

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-COM-10-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

CF - Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude - Dispositions communes au droit de communication

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude

Titre 1 : Droit de communication

Chapitre 1 : Dispositions communes

1

Le présent chapitre traite successivement :

- de la distinction entre le droit de communication et le pouvoir de vérification (Section 1 - [BOI-CF-COM-10-10-10](#)) ;
- des modalités d'exercice du droit de communication (Section 2 - [BOI-CF-COM-10-10-20](#)) ;
- des délai et mode de conservation des documents (Section 3 - [BOI-CF-COM-10-10-30](#)) ;
- du remboursement de frais aux contribuables soumis au droit de communication (Section 4 - [BOI-CF-COM-10-10-40](#)).

La partie portant sur les sanctions applicables en cas d'infraction est traitée au [BOI-CF-INF](#).

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-COM-10-10-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

CF - Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude - Distinction entre droit de communication et pouvoir de vérification

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude

Titre 1 : Droit de communication

Chapitre 1 : Dispositions communes

Section 1 : Distinction entre droit de communication et pouvoir de vérification

Sommaire :

I. Intérêt de la distinction

II. Définition du droit de communication et du pouvoir de vérification

A. Définition du droit de communication

B. Définition du pouvoir de vérification

1. Vérification de comptabilité

2. Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)

III. Règles à respecter pour exercer le droit de communication

IV. Jurisprudence relative au droit de communication

I. Intérêt de la distinction

1

Le système fiscal français repose, pour l'essentiel, sur les déclarations souscrites par les contribuables que l'administration fiscale vérifie en se fondant sur les pouvoirs qui lui sont conférés par la loi. Lorsqu'elle vérifie la situation fiscale d'un contribuable soumis, au plan fiscal, à des obligations comptables, l'administration doit pouvoir accéder à l'ensemble des documents détenus par ledit contribuable. Elle tient notamment des [articles 50-0, 54, 98 du code général des impôts \(CGI\)](#), du [4 de l'article 102 ter du CGI](#) et du [4° du I de l'article 286 du même code](#), le droit de se faire représenter par le contribuable lesdits documents et de procéder à leur vérification.

10

Le droit de communication résultant des dispositions de l'[article L85 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) a une portée encore plus étendue que le pouvoir de vérification puisqu'il permet non seulement de prendre connaissance des documents comptables d'un contribuable, mais également de recueillir auprès de tiers tous renseignements permettant de recouper, et ainsi de vérifier, les déclarations déposées par le contribuable lui-même.

Ces prérogatives de l'administration apparaissent très voisines puisqu'elles permettent l'une et l'autre de contrôler l'assiette de l'impôt. Il importe cependant de les distinguer de manière très précise car elles obéissent toutes deux à des règles de forme profondément différentes.

20

En l'absence de toute disposition législative ou réglementaire, le droit de communication peut s'exercer sans formalité particulière (cf. [BOI-CF-COM-10-10-20](#)).

30

Au contraire, l'exercice du pouvoir de vérification obéit à des règles strictes énoncées dans différents articles du livre des procédures fiscales, notamment dans les [articles L47 et L52 du LPF](#). L'[article L47 du LPF](#) prévoit que tout contribuable doit être informé au moyen d'un avis de vérification que l'administration envisage de procéder à une vérification et qu'il a la possibilité de se faire assister par un conseil de son choix. Par ailleurs, sous réserve des exclusions prévues à l'[article L52 A du LPF](#) (cf. [BOI-CF-PGR-20-30-I-B](#)), l'[article L52 du LPF](#) limite la durée de la vérification sur place de la comptabilité de certaines entreprises à trois mois. Le non-respect de ces dispositions entraîne la nullité de la procédure ou de l'imposition établie.

40

Les garanties ainsi accordées aux contribuables qui font l'objet de vérification et les sanctions qu'encourt l'administration pour inobservation éventuelle des obligations corrélatives qui lui incombent mettent en évidence l'importance de la distinction à opérer entre une vérification (vérification de comptabilité ou examen contradictoire de la situation fiscale personnelle) et le simple exercice du droit de communication.

50

En effet, les agents de l'administration sont fréquemment amenés, en usant de leur droit général de communication, à effectuer des interventions sur place sans pour autant procéder à une vérification. Il en est ainsi notamment lorsque des agents réunissent des renseignements utiles à la vérification d'un tiers : interventions chez les créiteurs ou débiteurs du redevable vérifié, recoupements, relevés des comptes en banque, etc. Le fait que ces renseignements puissent, dans certains cas, servir ultérieurement à la vérification du redevable chez qui ils sont recherchés ne suffit pas à leur donner le caractère de premier acte de la vérification, dès lors que celle-ci reste éventuelle au moment de la recherche du renseignement et nécessiterait, si elle était entreprise, une série nouvelle d'opérations qui obéiraient, en ce qui les concerne, aux formes strictes que les textes ont imposées aux vérifications.

60

En conséquence, le champ d'application des articles déjà cités ([LPF, art. L47 et L52](#)) est limité aux vérifications proprement dites. En sont donc exclues les recherches de renseignements effectuées, soit systématiquement, soit à l'occasion de la vérification.

70

En d'autres termes, il doit être nettement entendu que l'exercice du droit de communication résultant des dispositions de l'[article L85 du LPF](#) est indépendant de celui du droit de vérification des déclarations. Toute autre solution entraînerait la conséquence, manifestement contraire à la volonté du législateur, que la recherche sur place du moindre renseignement priverait l'administration de la possibilité de procéder ultérieurement à la vérification de la comptabilité ou de la situation fiscale du

contribuable, tout au moins au regard des impôts, taxes et périodes sur lesquels a porté la recherche en question.

80

Il convient donc de définir avec précision le sens à donner aux expressions « vérification » d'une part, « exercice du droit de communication » d'autre part, étant indiqué que le Conseil d'État qualifie, en cas de doute, les interventions de l'administration auprès des contribuables en fonction de leurs caractéristiques réelles et non de leur apparence.

II. Définition du droit de communication et du pouvoir de vérification

A. Définition du droit de communication

90

Il est rappelé que le droit de communication est le droit reconnu à l'administration des finances publiques de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers (entreprises privées, administrations, établissements et organismes divers, etc.). Les renseignements recueillis peuvent être utilisés pour l'assiette et le contrôle de tous impôts et taxes à la charge, soit de la personne physique ou morale auprès de laquelle ce droit est exercé, soit de tiers à cette personne, sans qu'il en découle toutefois directement l'établissement d'impositions supplémentaires.

Ce droit a une portée plus étendue que le pouvoir de vérification puisqu'il permet non seulement de prendre connaissance des documents comptables d'un contribuable, mais également de recueillir auprès de tiers tous renseignements permettant de recouper, et ainsi de vérifier, les déclarations déposées par le contribuable lui-même.

Toutefois, le droit de communication est d'application moins formaliste que le pouvoir de vérification.

S'agissant des [articles L83 à L95 du LPF](#), le droit de communication peut également être exercé par les agents des administrations chargés du recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le code général des impôts.

