



# Le fichier des écritures comptables et l'archivage des comptabilités informatisées

Guide pratique

Edition 2016

# Le fichier des écritures comptables et l'archivage des comptabilités informatisées

Guide pratique

Edition septembre 2016

A jour au 1<sup>er</sup> septembre 2016

Cet ouvrage est contenu dans le Kit Mission  
« Vérifier la conformité des FEC (Fichiers des Ecritures Comptables) »



ISBN : 978-2-35267-570-9

ISSN : 2430-8374

Toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite selon l'article L 122-4 du Code de la propriété intellectuelle et constitue une contrefaçon réprimée par le Code pénal. Seules sont autorisées (art. L 122-5), les copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, ainsi que les analyses et courtes citations justifiées par le caractère critique, pédagogique ou d'information de l'œuvre à laquelle elles sont incorporées, sous réserve, toutefois, du respect des dispositions des articles L 122-10 à L 122-12 du même code, relatives à la reproduction par reprographie.

**Découvrez les Kits Missions, la première collection qui vous suit pas à pas dans toutes les étapes de votre mission.**

Résolument pratique, cette collection est faite pour vous accompagner dans la réalisation et le développement de vos missions auprès de vos clients. Les outils commerciaux, méthodologiques et techniques contenus dans les Kits Missions vous assurent d'une approche opérationnelle et sécuritaire, dans le respect des règles professionnelles en trois étapes :

■ **Etape 1 : préparer la mission**

Des éléments pour sensibiliser vos clients et communiquer vers eux

Des éléments pour respecter vos obligations déontologiques et normatives : acceptation de la mission, lettre de mission, ...

■ **Etape 2 : réaliser la mission**

La liste des documents et/ou informations à obtenir

Un ou plusieurs outils spécifiques à la mission et/ou un ouvrage expliquant les tenants et les aboutissants de la mission

■ **Etape 3 : finaliser la mission**

Un exemple de document final de mission (attestation, rapport, compte-rendu, selon la mission)

**Osez les Kits Missions pour agir auprès de vos clients et prospects !**

Rendez-vous sur la Boutique d'Experts-Comptables Services :  
[www.boutique-experts-comptables.com](http://www.boutique-experts-comptables.com)

# Préface

Depuis novembre 1983, la loi comptable édicte la règle selon laquelle l'original de la comptabilité informatisée est constitué de l'ensemble des fichiers comptables. Et, même si le code de commerce a réaffirmé cette règle, elle prend toute son application avec la généralisation de l'obligation fiscale depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014.

Avec le FEC (fichier des écritures comptables), nous entrons totalement dans la dématérialisation de la comptabilité et bientôt de l'ensemble des pièces justificatives qui l'accompagne. C'est bien une ère nouvelle qui débute pour les professionnels de la comptabilité.

L'Administration fiscale entend industrialiser le contrôle fiscal et le traitement des données des entreprises. Après plus d'une vingtaine d'années d'expérience du CFCI (Contrôle Fiscal des Comptabilités Informatisées) auprès des grandes entreprises, cette procédure est maintenant généralisée à l'ensemble des entreprises.

Devant l'importance de cette révolution, la profession doit traiter l'ensemble de ces textes, et notamment les questions fiscales que la pratique suscite régulièrement lors de l'application de ces textes. Ce processus est continu entre l'Ordre et l'administration fiscale au sein d'un groupe de liaison. Il a permis de clarifier un certain nombre de situation et il reste des questions pour lesquelles nous n'avons pas encore les réponses. C'est pourquoi ce guide est publié sous forme dématérialisée et comporte un « versioning » pour tenir compte de l'évolution de l'état de l'art à la date de publication de chaque nouvelle version.

Entre deux versions du guide, des informations actualisées seront publiées sur le Conseil Sup'SERVICES ouvert sur le thème du CFCI ([www.conseil-sup-services.com](http://www.conseil-sup-services.com)).

Les fichiers de la comptabilité informatisée sont les originaux de la comptabilité ; il est donc obligatoire d'en organiser la conservation.

Cela explique le titre de ce guide qui traitera, non seulement des textes fiscaux du FEC, mais également des obligations comptables et juridiques qui nécessitent la mise en œuvre de l'archivage électronique sécurisé pour garantir la bonne conservation de ces originaux.

