

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-60-40-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 13/12/2013

CF – Procédures de rectification et d'imposition d'office – Contrôle des comptabilités informatisées

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Procédures de rectification et d'imposition d'office

Titre 6 : Modalités particulières de contrôle

Chapitre 4 : Contrôle des comptabilités informatisées

Sommaire :

- I. Représentation de la comptabilité par la remise d'une copie du fichier des écritures comptables
 - A. Contribuables concernés
 - B. Données informatiques concernées
 - C. Modalités de remise des fichiers
 - D. L'administration peut réaliser des opérations simples
 - E. Restitution des copies transmises
- II. Modalités pratiques du contrôle des comptabilités informatisées
 - A. Accès à la comptabilité informatisée et formalisation écrite des demandes de traitement
 1. Accès à la comptabilité informatisée
 2. Formalisation écrite des demandes de traitements informatiques
 - B. Mise en œuvre des modalités de remise et de restitution
 1. Traitements effectués par les vérificateurs sur le matériel de l'entreprise
 2. Traitements effectués par l'entreprise
 3. Traitements effectués hors de l'entreprise
 - a. Remise des copies de fichiers lorsque le traitement n'est pas effectuée sur le matériel de l'entreprise
 - b. Lorsque le traitement n'est pas effectuée sur le matériel de l'entreprise, l'administration communique les résultats au contribuable
 - c. Modalités de restitution des copies de fichiers lorsque le traitement n'est pas effectuée sur le matériel de l'entreprise
- III. Conséquences au regard de la procédure de rehaussement
 - A. Dispositions communes
 - B. Comptabilité informatisée non régulière et/ou non probante
 - C. Délai sur place : prorogation du délai de trois mois
 1. Portée de la mesure
 2. Les modalités de calcul du délai de prorogation
 3. Exemples de décompte du délai
 - D. Opposition à contrôle fiscal

1

La conservation des données informatiques a, notamment pour objet leur réutilisation pour le contrôle des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, par la simple remise de fichiers dématérialisés et également par la réalisation de traitement informatiques complexes par le contribuable lui-même ou par l'administration.

Par application combinée des dispositions des [articles L102 B du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) et [54 du code général des impôts \(CGI\)](#), si l'original de chaque document obligatoire a été établi par un procédé informatique, ces documents informatiques immatériels doivent être conservés et présentés sur un support informatique.

10

S'agissant de modalités pratiques de réalisation des traitements informatiques prévues par l'[article L47 A du LPF](#), il appartient au contribuable de choisir la modalité pratique qu'il entend retenir pour mettre en œuvre le traitement informatique demandé par l'administration parmi les options suivantes :

- soit le contribuable autorise l'administration à effectuer le contrôle sur le matériel de l'entreprise ;
- 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 ;
- soit le contribuable demande que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise et il met alors à disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis au contrôle.

I. Représentation de la comptabilité par la remise d'une copie du fichier des écritures comptables

20

Le [I de l'article L47 A du LPF](#) prévoit que 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 l'[article A47 A-1 du LPF](#) .

30

Cette modalité de représentation de la comptabilité générale ne crée pas d'obligation supplémentaire pour le contribuable qui doit déjà, en vertu de l'[article L102 B du LPF](#) , conserver ces éléments sous forme dématérialisée.

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

40

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.

50

Cette mesure 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.

60

Cette situation reste bien évidemment sans incidence sur les garanties offertes au contribuable et ne modifie en rien les conditions du déroulement habituel de la vérification sur place. De même, l'existence du débat oral et contradictoire est préservée : si des erreurs ou des anomalies sont décelées dans le cadre de cette consultation, elles devront être débattues avec le contribuable, préalablement à tout rehaussement éventuel.

A. Contribuables concernés

70

La mesure concerne les entreprises qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés et font l'objet d'une vérification de comptabilité.

B. Données informatiques concernées

80

Le [I de l'article L47 A du LPF](#) limite le champ d'application de cette remise de fichiers à ceux qui concernent les écritures comptables telles qu'elles sont définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général.

Au sens de ces dispositions, les fichiers des écritures comptables regroupent l'ensemble des enregistrements informatiques qui constituent les écritures comptables de la comptabilité générale. L'enregistrement comptable informatique se définit comme une partie d'une écriture comptable comportant plusieurs données reliées logiquement entre elles précisant pour un seul montant, sa date de valeur, son origine, son compte d'affectation, son débit et son crédit et ses références à la pièce justificative.

90

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

C. Modalités de remise des fichiers

100

Lorsque le contribuable choisit de remettre au vérificateur une copie des fichiers des écritures comptables, il pourra 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, etc.).

