

PARTIE OFFICIELLE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

INSTRUCTION n° 1-2009 DC du 30 juillet 2009 portant application des dispositions du code des impôts relatives à la tenue des comptabilités informatisées.

RUBRIQUE THEMATIQUE :
DISPOSITIONS COMMUNES
CONTROLE DE L'IMPOT
OBLIGATIONS COMPTABLES

PRESENTATION

L'article 412-1 du code des impôts prévoit en son paragraphe III que lorsque la comptabilité du contribuable est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle effectué par le service des contributions 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 des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.

L'agent vérificateur peut effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable. Ce dernier peut demander à effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'agent vérificateur 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.

Le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur son matériel. Il met alors à la disposition des agents vérificateurs les copies des documents, données et traitements soumis au contrôle.

Les copies des documents transmis à l'agent vérificateur ne doivent pas être reproduites par ce dernier et doivent être restituées au contribuable avant la mise en recouvrement.

Le présent bulletin (11 feuillets y compris celui-ci) a pour objet de détailler l'application de ces dispositions et en particulier de préciser le cadre juridique dans lequel doivent s'inscrire les comptabilités informatisées susceptibles d'être examinées par le service des contributions au titre du contrôle de l'impôt.

I - Le cadre juridique du contrôle

1. Le cadre légal de la vérification de comptabilité informatisée est défini par les articles 412-1, 421-1, 422-1 mais aussi par les articles LP. 364-1 à LP. 365-3 du code des impôts.

I - 1 - Les contribuables concernés

2. Ce cadre juridique 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.

3. Ce cadre s'applique ainsi aux 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.

4. L'article L. 123-12, alinéa 3, du code de commerce énonce, que 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". 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.

I - 2 - Le périmètre du contrôle

5. L'article 411-1 du code des impôts précise que "Les agents assermentés du service des contributions ont le pouvoir d'assurer le contrôle de l'ensemble des impôts et taxes dus par les contribuables. A cette fin, ils peuvent demander aux contribuables tous renseignements, justifications et éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites et aux actes déposés. Ils contrôlent également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements."
6. L'article 365-1 du code des impôts pose comme principe pour les contribuables, l'obligation "de présenter à toute réquisition des agents assermentés du service des contributions tous les documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans la déclaration". Cette présentation suppose que soient identifiés au préalable les livres, registres et documents sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, et de contrôle de l'administration, sous une forme dématérialisée et dans un format immédiatement exploitable.
7. L'article 412-1 III du code des impôts énonce que "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 des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements."
8. Un système informatisé est 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.
9. Sont donc 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.
10. 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.
11. 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.

Ce qui est important, c'est qu'au sens de l'article LP. 365-3 du code des impôts, la comptabilité présente toute garantie en matière de preuve.

12. Le périmètre de contrôle défini par l'article 412-1 du code des impôts, couvre les trois principales composantes d'un système informatisé : les données élémentaires, les traitements et la documentation.

I - 2 - 1 - Les données élémentaires

13. Elles sont définies par leur participation directe ou indirecte à l'élaboration d'états comptables et fiscaux ou de déclarations rendues obligatoires par le code des impôts. 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.
14. L'organisation des comptabilités informatisées et de leurs pièces justificatives repose fréquemment sur deux domaines, le domaine comptable et le domaine de gestion.
15. Le domaine comptable 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. A titre illustratif, les fichiers suivants appartiennent au domaine comptable : plan comptable, table des taux de TVA, fichier des écritures comptables, fichier d'inventaire.
16. Le domaine de gestion 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.
17. Ainsi, 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.).
18. 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.
19. 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 de l'article 412-1 du code des impôts.
Il en est ainsi, par exemple, des informations relatives à la conception artistique de produits ou de services, également 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.
Ces exemples sont purement illustratifs et ne sauraient être considérés comme limitatifs.
20. L'étendue du domaine d'investigation est fonction des nécessités du contrôle et relève, en tout état de cause, de l'appréciation d'une situation de fait, soumise par définition, au contrôle ultérieur du juge de l'impôt.
- 1 - 2 - 2 - Les traitements
21. 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, leur édition.
22. 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.
- 1 - 2 - 3 - La documentation
23. Les dispositions de l'article 412-1 III du code des impôts étendent l'obligation pour les entreprises d'établir, de conserver et de présenter une documentation relative à l'ensemble des systèmes d'information visés à son deuxième alinéa.
24. L'établissement de la documentation doit poursuivre deux objectifs complémentaires, l'un informatique et l'autre fiscal.

