LPF.

Nous verrons tout d'abord en quoi ces modalités sont spécifiques à ce type de contrôle, puis nous verrons que le contribuable dispose de droits spécifiques sur la mise en œuvre de la procédure.

La procédure de contrôle fiscal

Les changements résultant de l'introduction de l'informatique dans le traitement des informations comptables n'ont pas permis aux entreprises de s'exonérer de tous risques de contrôle. En effet, l'Administration Fiscale a su faire face à cette profonde évolution par la mise en place de moyens non seulement législatifs, mais aussi techniques.

De nouveaux métiers...

Elle a créé pour cela les Brigades de Vérification des Comptabilités Informatisées, ou BVCI. Ces brigades, créées en 1982, sont au nombre de 9, réparties géographiquement dans toute la France à Paris (3 brigades), Lille, Lyon, Marseille, Nantes, Strasbourg et Toulouse.

Les vérificateurs y appartenant disposent de formations mixtes. Ils doivent à la fois être en mesure d'élaborer une analyse fiscale mais aussi de faire face à l'outil informatique. C'est pourquoi on distingue deux origines pour ces vérificateurs : ce sont soit des fiscalistes ayant reçu une formation d'analystes informatiques, soit des informaticiens ayant été formé au contrôle fiscal. Ils possèdent donc une double compétence.

Ces BVCI n'interviennent pas directement pour une mission de contrôle. Ils sont en effet « affiliés » à un contrôleur général. Ce dernier demande leur intervention pour assurer la bonne exécution de son contrôle sur une comptabilité informatisée.

Les BVCI doivent contrôler non seulement les informations, mais également le système informatique en lui-même. Le contrôle des informations se fait par des vérifications de calculs, contrôles de cohérence, etc.

La législation a établi que le contribuable pourra, à l'issue du contrôle, connaître les informations qui auront été vérifiées par les BVCI.

De nouvelles méthodes...

Celles-ci pourront également pratiquer un audit du système informatique, pour y détecter les éventuels risques de fraudes. Afin d'assurer le bon déroulement de cette vérification, l'entreprise devra fournir une documentation détaillée du système informatique utilisé et, à défaut, l'Administration aura l'aptitude de décortiquer le système pour en connaître l'architecture et le fonctionnement.

Dans ce cas, il existe un problème relatif aux codes d'accès du logiciel. En effet, n'importe qui ne peut pas « accéder » au cœur du programme pour l'observer ou le modifier. Pour un système développé en interne, l'entreprise pourra répondre à cette demande, car les codes d'accès du programme pourront être retrouvés dans la documentation. Mais si l'entreprise utilise un logiciel acquis auprès d'un éditeur, elle ne disposera pas des codes d'accès et il n'est pas certain que l'éditeur accepte de les divulguer (en effet, le logiciel pourrait alors être étudié puis copié par la concurrence).

Il apparaît dans la pratique que c'est la vérification du système informatique qui est souvent approfondie par les BVCI, et ce au détriment des informations fiscales.

La BVCI n'intervient qu'à la demande spécifique d'un vérificateur général, et n'a en aucun cas à se substituer à lui lors du contrôle. Le contribuable n'a donc comme interlocuteur que le vérificateur général. Les BVCI n'interviendront donc que dans 2 cas :

- soit au cours du contrôle, si un problème se présente pour le vérificateur général.
- soit au début du contrôle, si le vérificateur général veut effectuer une vérification préalable du système informatique.

Nous allons voir à présent que le contribuable dispose de prérogatives spécifiques relatives à la vérification de sa comptabilité informatisée.

Les choix de l'entreprise

L'article 47A du LPF édicte 3 modalités de contrôle laissées au libre choix du contribuable.

Contrôle par l'entreprise sur son propre matériel

Le contribuable va effectuer les travaux sous la surveillance du vérificateur, selon les lignes ou le cahier des charges que ce dernier aura établi. L'Administration adressera alors par écrit à l'entreprise les traitements à réaliser et le délai imparti, qui n'est pas fixé légalement, mais adapté aux conditions d'exploitation de chaque entreprise. Cette méthode est utilisée par plus de 80 % des entreprises.