Il a été étendu par l'[article 90 de la loi de finances pour 1987](#) au recouvrement des amendes et condamnations pécuniaires qui ne sont pas de nature fiscale.

Cette dernière disposition, prise au profit des seuls comptables de la Direction générale des finances publiques, vise les contraventions de voirie.

Le droit de communication est réglementé par les [articles L81 et suivants du LPF](#).

B. Définition du pouvoir de vérification

100

Il faut distinguer la vérification de comptabilité et l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (cf. [BOI-CF-DG-40-20-II-A et B](#)).

1. Vérification de comptabilité

110

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise (individuelle ou instituée sous forme de société ou d'une personne morale de droit public qui serait passible de l'impôt sur les sociétés ou soumise à la TVA) et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les rehaussements nécessaires, qu'il s'agisse de revenus catégoriels

soumis à l'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxes sur le chiffre d'affaires ou de droits d'enregistrement.

2. Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)

120

L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable s'entend des opérations de contrôle comportant la recherche d'une cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés au titre de l'impôt sur le revenu, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie dont a pu disposer le contribuable et les autres membres de son foyer fiscal. Elle a pour but de vérifier la sincérité des déclarations du revenu global au titre de l'impôt sur le revenu.

III. Règles à respecter pour exercer le droit de communication

130

Les recherches effectuées dans la comptabilité d'un contribuable et qui aboutissent à la collecte de renseignements qui seront utilisés non pas pour la vérification de ce contribuable mais pour la vérification de tiers ne doivent pas poser, en principe, de difficultés d'application. Mais la situation n'est pas aussi nette lorsque, par la simple consultation de la comptabilité du contribuable auprès duquel il exerce son droit de communication, l'agent qui effectue le recoupement est amené à constater ou même à présumer des erreurs, des omissions ou des dissimulations dans les déclarations souscrites par ce même contribuable. Dans cette hypothèse, en effet, si l'irrégularité constatée ou présumée est directement exploitée soit par ledit agent, soit même par un autre agent (vérificateur dépendant d'une brigade de vérifications générales, par exemple), le contribuable serait en droit de contester le bien-fondé des suppléments d'imposition mis à sa charge. Il lui suffirait pour cela de faire valoir que le rehaussement effectué résulte exclusivement du fait que le défaut de sincérité des déclarations souscrites n'a été découvert que par comparaison de ces déclarations avec ses écritures comptables et que, dans ces conditions, sa comptabilité a fait l'objet non d'un recoupement mais d'une vérification de comptabilité pour laquelle il n'a pas bénéficié des garanties prévues par la loi.

140

Dans ces conditions, toute intervention auprès d'un contribuable ou d'un assujetti en vue, soit de collecter des renseignements, soit de s'assurer de l'exactitude de renseignements déjà recueillis, doit impérativement obéir aux règles suivantes :

- il convient d'adresser ou de remettre un avis de passage au contribuable afin de lever toute ambiguïté sur la nature de l'intervention dont il est l'objet (cf. [BOI-CF-COM-10-10-20](#)) ;
- le droit de communication doit être limité au relevé passif d'écritures comptables ou à la copie de documents ;
- l'agent qui intervient doit s'abstenir de tout examen critique de la comptabilité (recherche de la sincérité, de l'exactitude des écritures comptables ou de leur caractère probant notamment par évaluation du bénéfice brut réel résultant de la comparaison des prix de vente affichés ou pratiqués avec les prix d'achat correspondants, évaluation matérielle des immobilisations, des stocks de matières premières, de marchandises, etc.) et d'apposer tout visa, observation, mention de date sur les livres ou documents qui lui sont présentés ;
- lorsque le service procède à des recoupements, il y a lieu de considérer que leur mise en œuvre doit répondre aux critères fixés tant par la jurisprudence que par la doctrine administrative : les recherches à opérer dans la comptabilité du contribuable doivent en conséquence être menées dans le strict respect des conditions d'exercice du droit de communication.

150

Ces recoupements doivent notamment revêtir un caractère ponctuel. L'agent qui intervient doit procéder par sondage ; l'examen de l'ensemble des documents comptables sur la totalité de la période

non prescrite est rigoureusement proscrit. Pratiquement, cet examen ne concernera qu'un nombre restreint de documents ou d'écritures comptables.

Le caractère ponctuel de la recherche doit ressortir de la rédaction de l'avis de passage. Il convient d'y préciser les dispositions légales en application desquelles est exercé le droit de communication, la période ainsi que les documents sur lesquels porte l'intervention.

IV. Jurisprudence relative au droit de communication

160

Le Conseil d'État a jugé, postérieurement à l'arrêt «Football-Club de Strasbourg» (CE, arrêt du 13 mars 1967, n° 62338, RJCD, 1^{re} partie, p. 75) que l'inspecteur des impôts qui, en vertu des dispositions de l'article 1991 du CGI, s'est fait communiquer des pièces comptables et a procédé à un examen rapide de ces pièces en présence du contribuable ne peut être considéré comme ayant procédé à un début de vérification alors, au surplus, qu'une procédure régulière de vérification a été mise en œuvre ultérieurement (CE, arrêt du 6 mars 1968, req. n° 71446, RJCD 1968, 1^{re} partie, p. 62).

Remarque : Arrêt rendu sous l'empire de l'article 1991 du CGI qui a été remplacé par l'article L85 du LPF.

170

Lorsque, saisie d'un différend concernant l'évaluation du bénéfice assigné à une entreprise à la suite d'une vérification de comptabilité, la commission départementale des impôts a ordonné – comme elle en a le pouvoir – un supplément d'instruction aux fins que lui soient précisés les éléments de comparaison retenus en l'espèce par le service, l'enquête ainsi effectuée par l'administration et qui a eu pour objet la consultation, aux sièges de l'entreprise en cause et des autres entreprises choisies comme terme de comparaison, de certains documents comptables et statistiques, doit être regardée comme ayant le caractère, non d'une nouvelle vérification des écritures comptables au sens de l'article 1649 septies B du CGI, mais d'une simple communication de pièces au sens de l'article 1991 du CGI. L'entreprise dont il s'agit n'est dès lors pas fondée à soutenir que l'avis de la commission, basé sur les résultats du supplément d'instruction, a été rendu sur une procédure irrégulière (CE, arrêt du 8 mai 1968, req. n° 71777, RJCD 1968, 1^{re} partie, p. 124).

Remarque : L'article 1649 septies B du CGI transféré sous l'article L51 du LPF.

180

Dans un arrêt du 18 mars 1981 (n° 17336 et n° 17337), le Conseil d'État, après avoir rappelé qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne s'oppose à ce que l'administration exerce son droit de communication préalablement à la mise en œuvre de la procédure de vérification, a précisé que, dans le cadre de ce droit, le service était fondé à demander au contribuable de lui fournir la liste de ses clients et de ses fournisseurs et à se faire présenter les documents comptables de l'intéressé, puis à opérer des recoupements entre ces différents éléments (le service ne s'était fait présenter, en l'espèce qu'une copie des documents comptables annexés aux déclarations de résultats ; cf. également arrêt du 3 décembre 1982, req. n° 19735).