110

Quelle que soit la modalité de remise des fichiers, ces fichiers devront être conformes aux normes fixées par l'[article A47 A-1 du LPF](#) .

120

La remise des fichiers sera formalisée par écrit sur un document remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable.

D. L'administration peut réaliser des opérations simples

130

Lorsque le contribuable a remis le fichier des écritures comptables, le vérificateur pourra, sans formalisme et sans recourir au dispositif prévu au [II de l'article L47 A du LPF](#), 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, etc.) qui lui permettent de s'assurer de la concordance des documents comptables avec les déclarations fiscales déposées par le contribuable ([LPF, art. L47 A, I](#)).

E. Restitution des copies transmises

140

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 sera formalisée par un document remis par le vérificateur et contre-signé 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 aurait été réalisée par copie sur un support fourni par l'administration (clé USB, disque dur externe, etc.), la restitution au contribuable des copies de fichiers sera réalisée au moyen d'un cédérom.

Conformément aux dispositions au [II de l'article L47 A du LPF](#), les agents de l'administration fiscale 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 utilisé par le contribuable ([LPF, art. L47 A, II, a](#)) ;
- soit par le contribuable lui-même qui effectue tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification ([LPF, art. L47 A, II, b](#)) ;
- soit par le vérificateur, hors de l'entreprise, après remise de copie des fichiers informatiques nécessaires par le contribuable ([LPF, art. L47 A, II, c](#)).

150

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 l'administration fiscale pour procéder au contrôle de comptabilité prévu à [l'article L13 du LPF](#), ne constituent pas des traitements, au sens du [II de l'article L47 A du LPF](#).

II. Modalités pratiques du contrôle des comptabilités informatisées

A. Accès à la comptabilité informatisée et formalisation écrite des demandes de traitement

160

1. 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).

170

Dans le cas où les informations, les données et les traitements prévus à [l'article L13 du LPF](#) seraient saisis, élaborés ou conservés par un tiers, l'entreprise vérifiée est tenue de les mettre ou faire tenir à disposition des agents de l'administration, afin qu'ils puissent exercer le contrôle dans les conditions prévues à [l'article L47 A du LPF](#) .

180

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).

190

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.

200

Dans l'hypothèse où des pièces justificatives sont constituées par des factures transmises par voie électronique au sens de [l'article 289 bis du CGI](#) et du [V de l'article 289 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 dans le respect des dispositions de [l'article L102 C du LPF](#) .

230

Conformément au [III de l'article R*102 C-1 du LPF](#), le contribuable s'assure que les factures et données détenues par lui-même ou en son nom et pour son compte, par un client ou par un tiers sont accessibles, en cas de contrôle, dans le meilleur délai, depuis son siège ou son principal établissement, quel que soit le lieu de détention de ces documents.

240

Une attention particulière doit être apportée lorsque ces documents sont conservés en dehors du territoire national.

En effet, le [I de l'article R*102 C-1 du LPF](#) précise 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 ayant une portée similaire à celle prévue par la [directive n° 2008/55/CE du Conseil du 26 mai 2008 \(qui a abrogé la directive n°76/308/CEE du 15 mars 1976\)](#)

concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances relatives à certaines cotisations, droits et taxes et autres mesures, par la [directive n° 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977](#) concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et le règlement CEE n° 218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA) et d'autre part, un droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation des données conservées.

2. Formalisation écrite des demandes de traitements informatiques

250

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.

260

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 ».

A 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 conclusions des marchés, les dates de commandes correspondantes avec les dates de facturation. ».

270

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.

La date de signature par le contribuable de ce courrier constitue, lorsqu'il exprime son choix pour que le vérificateur effectue la vérification sur le matériel de l'entreprise (option [a du II de l'article L47 A du LPF](#)) ou pour que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise (option [c du II de l'article L47 A du LPF](#)), le point de départ de la prorogation du délai de vérification sur place si l'entreprise est visée à l'article L52 du LPF (cf. III-C).

Si le contribuable choisit d'effectuer lui-même les traitements informatiques (option [b du II de l'article L47 A du LPF](#)), le point de départ de la prorogation du délai de vérification sur place si l'entreprise relève des dispositions de l'[article L52 du LPF](#) est constitué par la date à laquelle le vérificateur lui remet le détail des travaux à réaliser.

280

Chaque nouvelle demande de traitement fait l'objet d'une formalisation identique.

B. Mise en œuvre des modalités de remise et de restitution

290

Quand l'administration entend procéder à des traitements informatiques et intervient sur le fondement du [II de l'article L47 A du LPF](#) 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.

300

Le choix pour l'une des trois modalités du [II de l'article L47 A du LPF](#) , 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 l'administration.