La profession a réalisé des travaux pour normaliser le format de ces archives et permettre leur conservation sur une longue durée, couvrant tous les délais de prescription.

Pour le professionnel, c'est la prise de conscience de la réalité du document électronique et de sa valeur probante.

Cela nous amène tout naturellement à annoncer l'avènement de l'expert-comptable numérique.

Je vous souhaite une bonne lecture numérique de ce guide.

**Jean Saphores**

Président du Secteur Innovation au service des cabinets

# Remerciements

Ce guide du FEC a été rédigé par Marc LAMORT de GAIL en s'appuyant sur les travaux du groupe de travail « FEC », présidé par Jean SAPHORES, vice-président du CSOEC en charge du secteur de l'innovation au service des cabinets.

Ont collaboré au groupe de travail :

- Jean-Luc AUSTIN
- Jean-Luc BORGOLOTTO
- Gilbert BARRE
- Didier CLECH
- Sabine DERBOUX
- Marc DUJARDIN
- Eric FLAMENCOURT
- Dominique JACQUET
- Philippe LARGER
- Christophe MILHEM
- Olivier MISSEMER
- Jean-Marc MOREL

Les travaux sont coordonnés par Stéphane GASCH, Directeur des études informatiques du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables. Avec le support actif de Patrick COLLIN, Directeur des affaires fiscales du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, de Dominique NECHELIS, Rédactrice en chef adjointe de la Revue Française de Comptabilité, et d'Eric FERDJALLAH-CHEREL, Directeur des études du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables.



# Sommaire

Préface .....	3
Remerciements.....	5
Introduction.....	11

## Partie 1

L'obligation de presentation de la comptabilite sous forme dematerialisee .....	13
---	----

<b>1</b>	<b>Contexte .....</b>	<b>15</b>
<b>2</b>	<b>Articulation des textes fiscaux .....</b>	<b>16</b>
	2.1 Schéma d'ensemble des principaux textes.....	17
	2.2 Articulation avec d'autres procédures de contrôle.....	19
	2.3 Cas des contrôles inopinés .....	20
<b>3</b>	<b>Contribuables concernés .....</b>	<b>22</b>
	3.1 Principes .....	22
	3.2 Cas particuliers .....	23
<b>4</b>	<b>Exercices visés .....</b>	<b>31</b>
	4.1 Date d'application.....	33
<b>5</b>	<b>Les sanctions.....</b>	<b>34</b>
	5.1 Défaut de présentation de la comptabilité.....	34
	5.2 Autres sanctions.....	35
<b>6</b>	<b>Format du FEC.....</b>	<b>35</b>
	6.1 Règles de nommage .....	36
	6.2 Un fichier unique comprenant en principe toutes les écritures de détail .....	36
	6.3 Un fichier fractionnable sous conditions.....	38

6.4	Fourniture d'un descriptif détaillé .....	39
<b>7</b>	<b>Contenu du FEC .....</b>	<b>41</b>
7.1	Contenu des champs.....	42
7.2	Commentaire des champs du FEC .....	45
7.3	Cas particuliers.....	59
<b>8</b>	<b>Le FEC est-il modifiable ? .....</b>	<b>62</b>
<b>9</b>	<b>Aspects procéduraux.....</b>	<b>63</b>
9.1	Différence entre un avis de vérification de comptabilité classique et une demande de traitement au titre du L 47 A-II du LPF .....	63
9.2	Forme et support de la remise du FEC .....	64
9.3	Délai de remise.....	65
9.4	Garanties du contribuable.....	65
9.5	Analyses du FEC pratiquées par le vérificateur.....	66
9.6	Délai sur place : suspension du délai de trois mois .....	67

## Partie 2

### Fec et systeme d'information comptable..... 69

<b>1</b>	<b>Définition de la comptabilité informatisée .....</b>	<b>71</b>
1.1	Notion de comptabilité informatisée.....	71
1.2	Notion de logiciel comptable .....	74
1.3	Notion d'enregistrement comptable informatisé .....	75
<b>2</b>	<b>Règles de tenue d'une comptabilité informatisée.....</b>	<b>75</b>
2.1	Mise en œuvre d'une procédure de validation .....	76
2.2	Clôture périodique des enregistrements chronologiques .....	79
2.3	Permanence du chemin de révision.....	79
2.4	Présomption de régularité.....	80
2.5	Principes applicables aux BNC et BA .....	80
<b>3</b>	<b>Archivage .....</b>	<b>81</b>