- l'agent qui intervient doit s'abstenir de tout examen critique de la comptabilité (recherche de la sincérité, de l'exactitude des écritures comptables ou de leur caractère probant notamment par évaluation du bénéfice brut réel résultant de la comparaison des prix de vente affichés ou pratiqués avec les prix d'achat correspondants, évaluation matérielle des immobilisations, des stocks de matières premières, de marchandises, etc.) et d'apposer tout visa, observation, mention de date sur les livres ou documents qui lui sont présentés ;

- lorsque le service procède à des recoupements, il y a lieu de considérer que leur mise en œuvre doit répondre aux critères fixés tant par la jurisprudence que par la doctrine administrative : les recherches à opérer dans la comptabilité du contribuable doivent en conséquence être menées dans le strict respect des conditions d'exercice du droit de communication.

190

Ces recoupements doivent notamment revêtir un caractère ponctuel. L'agent qui intervient doit procéder par sondage ; l'examen de l'ensemble des documents comptables sur la totalité de la période non prescrite est rigoureusement proscrit. Pratiquement, cet examen ne concernera qu'un nombre restreint de documents ou d'écritures comptables.

Le caractère ponctuel de la recherche doit ressortir de la rédaction de l'avis de passage. Il convient d'y préciser les dispositions légales en application desquelles est exercé le droit de communication, la période ainsi que les documents sur lesquels porte l'intervention.

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-COM-10-10-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

CF - Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude - Modalités d'exercice du droit de communication

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude

Titre 1 : Droit de communication

Chapitre 1 : Dispositions communes

Section 2 : Modalités d'exercice du droit de communication

Sommaire :

I. Agents qualifiés pour exercer le droit de communication

A. Agents de la Direction générale des finances publiques

1. Qualification razione personnae

2. Qualification razione materiae

3. Qualification razione loci

B. Comptables de la Direction générale des finances publiques

II. Lieux et heures d'exercice du droit de communication

III. Formalités à remplir pour faire usage du droit de communication

IV. Période sur laquelle porte le droit de communication

I. Agents qualifiés pour exercer le droit de communication

1

Le droit de communication peut être exercé par les agents des finances publiques et par les agents chargés du recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le code général des impôts (CGI).

A. Agents de la Direction générale des finances publiques

1. Qualification *ratione personae*

10

Le droit de communication défini à l'[article L81 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) est exercé par les fonctionnaires titulaires ou stagiaires.

Dans la pratique, il conviendra toutefois de réserver l'exercice du droit de communication aux agents des catégories A, B ou C munis de leur commission d'emploi, de façon que ces agents puissent justifier éventuellement de leur qualité auprès de la personne chez laquelle ils interviennent.

2. Qualification *ratione materiae*

20

Conformément à l'[article R*81-2 du LPF](#), les fonctionnaires qui ont compétence pour procéder au contrôle d'une déclaration de revenu global ou à la vérification de la situation fiscale d'une exploitation ou d'une entreprise ou d'un contribuable exerçant une activité professionnelle, peuvent, pour les besoins de ce contrôle ou de cette vérification, exercer le droit de communication à l'égard de toute personne ou organisme soumis à l'exercice de ce droit.

En pratique, cette disposition concerne en priorité les vérificateurs dans le cadre des contrôles en cours.

3. Qualification *ratione loci*

30

Aux termes de l'[article R*81-1 du LPF](#), les agents des finances publiques peuvent exercer le droit de communication soit dans l'ensemble de la région où est situé le service auquel ils sont affectés, soit, lorsqu'il est plus étendu, dans le ressort territorial de ce service.

Le tableau ci-après détermine les compétences *ratione loci* des divers services appelés à effectuer des tâches de contrôle fiscal.

compétences *ratione loci*

| Désignation des directions d'affectation des agents | Compétence <i>ratione loci</i> |
|---|--|
| Direction nationale d'enquêtes fiscales | Territoire national (y compris les départements d'outre-mer) |
| Direction nationale des vérifications de situations fiscales | Territoire national (y compris les départements d'outre-mer) |
| Direction des vérifications nationales et internationales | Territoire national (y compris les départements d'outre-mer) |
| Direction des résidents à l'étranger et des services généraux | Territoire national (y compris les départements d'outre-mer) |
| Direction de contrôle fiscal | Circonscription comprenant plusieurs départements (cas particulier de la région Ile-de-France) |
| Direction régionale des finances publiques, Direction départementale des finances publiques | Circonscription régionale |

Remarque : La compétence des agents des DDFIP est, depuis le [décret n° 2004-501](#), régionale et non plus départementale.

Toutefois, les agents des directions de contrôle fiscal sont compétents, sur l'ensemble du territoire national, pour exercer le droit de communication en vue de recueillir des renseignements destinés au contrôle de la situation fiscale :

- des entreprises qui appartiennent à un même groupe d'intérêts que les entreprises industrielles et commerciales de toute nature juridique dont le siège ou le principal établissement est situé dans leur ressort, tel qu'il est défini au tableau ci-dessus. L'appartenance à un même groupe d'intérêt correspond notamment à l'une des situations suivantes :

- une entreprise est susceptible de distribuer à l'autre des produits pouvant bénéficier du régime fiscal prévu à l'[article 216 du CGI](#) ,
 - une entreprise possède dans l'autre, en droit ou en fait, directement ou par personnes subordonnées ou interposées, soit un pouvoir de décision, soit une part prépondérante dans le capital, soit la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou d'actionnaires,
 - une entreprise acheteuse ou bénéficiaire de prestations de services, directement ou par personne subordonnées ou interposées, prend en charge tout ou partie des frais qui auraient dû être exposés par l'entreprise vendeuse ou prestataire de services, ou consent à celle-ci des avantages quelconques de nature à provoquer une réduction du prix des objets vendus ou des services rendus ;
- des dirigeants des entreprises vérifiées et de toute personne subordonnée ou interposée. Sont considérés, sauf preuve contraire, comme dirigeants des entreprises vérifiées ou comme personnes subordonnées ou interposées :
- les propriétaires, les gérants et administrateurs, les directeurs et les personnes qui, exerçant des activités non commerciales, prêtent à ces entreprises un concours exclusif et permanent,
 - les autres entreprises appartenant à un même groupe d'intérêts que l'une des entreprises considérées,
 - toute personne susceptible d'avoir des relations d'intérêts, directes ou indirectes, avec l'une des entreprises vérifiées.

B. Comptables de la Direction générale des finances publiques

40

Le droit de communication, en ce qui concerne les documents mentionnés aux [articles L83 du LPF à L95 du LPF](#), est étendu au profit des agents des administrations chargés du recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le code général des impôts ([CGI, art. 81, 3ème alinéa](#)).

L'exercice de ce droit a pour but de permettre aux agents chargés du recouvrement de procéder, en priorité, à la recherche du redevable reliquataire et de ses débiteurs et à la prise de garanties à son encontre.

S'agissant du réseau comptable de la Direction générale des finances publiques, les agents habilités à exercer ce droit peuvent agir soit dans le département où ils exercent leurs fonctions, soit lorsqu'il est plus étendu dans le ressort territorial du service auquel ils sont affectés.