310

La possibilité offerte à l'administration par la loi 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.

320

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 de l'administration, 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 normes définies à [l'article A47 A-1 du LPF](#) concernent des modalités de remise de fichiers à l'administration et non de conservation, cette dernière restant libre ;

- 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.

1. Traitements effectués par les vérificateurs sur le matériel de l'entreprise

330

Lorsque, en application du [a du II d l'article L47 A du LPF](#) , les agents effectuent la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable, ce dernier doit prendre toute mesure utile permettant la préservation de l'intégrité des données et la sécurité du matériel et des logiciels.

340

En outre, le contribuable doit mettre à la disposition des agents de l'administration 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.

2. Traitements effectués par l'entreprise

350

En application du [b du II de l'article L47 A du LPF](#) , le contribuable peut demander à effectuer lui-même tout ou partie des traitements nécessaires à la vérification.

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.

Si la demande ainsi formulée n'est pas acceptée par le contribuable, ce dernier doit par écrit et dans la limite du délai de réalisation accordé, proposer soit le recours aux autres modalités soit de nouvelles modalités dans le cadre du [II de l'article L47 A du LPF](#) sans pour autant porter atteinte au déroulement normal de la vérification.

360

Le contribuable qui choisit d'effectuer lui-même les traitements informatiques nécessaires à la vérification (option [b du II de l'article L47 A du LPF](#)), a l'obligation de remettre les résultats de la demande de traitement sous forme **dématérialisée** répondant aux normes définies à l'[article A47 A-1 du LPF](#) qui visent à simplifier les procédures d'échanges de fichiers entre l'administration et le contribuable.

370

L'administration doit dans ce cas préciser au contribuable le détail des travaux à réaliser en utilisant l'imprimé prévu à cet effet 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.

380

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).

3. Traitements effectués hors de l'entreprise

390

En application du [c du II de l'article L47 A du LPF](#), le contribuable peut demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition du vérificateur les copies des documents, données et traitements demandés par celui-ci pour mener à bien la vérification. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant aux normes fixées par l'[article A47 A-1 du LPF](#).

400

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.

410

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 du contribuable dans le cadre du débat oral et contradictoire : programmes, conditions d'exécution du ou des traitements et documentation informatique éventuellement créée à cet effet.

Au plus tard avant la mise en recouvrement, les copies sont restituées au contribuable.

En application de l'[article L47 A, alinéa 6 du LPF](#), l'administration ne conserve pas de copie des fichiers qui ont été transmis.

420

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

a. Remise des copies de fichiers lorsque le traitement n'est pas effectuée sur le matériel de l'entreprise

430

Dans ces situations, la remise des copies de fichiers peut être réalisée sur tous supports.

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. A défaut, la remise des fichiers pourra donc être réalisée sur d'autres supports (clé USB par exemple).

b. Lorsque le traitement n'est pas effectuée sur le matériel de l'entreprise, l'administration communique les résultats au contribuable

440

Afin d'améliorer l'information du contribuable et, en cas de rehaussements résultant des traitements effectués, pour faciliter sa réponse aux rehaussements proposés, il est prévu que 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 prévue à l'[article L57 du LPF](#).

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 du II de l'article L47 A du LPF](#)), 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.

c. Modalités de restitution des copies de fichiers lorsque le traitement n'est pas effectuée sur le matériel de l'entreprise

450

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 en l'absence de rehaussement après l'envoi de l'avis d'absence de rehaussement, les copies de ces fichiers.

460

Il est précisé que 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 devra être formalisée soit au moyen d'un document remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable soit par l'envoi d'un courrier recommandé avec accusé de réception.

470

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

480

Il est rappelé que 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 ré-appliquer les traitements initiaux, voire y intégrer de nouveaux traitements tenant compte des observations du contribuable.

III. Conséquences au regard de la procédure de rehaussement

A. Dispositions communes

490

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

500

La proposition de rectification visée à l'[article L57 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.

B. Comptabilité informatisée non régulière et/ou non probante

510

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 des [articles L55 et suivants 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.

520

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.

530

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).

540

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

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.

550

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).

560

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.

C. Délai sur place : prorogation du délai de trois mois

1. Portée de la mesure

570

L'[article L52 du LPF](#) limite les opérations de contrôle sur place à une période ne pouvant excéder trois mois pour :

- les entreprises industrielles et commerciales ou les contribuables se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes n'excède pas les limites prévues au [I de l'article 302 septies A du CGI](#) ;

- les contribuables se livrant à une activité agricole lorsque le montant n'excède pas la limite prévue au [b du II de l'article 69 du CGI](#).