3.1	Procédures garantissant la conservation des données.....	83
3.2	Traçabilité des modifications.....	86
3.3	Sécurisation de l'archivage et caractère probant.....	86
3.4	Durées de conservation .....	86
3.5	Application au domaine comptable.....	88
3.6	Les solutions proposées par la profession .....	91
<b>4</b>	<b>EDI-FEC : la norme EDIFICAS d'échanges des FEC .....</b>	<b>94</b>

### Partie 3

<b>Les difficultés pratiques et les risques .....</b>	<b>99</b>
---	-----------

<b>1</b>	<b>Système d'information et approche par les risques .....</b>	<b>101</b>
<b>2</b>	<b>Les risques liés à l'organisation comptable.....</b>	<b>102</b>
2.1	Risque de ne pas pouvoir servir les champs du fait d'obligations comptables réduites.....	102
2.2	Risque lié à l'utilisation d'un référentiel comptable inadapté .....	108
2.3	Risques liés à la collecte des informations et à leur saisie ou import.....	111
2.4	Matrice des risques du portefeuille client.....	123
<b>3</b>	<b>L'extraction et la constitution du FEC .....</b>	<b>124</b>
3.1	Chez l'expert-comptable .....	125
3.2	Chez l'entreprise.....	126

### Partie 4

<b>Le contrôle et l'exploitation du fec .....</b>	<b>129</b>
---	------------

<b>1</b>	<b>Le contrôle et l'exploitation du FEC par le vérificateur.....</b>	<b>131</b>
1.1	Présentation d'ALTO 2 .....	131
1.2	Le portail de test des FEC proposé par la DGFIP .....	134
<b>2</b>	<b>Contrôle et exploitation du fichier par l'URSSAF.....</b>	<b>134</b>

<b>3</b>	<b>Contrôle et exploitation du fichier par l'expert-comptable ou le contribuable .....</b>	<b>135</b>
3.1	Pourquoi contrôler le FEC ? .....	135
3.2	Les différents cas de production ou de révision du FEC ....	136
3.3	Les types de contrôle à mettre en œuvre sur le FEC .....	136
<b>4</b>	<b>L'accès au FEC par les auditeurs et les tiers .....</b>	<b>139</b>
4.1	Le commissaire aux comptes .....	139
4.2	L'expert-comptable du CE .....	139

## **Annexes**

	<b>Contenu du fichier descriptif .....</b>	<b>141</b>
<b>1</b>	<b>Informations à faire figurer dans le fichier descriptif (un par FEC) .....</b>	<b>143</b>
1.1	Exercices clos après 2013.....	143
1.2	Exercices clos avant 2013 .....	145
<b>2</b>	<b>Proposition de format structuré et « automatique » de fichier descriptif .....</b>	<b>146</b>
	<b>GLOSSAIRE.....</b>	<b>149</b>

# Introduction

L'article 54 du Code général des impôts soumet les contribuables qui tiennent une comptabilité à une obligation de présentation de « tous documents comptables ».

Depuis janvier 2014, lorsque la comptabilité est tenue sur informatique, cette présentation aux agents de l'Administration doit obligatoirement être faite sous forme dématérialisée.

Désormais, pour les contribuables visés par cette disposition, selon le LPF (article 47 A-I) les vérifications de comptabilité débutent par la remise d'un Fichier des Ecritures Comptables (le « FEC »), comprenant l'ensemble des écritures des exercices soumis à contrôle<sup>1</sup>. Le format de ce fichier a été défini par un arrêté ministériel du 29 juillet 2013<sup>2</sup> et commenté par l'Administration fiscale dans le BOFiP. Faute de ne pouvoir fournir un FEC conforme aux exigences de l'Administration dans les délais requis, l'entreprise encourt de lourdes sanctions.

Grâce à ce fichier normé, le vérificateur peut analyser la cohérence de l'ensemble des écritures avec les déclarations fiscales, à l'aide de logiciels d'analyse de données, afin de préparer le contrôle fiscal proprement dit.