Objectif informatique

25. 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.
26. Une distinction est faite selon que la documentation concerne :
- des logiciels spécifiques ;
- des logiciels standards.
27. 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.
28. Les logiciels spécifiques sont 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 ;
- le dossier utilisateur.
29. Les obligations en matière de documentation sont les mêmes pour les logiciels standards. 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.

Objectif fiscal

30. La documentation doit décrire de façon suffisamment précise et explicite, les règles de gestion des données et des fichiers mises 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 code des impôts.
31. 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.
32. 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 ;
- l'accès sans entrave à l'intégralité de son contenu concernant la période vérifiée.

I - 3 - Les obligations fiscales de conservation et de présentation

33. D'après l'article 412-1 du code des impôts, 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 des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.

Cela suppose donc que l'entreprise ait conservé les informations qui concourent directement ou indirectement au résultat comptable ou fiscal sur la période vérifiée.

34. L'article 116-3 du code des impôts prévoit quant à lui les obligations de présentation "à toute réquisition des agents assermentés du service des contributions tous les documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans la déclaration." Cette obligation vise à permettre l'exercice du droit de contrôle prévu par l'article 412-1 du code des impôts.

I - 3 - 1 - Durée de conservation et forme de la comptabilité informatisée

35. Le délai général de conservation est lié à la prescription de l'impôt vérifié. Il s'applique également dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu à l'article 441-I du code des impôts.

36. 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 le délai prévu au 35 ci-dessus.

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.

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

38. Cependant, l'attention des entreprises est attirée sur les situations où le document papier original demeure indispensable. Il en est ainsi des pièces justificatives en matière de TVA déductible.

39. La documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, doit, quant à elle, être conservée dans les mêmes conditions que les données sur le support sur lequel elle a été élaborée. Il appartiendra à l'entreprise de prendre toute mesure, pour conserver ou faire conserver la documentation éventuellement créée ou détenue par un tiers.

40. 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.

41. Ainsi, lorsqu'un déficit constaté en période prescrite est imputé sur un exercice non prescrit, le service des contributions est autorisé à procéder au contrôle de cet exercice déficitaire prescrit, dès lors que ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice d'imputation.

I - 3 - 2 - Mise en œuvre

42. Pour satisfaire aux obligations de conservation sur support informatique définies ci-dessus, les contribuables doivent conserver, d'une part, les documents visés à l'article 116-3 du code des impôts, et d'autre part, les données élémentaires, les traitements et la documentation.

Documents comptables

43. Actuellement, 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.

44. Si le document comptable obligatoire a été établi de façon dématérialisée, il doit être conservé sur un support informatique. Dès lors la seule impression papier ne permet pas de considérer que l'obligation de conservation est satisfaite.

45. Les pièces justificatives établies sur support informatique doivent répondre aux mêmes obligations de conservations.

46. La conservation des données, traitements et documentation doit permettre :

- l'exercice du droit de contrôle énoncé par les dispositions de l'article 412-1 du code des impôts déjà cité ;
- la validation des résultats présentés et des déclarations obligatoires ;
- la validation de la documentation.

Les données élémentaires

47. L'étendue des données élémentaires informatiques à conserver doit être définie par rapport à son objectif légal, soit 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.

48. 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 entreprises.

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

50. 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.

51. 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.

Ainsi, par exemple :

- 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...).

Ces exemples sont purement illustratifs et ne sauraient être considérés comme limitatifs.

52. Qu'il s'agisse du domaine comptable ou du domaine de gestion, toute entreprise pourra satisfaire à l'obligation de conservation en conservant des copies de fichiers sur support informatique.

53. 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 oeuvre de l'article 412-1 du code des impôts.

54. 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.

55. L'attention est toutefois appelée sur l'intérêt pour les entreprises 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, dès lors qu'ils s'inscrivent dans la période non prescrite.

La documentation

56. L'obligation de conservation de la documentation relative à l'organisation du système comptable et des applications de gestion résulte de l'application de l'article 412-1 du code des impôts.