580

En cas de mise en œuvre du [II de l'article L47 A du LPF](#) au cours du contrôle d'une société dont la durée de vérification sur place est limitée à trois mois, cette limitation est prorogée de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options prévues à cet article pour la réalisation du traitement et, respectivement selon l'option choisie, soit celle de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise, soit celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise à l'administration, soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'administration ([LPF, art. L52, III](#)).

590

Cette disposition qui vise à permettre le contrôle des comptabilités informatisées dans les plus petites entreprises, prolonge la durée de trois mois de vérification sur place pour les entreprises visées à l'[article L52 du LPF](#) du délai nécessaire à la réalisation des conditions permettant la mise en œuvre des traitements informatiques.

Cette mesure « neutralise » ainsi le délai incompressible nécessaire à la mise en œuvre des traitements informatiques et rend donc effective, lorsque l'administration souhaite mettre en œuvre des traitements informatiques à l'occasion du contrôle d'une entreprise visée à l'[article L52 du LPF](#), la durée de trois mois dont elle dispose pour réaliser la vérification sur place.

2. Les modalités de calcul du délai de prorogation

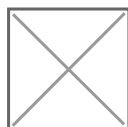
600

Les modalités de calcul du délai complémentaire diffèrent selon l'option choisie par le contribuable pour la mise en œuvre des traitements informatiques.

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

610

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.



620

Il est précisé qu'en cas de demandes de traitements multiples, la durée des opérations de vérification sur place est prorogée du cumul des délais déterminés pour chacune des demandes de traitements.

3. Exemples de décompte du délai

630

Un avis de vérification est adressé à une entreprise et fixe la première intervention le 24 janvier N. La durée de 3 mois expire en principe le 23 avril N.

Le service met en œuvre le [II de l'article L47 A du LPF](#) et de ce fait remet au contribuable la lettre lui précisant la nature de l'investigation envisagée et lui demandant de choisir l'option retenue.

La date d'option du contribuable pour une des modalités de mise en œuvre de [l'article L47 A du LPF](#) est le 30 janvier N.

640

Exemple 1 : Le contribuable choisit la première option (mise à disposition du matériel et des fichiers) et met à disposition le matériel et les fichiers dans l'entreprise le 6 février N.

La prorogation du délai est égale à la durée qui s'est écoulée entre le choix du contribuable, soit le 30 janvier N et la mise à disposition effective du matériel et des fichiers, soit le 6 février N.

Le délai de prorogation est donc de 6 jours, les jours de formalisation du choix et de mise à disposition du matériel étant exclus de ce délai.

Ainsi, l'échéance du délai de trois mois initialement prévue le 23 avril N sera prorogée de 6 jours, c'est-à-dire que les opérations de contrôle pourront avoir lieu jusqu'au 29 avril N.

Exemple 2 : Le contribuable choisit la troisième option (remise des fichiers au vérificateur) et remet les fichiers au vérificateur le 5 février N.

La prorogation du délai est égale à la durée qui s'est écoulée entre le choix fait par le contribuable, soit le 30 janvier N et la remise effective des copies de fichiers au service vérificateur le 5 février N, soit 5 jours, les jours de l'option et de la remise étant exclus du décompte.

Pour les besoins du contrôle, un nouveau traitement doit être mis en œuvre. Le contribuable choisit à nouveau l'option 3 et formalise son choix le 25 février N et remet les fichiers au vérificateur le 4 mars N.

La nouvelle prorogation du délai, consécutive à cette seconde demande, est égale à la durée qui s'est écoulée entre le choix fait par le contribuable, soit le 25 février N et la remise effective des copies de fichiers au service vérificateur le 4 mars N, soit 7 jours, les jours de l'option et de la remise étant exclus du décompte.

Le délai total de prorogation est, au final, égal à 12 jours (5 jours + 7 jours).

Ainsi, l'échéance du délai de trois mois initialement prévue le 23 avril N sera prorogée de 12 jours, les opérations de contrôle sur place pourront avoir lieu jusqu'au 5 mai N.

D. Opposition à contrôle fiscal

650

L'[article L74, 2ème alinéa du LPF](#) prévoit que les bases d'imposition sont évaluées d'office en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle des comptabilités informatisées, selon les modalités de l'[article L47 A du LPF](#).

660

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 visés au [deuxième alinéa de l'article L13 du LPF](#) ;
- 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.

670

Dans ces 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 traitements prévue par l'[article L47 A du LPF](#), dans des délais compatibles avec le contrôle.

680

La sanction spécifique prévue à l'[article 1732 du CGI](#) (majoration au taux de 100 %) a vocation à s'appliquer.