II. Lieux et heures d'exercice du droit de communication

50

À l'exception de la procédure de communication spontanée aux services fiscaux de certains documents par les personnes visées aux [articles L82 C du LPF](#) et [L97 à L102 A du LPF](#) (cf. [BOI-CF-COM-10-50](#) et [BOI-CF-COM-10-70](#)), le droit de communication s'exerce à l'initiative du service et permet à l'administration fiscale de prendre connaissance sur place, et éventuellement copie, des documents concernés.

Remarque : L'[article L83 A du LPF](#) institue également un dispositif d'échange spontané d'informations entre les agents de la Direction générale des finances publiques et ceux de la Direction générale des douanes et droits indirects. Ces dispositions sont commentées au [BOI-CF-COM-10-70-I-C § 80 à 100](#).

L'expression « sur place » doit s'entendre, pour les entreprises, du siège de la direction et, plus généralement, des lieux où sont effectivement détenus les documents soumis au droit de communication.

60

Cette règle ne souffre qu'une exception, en ce qui concerne les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui doivent tenir à la disposition des agents des finances publiques les documents visés à l'[article R*85-1 du LPF](#) à leur lieu d'imposition.

À cet égard, l'[article 218 A-1 du CGI](#) pose le principe suivant lequel l'impôt sur les sociétés est établi au lieu du principal établissement de la personne morale. Mais il apporte à ce principe un correctif. Il donne en effet à l'administration la faculté de désigner comme lieu d'imposition :

- soit celui où est assurée la direction effective de la société ;
- soit celui de son siège social.

Ainsi, le droit de communication pourra valablement être exercé, suivant le cas, au lieu de la direction effective ou du siège social, ou encore du principal établissement.

L'[article 218 A-2 du CGI](#) précise, par ailleurs, que le lieu d'imposition des personnes morales exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur siège social, est fixé par l'[article 23 ter de l'annexe IV au CGI](#).

Cas particulier des registres permettant le suivi des déplacements de biens.

Ces registres, dont la tenue est rendue obligatoire par l'[article 286 quater du CGI](#), sont conservés dans chaque établissement, lieu de dépôt ou lieu de stockage des biens, matériaux ou produits transformés ([CGI, ann. IV, art. 41 quater](#)). Ainsi, pour une même entreprise, plusieurs registres de même nature peuvent être tenus en des lieux différents. Le droit de communication, prévu à l'[article L96 B du LPF](#), peut, en conséquence, être exercé par les agents des finances publiques dans chacun de ces lieux, dans les limites *ratione loci* de leur compétence.

Remarque : La présentation des registres que doivent tenir les personnes titulaires de l'autorisation d'ouverture d'un entrepôt fiscal ([CGI, art. 277 A](#)) est effectué dans les locaux de l'entreprise.

Cas particulier des factures transmises par voie télématique.

Les entreprises qui utilisent un système de télé-transmission des factures doivent, à la demande de l'administration, restituer les informations émises ou reçues en langage clair ([CGI, art. 289 bis](#)). Le système de dématérialisation doit, en outre, permettre aux entreprises de répondre à des demandes sélectives de l'administration.

La restitution doit être effectuée au lieu où est tenue la comptabilité et, si besoin est, au siège du principal établissement ou dans les succursales et agences ([CGI, art. 286-I-4°](#)).

Le mode d'échange des informations ne modifie en rien les modalités d'exercice et l'étendue du droit de communication dont dispose l'administration fiscale.

Ainsi, si la conservation des données est effectuée dans un lieu autre que celui où est tenue la comptabilité, les informations sont restituées dans les conditions susvisées.

70

Les agents des finances publiques ne peuvent pas exiger le déplacement des documents comptables. Il leur appartient soit de se déplacer eux-mêmes dans les limites *ratione loci* de leur compétence (cf. [I-A-3](#)), soit de provoquer la recherche des renseignements par un agent du lieu où se trouvent les documents sur lesquels doit s'exercer le droit de communication.

Le droit de communication s'exerce normalement au cours des heures de service, sans limitation du temps pendant lequel l'agent de l'administration peut rester sur place.

Chez les personnes visées à l'[article L92 du LPF](#), les communications ne peuvent être exigées les jours de fermeture des bureaux.

En règle générale, les agents doivent veiller à exercer le droit de communication pendant les heures d'activité du contribuable.

III. Formalités à remplir pour faire usage du droit de communication

80

Bien qu'aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration l'obligation de prévenir de son intention d'user du droit de communication, il convient d'adresser aux contribuables, afin qu'aucun doute n'existe dans leur esprit sur la nature de l'intervention sur place dont ils sont l'objet, un avis de passage n° 3925. En cas d'intervention inopinée, l'avis de passage est remis, dès le début des opérations, au redevable ou à son représentant qui en accuse réception sur la copie conservée par le service.

Les agents chargés du recouvrement adressent aux contribuables un avis de passage n° 3925 bis.

IV. Période sur laquelle porte le droit de communication

90

Aucune disposition législative ou réglementaire ne définit la période sur laquelle le droit de communication peut être exercé. Dans l'hypothèse où ils auront été conservés au-delà de la période de six ans prévue à l'article L102 B du LPF (cf. BOI-CF-COM-10-10-30), les livres et documents divers auxquels s'applique le droit de communication peuvent donc être consultés par le service.

En fait, le droit de communication ayant pour finalité l'examen de situations fiscales ou le recouvrement de l'impôt, la période sur laquelle il porte coïncide généralement :

- avec celle sur laquelle s'exerce le droit de répétition de l'administration ;
- avec celle pendant laquelle le service peut exercer l'action en recouvrement.

Le troisième alinéa de l'ancien article 2002 du CGI prévoit que le droit de communication auprès des entreprises privées s'étend aux livres de comptabilité et pièces annexes de l'exercice courant.

Cette disposition a pour origine l'article 30 de la loi n° 45-0195 du 31 décembre 1945 modifié par l'article 37 de la loi n° 46-2914 du 23 décembre 1946. Bien que non reprise dans la nouvelle codification du livre des procédures fiscales, cette disposition qui n'est pas abrogée doit être rappelée aux services.

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-COM-10-10-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

CF - Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude - Délai et mode de conservation des documents

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude

Titre 1 : Droit de communication

Chapitre 1 : Dispositions communes

Section 3 : Délai et mode de conservation des documents

Sommaire :

I. Délai de conservation des documents

II. Mode de conservation des documents

A. Obligations en matière de conservation

1. Principes généraux sur l'obligation de conservation des documents

2. Conservation des factures transmises par voie électronique et sécurisées au moyen d'une signature électronique

3. Conservation des factures dématérialisées

4. Restitution

5. Sanctions

B. Obligations en matière de stockage

1. Factures papier

2. Factures transmises par voie électronique

3. Accès aux factures

4. Déclaration du lieu de stockage

III. Cas particulier du « double original » des factures de ventes créées sous forme informatique et transmises sur support papier

A. Factures concernées

B. Conditions de conservation

1. Constitution du fichier à conserver

2. Enregistrement du fichier destiné à être conservé

a. Date d'enregistrement

b. Modalités d'enregistrement

3. Conservation et le stockage du fichier

- IV. Articulation de la législation sur le droit de communication et de la loi informatique et libertés
- A. Rappel des dispositions générales de la loi informatique et libertés
 - B. Droit d'accès des agents des finances publiques
 - 1. Principe
 - 2. Modalités

I. Délai de conservation des documents

1

Le délai général de conservation de six ans, mentionné au [1er alinéa de l'article L102 B du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), s'applique aux livres, registres, documents ou pièces auxquels l'administration a accès pour procéder au contrôle des déclarations et des comptabilités des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables.