Elle présente l'avantage d'une plus grande maîtrise de l'entreprise sur son contrôle. Ceci est encore plus vrai pour les entreprises de taille importante qui disposent d'un informaticien ou d'un fiscaliste en interne ; ceux-ci peuvent alors maintenir la bonne orientation du contrôle. On connaît de plus l'importance de la protection du débat oral et contradictoire, qui est compatible avec cette méthode.

L'inconvénient qui en résulte est la mobilisation de facteurs humains pendant la durée de la procédure. Toutefois, il est généralement admis que la procédure se déroule en tenant compte des contraintes inhérentes au fonctionnement de l'entreprise. De plus, et dans ce cas uniquement, l'entreprise peut au regard de la complexité des opérations et traitements demandés, modifier par une demande écrite son choix de mode de vérification.

Contrôle dans l'entreprise par l'Administration

Dans ce cas, le vérificateur général pourra faire appel à la BVCI. Mais cette intervention devra être signalée à l'entreprise, par la communication du nom et de l'adresse administrative du vérificateur issu d'une de ces brigades, sous peine de nullité de la procédure.

L'entreprise mettra alors à disposition du vérificateur un environnement suffisant pour le bon déroulement de son contrôle. Cette méthode est très peu pratiquée, car l'entreprise perd toute maîtrise sur le contrôle fiscal dont elle fait l'objet. Avec le risque de contrôle d'informations non comptables mais accessibles par l'informatique...

Contrôle par l'Administration hors de l'entreprise

L'entreprise met à la disposition du vérificateur sous forme de copies, les données et traitements des informations que celui-ci jugera nécessaires pour la procédure. Ces documents seront transmis sur support papier ou magnétique¹. Ils devront être restitués avant la mise en recouvrement de l'impôt, sans que l'Administration n'en ait gardé copie². De plus, elle devra notifier au contribuable la nature des contrôles effectués.

Cette méthode est sollicitée par environ 15 % des entreprises. Elle permet en effet d'éviter à l'entreprise de voir son matériel informatique mobilisé pendant la durée de la vérification.

L'instruction du 24 décembre 1996 permet à l'entreprise de choisir une des modalités de contrôle pour chacun des points contrôlés, alors qu'auparavant, un choix s'appliquait à tous les points contrôlés. Les choix effectués doivent être communiqués par écrit à l'Administration Fiscale.

Une comptabilité informatisée est donc soumise à une procédure de contrôle particulière, qui peut aboutir dans certains cas à des sanctions sévères, non seulement en cas de fraude, mais également en cas d'entrave volontaire ou involontaire à l'exécution du contrôle informatique.

Le risque de l'évaluation d'office

La vérification de la comptabilité informatisée peut, comme pour les autres contrôles, éventuellement aboutir à une notification de redressement, et même, dans certains cas, les inspecteurs des impôts peuvent envisager une évaluation d'office.

En effet, l'article 103 de la loi de finance pour 1990, a permis à l'Administration Fiscale de légaliser l'évaluation d'office dans le cas où l'entreprise ne peut répondre aux exigences du contrôle.

L'évaluation d'office est assortie d'une amende de 150 %. Cette sanction très sévère constitue un moyen de pression efficace pour obtenir de la part des entreprises récalcitrantes toutes les informations utiles au contrôle.

Conditions

La première question que l'on est a même de se poser est :

¹ Selon les choix du vérificateur

¹ On peut noter la nature toute relative de cette obligation tant la copie informatique est aisée et rapide...

⇒ A quel moment les inspecteurs des impôts peuvent-ils mettre en oeuvre cette sanction ?

Si l'on se réfère à l'article 74 - 2^{ème} alinéa du LPF, l'évaluation d'office s'applique en cas d'opposition à la mise en oeuvre du contrôle dans les conditions prévues à l'article L.47A".

On pourra y associer les défauts de déclarations, l'absence de réponses aux requêtes de l'Administration, ou encore le refus par le contrôlé de choisir une des trois modalités de contrôle qui lui sont proposées. De même, en cas de non présentation des informations, traitements ou données informatisées, une évaluation d'office partielle ou complète pourra être mise en oeuvre.