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 du service des contributions, en cas de contrôle.

57. Il existe des procédures dont la mise en œuvre est de nature à permettre aux entreprises de satisfaire à leur obligation de conservation : l'archivage, la traçabilité des modifications et la sécurisation du dispositif.

La procédure d'archivage

58. 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, modifiées en permanence, par d'autres applications du domaine de gestion.

59. 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.

60. 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, en utilisant des formats de fichiers de type TXT ou CSV, par exemple.

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

62. La procédure d'archivage doit être distinguée de la procédure de sauvegarde observée régulièrement par les entreprises.

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 définies aux articles 412-1 et suivants du code des impôts.

63. 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.

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.

64. A 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 le service des contributions, la périodicité de l'archivage doit être annuelle, car liée à la clôture de l'exercice, et corrélativement, au dépôt de la déclaration de résultat, 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.

65. 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.
66. 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.
67. 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.
68. 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 besoin, les pièces justificatives présentées à l'appui des déclarations fiscales et/ou à permettre la réalisation des traitements souhaités.
69. 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. 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 livraisons, qui obéissent aux mêmes règles d'archivage.
70. Enfin, s'agissant des formats de fichier "archives" acceptés, et sous réserve de l'existence de tous les éléments soumis à l'obligation de conservation, l'entreprise satisfait au principe de conservation en produisant les copies du fichier "archives".
71. A contrario, l'archivage en format "propriétaire" placerait l'entreprise dans l'obligation de convertir ses informations, lorsqu'elle entend se placer dans l'hypothèse du cinquième alinéa de l'article 412-1 III du code des impôts.

La traçabilité des modifications

72. 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.
La Cour de cassation sanctionne pénalement la suppression et la modification d'écritures comptables d'une comptabilité informatisée (Crim. 8 décembre 1999, n° 98-84.752).
73. 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 "archives", correspondant à la déclaration fiscale rectificative déposée, devra être réalisé.

74. La traçabilité pourra être réalisée, par exemple, par l'intermédiaire d'un fichier "log" ou "historique", ou par la mise en évidence, à l'écran, des changements (surbrillance). Ce fichier "log" ou "historique" appartient au périmètre de contrôle.
Les modalités de la traçabilité sont laissées au choix des entreprises, mais le procédé retenu doit être fiable.

La sécurisation du dispositif

75. Les solutions d'archivage et de traçabilité retenues par les entreprises pourront s'accompagner, par exemple, d'une sécurisation des documents dématérialisés et des données, notamment comptables au moyen d'une signature électronique fiable.
76. 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.
77. Le service des contributions dispose d'un droit d'accès, qui se traduit, pour les entreprises, par une obligation de présentation des documents visés par l'article 116-3 du code des impôts et des données correspondantes.
78. Par application combinée des dispositions des articles 412-1 III et 116-3 du code des impôts, 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.
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, l'utilisation de 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.

79. 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 des dispositions de l'article 412-1 du code des impôts.

I - 3 - 3 - Les documents comptables immatériels

80. Dans la mesure où l'original de chaque livre comptable obligatoire est établi par un procédé informatique, ces documents informatiques doivent être archivés obligatoirement sur support informatique pérenne qui respecte la condition de lisibilité indiquée *supra*.
81. En conclusion, le service des contributions doit pouvoir accéder, sans procédure particulière, à ces documents sous forme informatique ou immatérielle, à des fins de consultation et de recherche comme elle le ferait pour une comptabilité éditée sur support papier.

I - 3 - 4 - Les pièces justificatives immatérielles

82. 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 *supra*. Le défaut d'archivage est de nature à conférer un caractère irrégulier et non probant aux comptes présentés.

83. L'organisation de la conservation et de la présentation de ces documents sera utilement documentée.

II - Le déroulement du contrôle

84. La conservation des données informatiques a notamment pour objet leur réutilisation pour le contrôle des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés.

85. En effet, conformément à l'article 412-1 du code des impôts, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les agents du service des contributions peuvent effectuer leur contrôle en procédant à des traitements informatiques des données conservées. Ces traitements informatiques peuvent être réalisés, selon l'option exercée par le contribuable :

- soit par le vérificateur sur le matériel présent dans l'entreprise ;
- soit par le contribuable lui-même qui effectue tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification ;
- soit par le vérificateur, hors de l'entreprise, après remise de copie des fichiers informatiques nécessaires par le contribuable.