Il s'applique également, pour ces mêmes documents et ceux mentionnés aux [articles L83 à L96 A du LPF](#), dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu à l'[article L81 du LPF](#).

Le délai de six ans court à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

Remarque : Il est admis que les exploitants de spectacles ne conservent les coupons de contrôle et les souches des billets d'entrée utilisés que pendant un délai d'un an à compter de leur utilisation (cf. [BOI-TVA-DECLA-20-30-20-30](#)).

10

Les factures transmises par voie électronique dans les conditions prévues aux [articles 289-V et 289 bis du code général des impôts \(CGI\)](#) tiennent lieu de facture d'origine pour l'application des [articles 286 et 289 du CGI](#). Elles doivent donc être conservées dans leur format original dans les délais et conditions prévus par l'[article L102 B du LPF](#), c'est-à-dire :

- sur support informatique pendant une durée au moins égale au délai du droit de reprise prévu au [1er alinéa de l'article L169 du LPF](#) ;
- sur tout support au choix de l'entreprise pendant les trois années suivantes.

Remarque : Lorsque, durant le délai prévu à l'[article L102 B du LPF](#), l'environnement matériel ou logiciel est modifié, le contribuable doit assurer la conversion et la compatibilité des fichiers avec les matériels existants lors du contrôle.

20

Par ailleurs, le [3e alinéa du I de l'article L102 B du LPF](#), prévoit que les pièces justificatives d'origine relatives à des opérations ouvrant droit à une déduction en matière de taxes sur le chiffre d'affaires doivent être conservées pendant le même délai de six ans.

30

Lorsque les entreprises échangent leurs factures par voie électronique, celles-ci étant considérées comme des factures d'origine sous réserve du respect des conditions énoncées par l'[article 289 bis du CGI](#), le délai prévu au [2e alinéa du I de l'article L102 B du LPF](#) est applicable au support informatique sur lequel sont conservés les messages-factures (cf. [BOI-TVA-DECLA-30-20-30](#)).

40

Les modalités et les délais de conservation prévus à l'[article L102 B du LPF](#) sont également applicables aux informations contenues dans les registres mentionnés à l'[article 286 quater du CGI \(CGI, ann. IV, art. 41 quater\)](#).

50

Les documents nécessaires à l'établissement de la déclaration d'échanges de biens doivent être conservés par les assujettis pendant un délai de six ans à compter de la date de l'opération faisant l'objet de cette déclaration ([CGI, art. 289 C-4](#) ; cf. [BOI-TVA-DECLA-20-20-40](#)).

II. Mode de conservation des documents

A. Obligations en matière de conservation

1. Principes généraux sur l'obligation de conservation des documents

60

Les copies de lettres, de factures ou de documents en tenant lieu établies par les entreprises à l'appui de leurs ventes peuvent être archivées sur microfilms ou sur bandes magnétiques, à la condition toutefois que toutes facilités soient mises à la disposition des agents de l'administration pour leur permettre de consulter, sans cause d'erreur ni perte de temps, notamment au moyen d'un appareil de lecture, les documents en question et s'il y a lieu, de reconstituer l'original ou d'en prendre copie.

En ce qui concerne les autres documents qui doivent être représentés à toute réquisition des agents des finances publiques, l'administration fiscale ne peut que s'en tenir aux obligations prévues par les textes régissant la matière et desquels il résulte que ces documents doivent être conservés dans leur forme originale (réponse à M. Deliaune, député, JO, déb. AN du 17 janvier 1970, p. 123 et 124).

L'article 1348 du code civil prévoit toutefois l'assimilation à l'original d'une copie dont celui qui s'en prévaut pourra établir qu'elle est la reproduction fidèle et durable.

Cependant, le 3° du I de l'article 286 du CGI et le 3e alinéa du I de l'article L102 B du LPF confirment que les pièces justificatives relatives à des opérations ouvrant droit, du point de vue fiscal, à une déduction en matière de taxes sur le chiffre d'affaires doivent être conservées en original pendant six ans.

70

Compte tenu de l'ensemble de ces dispositions, la conservation des documents comptables justificatifs et de tous autres visés à l'article L102 B du LPF s'effectue de la manière suivante :

- en original pour les pièces justificatives d'un droit à déduction en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et notamment pour les factures d'achat ;
- en original ou en copie qui en est la reproduction fidèle et durable pour les autres documents justificatifs, notamment les copies des factures de vente.

2. Conservation des factures transmises par voie électronique et sécurisées au moyen d'une signature électronique

80

Les factures transmises par voie électronique et sécurisées au moyen d'une signature électronique doivent être conservées dans leur format original.

L'impression sur papier d'une facture transmise par ce moyen ne constitue pas une facture d'origine. Il n'est donc ni suffisant, ni nécessaire, d'un point de vue réglementaire, de procéder systématiquement à l'impression puis à l'archivage de ces factures sur support papier.

90

Le I de l'article 96 F de l'annexe III au CGI prévoit que les factures, la signature électronique à laquelle elles sont liées ainsi que le certificat électronique attaché aux données de vérification de la signature électronique, doivent être conservés dans leur contenu originel par l'entreprise chargée de s'assurer qu'une facture est émise et par l'entreprise destinataire de ces factures dans les conditions et les délais fixés par l'article L102 B du LPF.

100

L'article 298 sexdecies F du CGI prévoit un régime spécial de TVA à l'égard des personnes qui fournissent certains services par voie électronique. Ce régime spécial prévoit notamment la tenue d'un registre spécial des opérations relevant dudit régime spécial. Ce registre devra être conservé pendant dix ans à compter du 31 décembre de l'année de l'opération (LPF, art. L102 B-I).

3. Conservation des factures dématérialisées

110

En application des dispositions de l'article 289 bis du CGI, les informations émises et reçues doivent être conservées dans leur contenu originel. Elles doivent être conservées pendant le délai de six ans prévu à l'article L102 B du LPF. Le support informatique sur lequel sont conservés les messages factures doit être alimenté automatiquement par le système des informations qui en sont directement issues. L'obligation de conservation porte sur l'intégralité du message émis ou reçu, y compris les mentions non obligatoires

120

Lorsque la station de dématérialisation est gérée par un prestataire de services, la conservation dans leur contenu originel des informations émises ou reçues doit être assurée séparément pour chaque société dématérialisant ses factures. En conséquence, un archivage commun des factures, contenant des informations relatives à plusieurs sociétés, ne serait pas conforme aux textes.

La liste récapitulative et le fichier des partenaires doivent être conservés dans les mêmes conditions.