C'est une sanction lourde pour l'entreprise contrôlée, car l'évaluation d'office a entre autres conséquences d'exclure la procédure normale de redressement à caractère contradictoire.

L'Administration aura à faire une évaluation des bases imposables. Une notification devra être portée à la connaissance du contribuable 30 jours avant la mise en recouvrement, où il sera expliqué les méthodes utilisées et les calculs effectués.

Le contribuable pourra une fois la mise en recouvrement effectuée émettre une réclamation afin d'atténuer ou annuler le montant de l'imposition. Cependant, la charge de la preuve lui revient, et il devra démontrer que l'imposition est exagérée. Il pourra entre autres critiquer la méthode d'évaluation de l'Administration, montrer que les montants sont exagérés, ou encore que des erreurs ont été commises...

On l'a vu, l'évaluation d'office est assortie de pénalités très lourdes pour la personne contrôlée, puisqu'il s'agit selon l'article 1730 du Code Général des Impôts, d'une amende de 150% des droits dus, à laquelle s'ajoute des intérêts de retard de 0,75% par mois.

Une des particularités de l'évaluation d'office lors du contrôle de comptabilité informatisée est, que celle-ci peut porter sur tout, ou seulement sur une partie des résultats.

L'instruction de 1996 précise qu'une taxation partielle est possible. Ceci va à l'encontre du principe même de l'évaluation d'office, qui a pour but de déterminer une somme globale dont est redevable l'entreprise.

La direction générale des impôts a précisé que la mise en oeuvre de la taxation d'office ne serait engagée que dans des cas extrêmes. Dans la pratique, la mise en oeuvre de l'évaluation d'office lors d'un contrôle de la comptabilité informatisée est encore rare.

Il faut cependant noter que la phase de mise en garde est désormais révolue et que les contrôles vont devenir de plus en plus répressifs lorsque cela est applicable.

Les risques et dangers

Même si elle ne sera utilisée que dans des cas extrêmes, on peut imaginer que l'Administration l'utilisera si, lors d'un contrôle antérieur, le contribuable a été dans l'impossibilité d'exécuter des traitements.

Sur ce point, la direction générale des impôts a déclaré qu'aucune évaluation d'office ne serait exercée de manière systématique, et que seul un comportement de l'entreprise rendant impossible le bon déroulement du contrôle peut engendrer la mise en oeuvre d'une telle procédure.

L'Administration fait peser sur l'entreprise une réelle menace. Le contrôle classique de comptabilité va peu à peu se voir remplacer par un contrôle théorique, technique et informatique. La forme risque de prendre l'ascendant sur le fond et ainsi devenir un moyen quasi systématique de redressement potentiel.

Un autre danger qui pèse sur l'entreprise concerne l'intégrité de son système d'information. On l'a vu, toute donnée concourant directement ou indirectement à la formation du résultat est susceptible d'être contrôlée. Où doit s'arrêter le champ d'investigation du vérificateur ? N'y a t il pas un chantage à l'évaluation d'office afin de recueillir le maximum de données, dans un but détourné ? Et que dire de la faculté d'évaluation partielle ?

Une évaluation d'office est possible lorsque « *les traitements ne sont pas réalisés dans un délai raisonnable* » ; que faut il entendre par délai raisonnable ? De même, « *les* » et non « *des* » traitements doivent être en retard, dès lors l'évaluation est elle évitable du fait de seulement un aléa technique majeur, imprévisible et irrésistible ?

Il est de plus illusoire pour une entreprise de vouloir cloisonner son informatique afin d'empêcher les vérifications approfondies, il s'agit pour le vérificateur d'une opposition caractérisée au contrôle fiscal...

Toutes ces interrogations doivent amener les entreprises à réfléchir sur la mise en place et la gestion de leur système entier d'information. Le coût de la « mise en conformité » aux exigences fiscales devra être comparé au risque fort et quasi certain d'évaluation d'office en cas de défaillance. Il s'agit là toutefois encore d'une simple exigence de gestion...