86. Il est précisé que 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, demandées par le service des contributions pour procéder au contrôle de comptabilité prévu à l'article, ne constituent pas des traitements, au sens de l'article 412-1 du code.

II - 1 - Modalités pratiques du contrôle

87. Si le vérificateur chargé du contrôle a recours à l'intervention d'un agent assermenté spécialisé dans le contrôle informatique, le nom et l'adresse administrative de ce dernier sont communiqués au contribuable.

88. La proposition de rectification visée à l'article 421-1 du code des impôts précise la nature et le résultat des traitements effectués par ou à la demande du service des contributions, 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.

89. 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).

90. Dans le cas où les informations, les données et les traitements prévus à 412-1 du code des impôts seraient saisis, élaborés ou conservés par un tiers, l'entreprise vérifiée est tenue de les mettre ou faire mettre à disposition des agents du service des contributions, afin qu'ils puissent exercer le contrôle dans les conditions prévues à l'article 412-1 du même code.

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

91. Lorsque la documentation informatique est créée ou détenue par un tiers, celui-ci est tenu de la mettre à disposition du service des contributions en cas de contrôle.

92. Dans l'hypothèse où des pièces justificatives sont constituées par des factures transmises par voie électronique, les entreprises 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.

93. Quand le service des contributions entend procéder à des traitements informatiques et intervient sur le fondement de l'article 412-1 III du code des impôts, les sujétions personnelles, matérielles et logicielles imposées par ce texte aux entreprises ont pour contrepartie leur liberté de choix quant aux modalités de réalisation de ces traitements.

94. Si le choix de l'entreprise est de réaliser elle-même les traitements, le service des contributions précise par écrit sa demande de traitements.

95. Le choix pour l'une des trois modalités prévues par l'article 412-1 III du code des impôts, laissé à l'initiative de l'entreprise, est susceptible d'être différent pour chaque traitement demandé. Ce choix doit être fait par écrit, dans les délais fixés par le service.

96. La possibilité offerte au service des contributions de travailler sur le matériel de l'entreprise doit concilier le fonctionnement quotidien de l'entreprise avec la mission de service public du contrôle fiscal.

97. Par ailleurs, le choix de l'entreprise pour la troisième modalité, qui permet au contribuable de mettre les copies des documents, données et traitements soumis au contrôle à la disposition du service, peut apporter une solution au problème de la modification de l'environnement informatique, matériel et logiciel, en "préconstituant" des copies de fichiers sur support informatique, étant entendu que :

- les copies de fichiers remises au vérificateurs doivent être lisibles, les formats génériques de type TXT ou CSV sont donc préconisés mais tout autre format peut être accepté dès lors qu'il est choisi d'un commun accord entre le vérificateur et le contribuable dans le cadre du débat oral et contradictoire ;
- à titre de simplification technique, l'entreprise est fondée à utiliser tout caractère qu'elle jugera adapté comme séparateur d'articles et de champs, à condition de l'identifier clairement dans la description organique de chaque fichier ;
- en se limitant à un choix prédéterminé, l'entreprise s'impose des contraintes particulières tenant à la nécessité de s'assurer de la qualité des archivages effectués et à leur maintenance en état d'exploitation pendant la période soumise au contrôle, a fortiori en cas de recours à un prestataire extérieur.

II - 1 - 1 - *Traitements effectués par les vérificateurs sur le matériel de l'entreprise*

98. Lorsque, en application de l'article 412-1 du code des impôts, les agents effectuent la vérification sur le matériel utilisé par l'entreprise, cette dernière doit prendre toute mesure utile permettant la préservation de l'intégrité des données et la sécurité du matériel et des logiciels.
99. En outre, l'entreprise doit mettre à la disposition des agents du service des contributions un environnement informatique intellectuel et matériel comportant notamment les informations, données, traitements et la documentation, permettant de réaliser, dans des conditions normales, les investigations nécessaires à la vérification. Celles-ci pourront comprendre des jeux d'essais.