4. Restitution

130

Aux termes de l'article 289 bis du CGI et du I de l'article 96 F de l'annexe III au même code, les informations émises ou reçues par voie électronique doivent être identiques.

Ces dispositions prévoient par ailleurs que, sur demande de l'administration, le contenu des messages factures est restitué en langage clair par l'entreprise chargée de s'assurer qu'une facture est délivrée, quelle que soit la personne qui a matériellement émis les messages en son nom et pour son compte.

140

Il doit en outre être restitué en langage clair par l'entreprise destinataire de ces factures, quelle que soit la personne qui les a reçues en son nom et pour son compte.

La restitution porte sur l'ensemble des informations contenues dans le message facture, qu'elles soient obligatoires ou facultatives.

150

La restitution d'un message facture en langage clair consiste à restituer le message dans un format habituellement admis par les usages commerciaux.

Le système de transmission utilisé doit permettre à l'entreprise de répondre à des demandes sélectives de l'administration.

160

Si l'administration le demande, la restitution des informations est effectuée sur support papier.

170

L'obligation de restitution ne porte que sur quelques factures ou séries de factures expressément demandées par l'administration. Elle ne présente donc pas de caractère systématique.

5. Sanctions

180

L'utilisation d'un système de transmission des factures par voie électronique en application du [V de l'article 289 du CGI](#) et de [l'article 289 bis du même code](#) impose aux entreprises des obligations en matière de conservation des fichiers informatiques. Le défaut de conservation constaté par les agents de l'administration, qu'il soit total ou partiel, pourra donc être sanctionné.

A titre d'exemple, le défaut de conservation des factures originales sur support informatique peut entraîner la remise en cause des déductions opérées en matière de TVA.

B. Obligations en matière de stockage

1. Factures papier

190

Les factures qui n'ont pas fait l'objet d'une transmission par voie électronique au sens du [V de l'article 289 du CGI](#) ou d'une procédure de dématérialisation au sens de [l'article 289 bis du CGI](#) doivent être stockées sur le territoire français.

Le lieu de stockage doit être situé dans un lieu immédiatement accessible à toute requête de l'administration.

2. Factures transmises par voie électronique

200

Le [2ème alinéa de l'article L102 C du LPF](#) prévoit que les assujettis ne peuvent stocker les factures transmises par voie électronique dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle ainsi qu'un droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées.

Cette disposition s'applique aux factures transmises par voie électronique en application du [V de l'article 289 du CGI](#) et de [l'article 289 bis du même code](#).

210

Il ressort de ces dispositions les hypothèses suivantes :

- soit les assujettis effectuent un stockage de leurs factures sur le territoire français ;
- soit les assujettis usent de la faculté, qui leur est offerte, d'effectuer un stockage hors du territoire français. Ils doivent alors s'assurer que le pays est lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la [directive 2008/55/CE](#) du Conseil du 26 mai 2008 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures, la [directive 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 ainsi qu'un droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées.

Remarque : A ce jour, seuls les États membres de la Communauté européenne sont liés à la France par une telle convention.

3. Accès aux factures

220

Tout assujetti doit s'assurer que l'administration a, à des fins de contrôle, un accès en ligne permettant le téléchargement et l'utilisation des données stockées, quels que soient :

- le lieu de stockage en France ou hors du territoire national ;
- la personne chargée de stocker les factures en son nom et pour son compte.

230

Les factures doivent être accessibles dans le meilleur délai depuis son principal établissement ou son siège social.

240

L'assujetti prend toute mesure utile pour faciliter l'accès aux factures. Il pourra par exemple mettre à disposition des agents de l'administration :

- une personne (responsable informatique, etc.) chargée de les aider dans la consultation des pièces ;
- un poste informatique dédié à la seule consultation, coupé de tout réseau local et comportant les factures sur la période vérifiée ;
- une copie papier des factures transmises par voie électronique.

250

Les autorités compétentes des États membres de la Communauté européenne ont un droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation des factures stockées sur le territoire français par ou pour le compte des assujettis relevant de leur juridiction, dans les limites fixées par la réglementation de l'État d'établissement de l'assujetti et dans la mesure où cela est nécessaire aux fins de contrôle.

Ce droit d'accès s'effectuera en ligne depuis le siège ou l'établissement de l'assujetti établi dans un autre État membre de la Communauté européenne. Cette disposition ne permet pas à ces mêmes autorités compétentes d'accéder aux factures depuis le territoire français.

4. Déclaration du lieu de stockage

260

La déclaration du lieu de stockage prévue au [3ème alinéa de l'article L102 C du LPF](#) s'effectue sur papier libre. Elle comporte les noms et adresses des clients ou des tiers chargés du stockage ainsi que les périodes visées par celui-ci.

La déclaration doit être adressée au service des impôts territorialement compétent.

III. Cas particulier du « double original » des factures de ventes créées sous forme informatique et transmises sur support papier

Remarque : Les présentes dispositions ne s'appliquent pas aux assujettis qui ne créent pas leurs factures de vente à partir d'outils informatiques.

A. Factures concernées

270

Pour l'application des dispositions de l'[article L102 B du LPF](#), il est précisé (cf. [§ 70](#)) que la conservation des documents justificatifs, autres que les pièces justificatives d'un droit à déduction en matière de TVA, s'effectue en original ou en copie qui en est la reproduction fidèle et durable.

280

Ce commentaire, qui conserve dans son principe toute sa valeur, vise le « double original » des factures de vente.

Pour la conservation du double original de leurs factures de vente créées sous forme informatique et transmises sur support papier, les entreprises ont deux possibilités :

- soit, elles conservent un double papier de la facture transmise ; ce qui suppose l'impression de deux documents : l'original de la facture destiné au client et son double papier qui doit être archivé par le fournisseur ;

- soit, elles conservent dans les conditions précisées ci-dessous un « double électronique » de cette facture.

290

En revanche, les présents commentaires ne concernent pas les factures de ventes transmises par voie électronique au sens du [V de l'article 289 du CGI](#) (signature électronique) ou de l'[article 289 bis du CGI](#) (EDI) qui doivent être conservées et stockées selon les modalités décrites au [II-A-2](#).

B. Conditions de conservation

300

En cas de doubles de factures de ventes conservées sur support informatique, la valeur probante du « double électronique » conservé par le fournisseur dépend essentiellement de l'utilisation d'un dispositif technique assurant au système d'information utilisé une fiabilité équivalente à celle que procure l'impression des factures sur papier et permettant de considérer que le « double électronique » constitue, au sens du [III-A](#), la reproduction fidèle et durable de l'original de la facture adressée au client sur support papier.

Ce dispositif technique doit permettre de garantir l'authenticité, l'intégrité et la pérennité du contenu du « double électronique » depuis l'émission de l'original papier jusqu'à l'expiration de la période de stockage du double.

A tout moment dans la mise en œuvre de son droit de contrôle, d'enquête ou de communication, l'administration peut s'assurer que le fonctionnement du dispositif technique utilisé présente effectivement de telles garanties.

Dans ce cadre, la mise en place d'un système informatique présentant les fonctionnalités minimales suivantes est préconisée.

1. Constitution du fichier à conserver

310

Les processus de conservation informatisée d'un « double électronique » de la facture papier émise visent à constituer un fichier dont le format d'encodage est susceptible de transcrire les informations de contenu, de mise en forme, et de représentation graphique des factures créées informatiquement.

320

En principe, l'ensemble des informations ayant conduit à l'élaboration de l'intégralité des indications figurant sur l'original de la facture adressé sur support papier au client devrait être repris, à l'identique, dans le fichier contenant le « double électronique » de la facture destiné à être conservé.

Cela étant, il est admis l'emploi d'un format d'encodage conduisant à ne transcrire dans le fichier que les seules informations de contenu se rapportant aux mentions obligatoires devant figurer sur les factures en application des dispositions du [II de l'article 289 du CGI](#) et de l'[article 242 nonies A de l'annexe II au CGI](#). Dans ce cas, le système d'information devra permettre la restitution claire et lisible des informations de contenu du « double électronique » de la facture.

Remarque : Les règles prévues par ces articles et, par suite, les présentes dispositions s'appliquent, notamment au regard des mentions obligatoires à conserver, sans préjudice des autres dispositions législatives ou réglementaires applicables en matière de facturation.

Dès lors, la valeur probante du fichier conservé ne sera pas remise en cause du seul fait de l'absence d'informations de base relatives aux mentions autres qu'obligatoires figurant sur la facture papier, telles que par exemple les logos, les messages-bandeau à caractère publicitaire, les fonds de page.

2. Enregistrement du fichier destiné à être conservé

330

Afin d'assurer l'authenticité du contenu du « double électronique » par rapport à celui de la facture papier, l'opération d'enregistrement a pour objet de figer sur un support de conservation (cf. [§ 350 à § 380](#)) le fichier contenant le « double électronique » et, par suite, les données à conserver qu'il contient.

a. Date d'enregistrement

340

L'opération d'enregistrement doit intervenir à une date la plus proche possible de celle de l'opération d'impression de l'original de la facture sur support papier. Le système informatique doit permettre d'identifier ces deux dates.

A cet égard, un système informatique qui assurerait l'alimentation de la base de conservation d'une manière automatique et à un moment quasi concomitant à celui de l'impression de l'original papier constituerait un facteur d'appréciation favorable.

b. Modalités d'enregistrement

350

Afin d'assurer la pérennité et l'intégrité du « double électronique » de la facture pendant toute la période légale de stockage, des moyens doivent être employés visant, soit à sécuriser le fichier à l'aide de procédés électroniques logiques, soit à assurer l'archivage de ce fichier sur un support physique non réinscriptible.

360

Ainsi, ne présentent pas une garantie suffisante les fichiers contenant le « double électronique » de la facture conservés sous un format qui peut faire l'objet de modification après sa constitution ou qui seraient enregistrés sur un support physique réinscriptible.

370

En revanche, peut être admise la procédure qui consiste à enregistrer le fichier en le sécurisant au moyen d'une signature électronique, telle que décrite dans le [BOI-TVA-DECLA-30-20-30](#), ou sous un format généré par une application qui intègre une fonctionnalité automatique figeant les données que doit contenir le fichier (processus d'« empreinte »).

Peut être également admise sans qu'il soit besoin, lors de la constitution des fichiers (ou lors de leur enregistrement), que ceux-ci soient protégés au moyen d'un certificat ou d'une empreinte électronique, la procédure consistant à enregistrer les fichiers constitués sur un support physique non réinscriptible.

380

Répondent notamment à cette définition les supports actuellement disponibles suivants :

- les supports optiques :

- les disques optiques de technologie de type WORM (*Write Once Read Many* - inscriptible une fois et à lecture illimitée), qui ont la propriété d'interdire toute modification des données enregistrées,
- les disques optiques réinscriptibles dont la réécriture est verrouillée par un procédé logiciel.

- les supports magnétiques :

- les différents types de supports magnétiques (cartouches, bandes, disques) non réinscriptibles (enregistrables une fois),
- les disques magnétiques intégrés dans des solutions logicielles protégeant leur réécriture.

3. Conservation et le stockage du fichier

390

Durant toute la période de conservation prévue au [1er alinéa de l'article L102 B du LPF](#), l'assujetti doit s'assurer que le contenu des fichiers peut être restitué, sur demande de l'administration, en

langage clair et lisible. Le système d'archivage doit, en outre, permettre à l'entreprise de répondre à des demandes sélectives de l'administration. De plus, si l'administration le demande, la restitution des informations doit pouvoir être effectuée sur support papier.

Lorsque, durant le délai légal de conservation, l'environnement matériel ou logiciel est modifié, le contribuable doit assurer la conversion et la compatibilité des fichiers, sans altération des informations de base qu'ils contiennent, avec les matériels existant lors du contrôle.

L'original de la facture n'ayant pas fait l'objet d'une transmission électronique, les fichiers du « double électronique » de cet original doivent être stockés sur le territoire français et dans un lieu immédiatement accessible à toute requête de l'administration.

Remarque : Les présentes précisions doivent être distinguées des dispositions relatives à la conservation des données élémentaires et décrites dans le [BOI-BIC-DECLA-30-10-20](#) et qui restent applicables.

IV. Articulation de la législation sur le droit de communication et de la loi informatique et libertés

A. Rappel des dispositions générales de la loi informatique et libertés

400

La [loi n° 78-17 du 6 janvier 1978](#) modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés et le code pénal limitent l'accès aux informations nominatives contenues dans les fichiers aux destinataires régulièrement habilités. Trois cas sont à envisager :

- les traitements automatisés d'informations nominatives opérés pour le compte d'un organisme relevant de l'[article 27 de la loi n° 78-17](#) (État, personne morale de droit public, etc.) doivent être décidés par un acte réglementaire pris après avis de la commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) ;
- le texte réglementaire précise alors les destinataires ou catégories de destinataires habilités à recevoir communication de ces informations ;
- en ce qui concerne les personnes autres que celles visées ci-dessus, les traitements automatisés d'informations nominatives sont déclarés à la CNIL en application des dispositions de l'[article 22 de la loi du 6 janvier 1978](#) modifiée. Il doit être précisé à cette occasion que le traitement satisfait aux exigences de la loi. Un récépissé de la déclaration est délivré par cet organisme.

L'[article 34 de la loi du 6 janvier 1978](#) modifiée et l'[article 226-22 du code pénal](#) prévoient la notion de « tiers autorisés » par des législations particulières. Ces tiers autorisés ont un droit d'accès légal qui n'a pas à être explicitement mentionné dans les dossiers soumis à la CNIL comme doivent l'être les autres destinataires des informations.

B. Droit d'accès des agents des finances publiques

1. Principe

410

Les agents des finances publiques, tenant de la loi leur droit de communication, bénéficient donc, en application de l'[article 34 de la loi du 6 janvier 1978](#) modifiée et de l'[article 226-22 du code pénal](#), d'un accès direct aux informations contenues dans les fichiers informatisés.