II - 1 - 2 - *Traitements effectués par l'entreprise*

100. En application de l'article 412-1 du code des impôts, l'entreprise peut demander à effectuer lui-même tout ou partie des traitements nécessaires à la vérification.
101. Les agents chargés de la vérification doivent indiquer par écrit la nature des travaux à effectuer et le délai demandé pour leur réalisation, compatible avec les contraintes inhérentes au fonctionnement de l'entreprise.
102. Pour des raisons de simplicité et de bonnes pratiques, les entreprises sont vivement encouragées à remettre les résultats des traitements demandés sous une forme dématérialisée.

II - 1 - 3 - *Traitements effectués hors de l'entreprise*

103. En application de l'article 412-1 du code des impôts, le contribuable peut demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il est alors tenu de remettre au vérificateur la copie des documents, données et traitements demandés par celui-ci pour mener à bien la vérification. Il en effectue la duplication par ses propres moyens ou ceux d'un prestataire.
104. La remise des fichiers est obligatoirement accompagnée d'une description des enregistrements relative aux informations :
 - de gestion : nom de zones, libellé, etc. ;
 - techniques : type, structure, position, longueur des zones, code ou caractères utilisés à titre de séparateur de zones et d'enregistrements, le jeu de caractères utilisé pour représenter l'information.
105. Les moyens mis en œuvre par le vérificateur pour exploiter ces copies et procéder au contrôle des éléments de la déclaration sont portés à la connaissance de l'entreprise dans le cadre du débat oral et contradictoire : programmes, conditions d'exécution du ou des traitements et documentation informatique éventuellement créée à cet effet.
106. Au plus tard avant la mise en recouvrement, les copies sont restituées à l'entreprise. En application de l'article 412-1 du code des impôts, le service des contributions ne conserve pas de copie des fichiers qui lui ont été transmis.
107. Si, après restitution des copies de fichiers, l'entreprise conteste la validité des traitements effectués, il doit être en mesure de produire et transmettre à nouveau au service des copies identiques aux premières.

Le service pourra ainsi ré-appliquer les traitements initiaux, voire y intégrer de nouveaux traitements tenant compte des observations de l'entreprise.

II - 2 - *Conséquences au regard de la procédure de rehaussement*

II - 2 - 1 - *Comptabilité informatisée non régulière et/ou non probante*

108. 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 redressement contradictoire prévue aux articles 421-1 et 421-2 du code des impôts 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.
109. En présence de comptabilités informatisées, l'attention est attirée sur le fait qu'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.
110. 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 116-3 du code des impôts ;
 - 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).
111. Les constatations matérielles sont formalisées par écrit, soit dans un procès-verbal, soit dans la notification de redressement.
 Bien entendu, le rejet de la valeur probante et sincère d'une comptabilité informatisée présentée est apprécié avec discernement au vu de l'étendue et de la gravité des manquements constatés.
112. Dans ce cas, à l'instar de ce qui est effectué dans une vérification de comptabilité "papier", la reconstitution du chiffre d'affaires peut être réalisée au moyen des méthodes connues (calcul de coefficient, comptabilité matière, méthode statistique, par exemple).
113. Lorsque des données pertinentes pour cette reconstitution sont disponibles, en tout ou partie, sous forme informatisée, elles seront exploitées sous cette forme afin de motiver d'autant mieux la reconstitution réalisée.

II - 2 - 2 - *Opposition à contrôle fiscal*

114. L'article 422-1 du code des impôts prévoit que les bases d'imposition sont taxées d'office en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle des comptabilités informatisées, selon les modalités de l'article 412-1 III du code des impôts.
115. Cette procédure de taxation 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 :
- le contribuable s'abstient de répondre à la demande d'option pour l'une des modalités de contrôle ou retarde excessivement son 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 visés à l'article 412-1 du code des impôts ;
 - 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.
- Ces différentes situations peuvent être cumulatives. Elles sont purement illustratives et non limitatives.
116. Dans ces cas, les bases d'imposition sont taxées 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 traitements prévue par l'article 412-1 du code des impôts, dans des délais compatibles avec le contrôle.
117. La sanction spécifique prévue à l'article 511-10 du code des impôts (majoration au taux de 150 %) du code des impôts a vocation à s'appliquer.

Fait à Papeete, le 30 juillet 2009.

Le ministre de l'économie et des finances,
Georges PUCHON.