2. Modalités

420

Le droit de communication s'exerce à l'initiative du service et permet à l'administration de prendre connaissance sur place des documents concernés.

Les agents sont invités à prévenir de leur intervention sur place par l'envoi ou la remise d'un avis de passage.

Il est rappelé que les agents doivent s'abstenir de tout examen critique des documents présentés, leur rôle se bornant à un relevé passif des pièces présentées. Pour les entreprises ou administrations qui utilisent des procédures de gestion informatisée ou de conservation des données sur support magnétique, il convient que toutes facilités soient accordées pour permettre aux agents de consulter notamment au moyen d'un appareil de lecture les documents concernés ou de se faire présenter les documents édités par l'ordinateur.

Rien ne s'oppose à ce que le service obtienne, sur place, les photocopies des documents consultés en utilisant soit le matériel des contribuables visités lorsque ceux-ci y consentent, soit les appareils à photocopier portatifs qui lui sont attribués. Dans le premier cas, les frais exposés par les entreprises ou administrations sont remboursés dans les conditions qui sont précisées au [BOI-CF-COM-10-10-40](#).

Les demandes d'informations nominatives effectuées auprès d'une entreprise, administration ou organisme assimilé, devront être limitées :

- dans leur nature aux éléments nécessaires à l'exercice des missions de l'administration fiscale ;
- dans le nombre aux personnes concernées par les recherches. À cet égard, il convient de procéder :
 - soit à des relevés ponctuels pour des personnes identifiées,
 - soit à des relevés portant sur les personnes pouvant être en relation avec les contribuables concernés,
 - soit à des relevés portant sur des catégories de personnes définies par des critères tenant à la nature des activités ou à l'importance des opérations réalisées.

De ce fait, il est exclu d'exiger à cette occasion des copies entières de fichiers.

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-COM-10-10-40-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

CF - Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude - Remboursement de frais aux contribuables soumis au droit de communication

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude

Titre 1 : Droit de communication

Chapitre 1 : Dispositions communes

Section 4 : Remboursement de frais aux contribuables soumis au droit de communication

Sommaire :

I. Frais de photocopies

II. Comptabilités tenues sur ordinateur

I. Frais de photocopies

1

Il ne peut être exigé des contribuables, notamment des établissements bancaires, qui désirent s'en tenir à l'interprétation stricte des textes régissant l'exercice du droit de communication, autre chose que la communication sur place des documents qu'ils détiennent.

10

Rien ne s'oppose toutefois à ce que le service obtienne, sur place, les photocopies des documents consultés en utilisant soit le matériel des contribuables visités lorsque ceux-ci y consentent, soit les appareils à photocopier portatifs qui lui sont attribués.

20

Les dépenses correspondant à cette utilisation – y compris, le cas échéant, la fourniture du courant électrique – sont prises en charge par l'administration.

30

Les contribuables – en particulier les établissements bancaires qui peuvent satisfaire à leurs obligations au regard du droit de communication soit en présentant le document demandé, soit en remettant des photocopies du document en question – peuvent être remboursés des frais exposés sur la base forfaitaire de 0,46 € TTC le feuillet. Il est précisé que ce coût englobe tous les frais de recherche dont feraient état les contribuables pour s'acquitter des obligations qui leur incombent.

II. Comptabilités tenues sur ordinateur

40

Les dispositions des [articles L85](#) et [R*85-1 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) font obligation aux personnes qui y sont soumises de fournir aux agents des finances publiques les renseignements que renferment leurs livres et documents comptables.

50

L'utilisation de procédés informatiques appliqués à la gestion comptable ne saurait donc dispenser les entreprises qui font appel à ces techniques, de l'obligation de fournir lesdits renseignements libellés en clair (cf. [BOI-CF-COM-10-20-10 § 60](#)).

60

Dès lors, les dépenses qu'auront éventuellement à supporter les entreprises pour établir à la demande du service des documents comptables probants à partir des données de base prises en charge par un ordinateur ne seront en aucun cas prises en charge par l'administration.

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

CF - Infractions et sanctions

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Infractions et sanctions

1

Pour les infractions à la loi fiscale, les dispositions du code général des impôts (CGI) prévoient une dualité de sanctions, les pénalités fiscales qui correspondent d'une manière générale aux pénalités administratives, et les sanctions pénales qui frappent les infractions graves constituant des délits et jugées à ce titre par les tribunaux répressifs. Toutefois, ces pénalités et sanctions en raison de leur nature différente peuvent s'appliquer cumulativement au titre d'une même infraction.

10

S'agissant des pénalités fiscales, le terme « pénalités » revêt un caractère générique et correspond à l'ensemble constitué des majorations, des amendes et de l'intérêt de retard qui n'est pas une sanction.

Les sanctions comprennent les majorations, les amendes et, le cas échéant, les sanctions supplémentaires afférentes aux infractions constitutives de manquements graves.

Les majorations sont des sanctions proportionnelles appliquées sur les droits.

Les amendes sont des sanctions forfaitaires ou proportionnelles à un élément autre que les droits.

Enfin, les sanctions supplémentaires relatives aux infractions constitutives de manquements graves reposent sur l'absence d'imputation de certains déficits ou réductions d'impôt à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt de solidarité sur la fortune.

20

Le régime des pénalités fiscales se caractérise :

- pour les infractions liées à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt :
- par l'application d'un intérêt de retard unique, prévu à [l'article 1727 du CGI](#), dû indépendamment de toutes sanctions et qui a pour objet de compenser le préjudice subi par le Trésor public du fait de l'encaissement tardif de sa créance,

- et l'application de majorations dont le taux varie en fonction de la gravité de l'infraction ou de la non-régularisation de l'infraction dans les délais prévus par la loi ;
- pour les infractions constitutives de manquements graves à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt de solidarité sur la fortune, par l'absence d'imputation prévue par l'[article 1731 bis du CGI](#) de certains déficits ou avantages fiscaux ;
- pour les autres infractions, par un dispositif de sanctions spécifiques dont l'importance est adaptée à la gravité réelle de l'infraction relevée.

30

S'agissant des sanctions pénales, les délits fiscaux sont pour la plupart définis par les [articles 1741 et suivants du CGI](#).

Parmi ces textes répressifs, les plus fréquemment utilisés sont l'[article 1741 du CGI](#), réprimant le délit général de fraude fiscale et l'[article 1743-1° du CGI](#) qui punit l'omission d'écritures comptables et la passation d'écritures inexactes ou fictives.

Certaines infractions fiscales peuvent également tomber sous le coup des dispositions de droit commun du code pénal, comme par exemple le délit d'escroquerie en matière de TVA sanctionné par l'[article 313-1 du code pénal](#).

40

Les règles relatives aux sanctions fiscales et pénales sont commentées dans la présente division qui traite :

- des infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts (Titre 1 - [BOI-CF-INF-10](#)) ;
- des infractions et pénalités fiscales particulières (Titre 2 - [BOI-CF-INF-20](#)) ;
- de la mise en œuvre des pénalités fiscales (Titre 3 - [BOI-CF-INF-30](#)) ;
- des infractions et sanctions pénales (Titre 4 - [BOI-CF-INF-40](#)).