Le FEC introduit donc dans le contrôle fiscal une nouveauté majeure : la possibilité pour le vérificateur de pratiquer une analyse informatique exhaustive des écritures et de s'assurer qu'elles fondent les déclarations fiscales. Il répond aux souhaits de la DGFIP d'améliorer la productivité des contrôles.

De plus, cette réglementation s'ajoute aux diverses procédures légales d'accès aux documents comptables dont dispose l'Administration fiscale<sup>3</sup>. Aussi, il importe de bien comprendre son champ d'application et son articulation avec ces différentes procédures.

<sup>1</sup> CGI art. 54 ; LPF, art. L 13, L 47 A-I et A. 47-A-1. Un FEC par exercice

<sup>2</sup> Publié au JO du 1<sup>er</sup> août 2013 page 1314

<sup>3</sup> Contrôle fiscal sur demande (LPF, art. L 13 C), contrôle fiscal des redevables TVA relevant du RSI (LPF, art. L 16 D), contrôle de la facturation électronique, demandes de rescrits (LPF, art. L 80 B, 2° à 6°), accord préalable unilatéral sur les prix de transfert (LPF, art. L 80 B, 7°), demande de justifications sur les prix de transfert (LPF, art. L 13 B et LPF, art. L 80 B, 7°), droit d'enquête TVA (LPF, art. L 80 F), droits de visite et de perquisition informatique (LPF, art. L 16 B et L 38)

Les enjeux liés à cette nouvelle obligation sont donc importants, tant pour les entreprises que pour les professionnels de la comptabilité.

La question de la constitution d'un FEC conforme ne se résume pas à une simple mise à jour des logiciels comptables à cette nouvelle réglementation. Le degré de complexité de l'organisation de la comptabilité et du système d'information a aussi une influence sur les difficultés de constitution de ce fichier.

L'objectif de ce guide est de présenter ces nouvelles dispositions fiscales, ainsi que leurs conséquences pour les contribuables et pour la profession comptable.

Mêlant à la fois des problématiques comptables, juridiques, fiscales, informatiques, le FEC suscite de nombreuses questions pratiques. C'est pourquoi un groupe de travail a été créé entre l'Ordre des Experts-comptables et la DGFIP. De plus, un Conseil Sup'Service, intitulé FEC et CFCI publie les éléments d'actualité<sup>4</sup>.

Ce document est donc susceptible d'évoluer ultérieurement pour tenir compte des réponses obtenues, des retours d'expérience et des interprétations qui seront fournies par l'Administration.

<sup>4</sup> <http://www.conseil-sup-services.com/FEC-control-fiscal-des-comptabilites-informatisees.php>

# Partie 1

L'obligation  
de présentation  
de la comptabilité  
sous forme  
dématérialisée



## 1 Contexte

Selon l'Administration, le FEC facilite « 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<sup>5</sup> ».

Depuis 2007, l'entreprise avait la possibilité de satisfaire à son obligation de présentation de la comptabilité sous forme dématérialisée, en remettant un livre-journal<sup>6</sup>. Ainsi, les grandes entreprises entrant dans le champ de compétences de la Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI) pouvaient déposer ce fichier via le portail Internet ALTOWEB.

Néanmoins, cette option n'a pas rencontré le succès escompté par l'Administration. En pratique, les Brigades de Vérification des Comptabilités Informatisées (BVCI) demandaient systématiquement la communication du livre-journal sous format dématérialisé au début d'un CFCI. Toutefois, certaines entreprises tentaient de complexifier la tâche des contrôleurs en remettant ces informations sous forme d'impression papier du livre-journal, ce qui pouvait représenter des volumes de papier considérables et donc difficilement exploitables. Ce faisant, elles ne respectaient pas la doctrine de l'Administration<sup>7</sup>.

Le législateur a donc rendu obligatoire cette remise au début de la vérification de comptabilité, sous forme d'un fichier normalisé, à la fois pour mettre fin aux comportements évoqués ci-dessus et pour permettre une systématisation de l'analyse informatisée de la comptabilité. Désormais, chaque vérificateur, quelles que soient ses compétences informatiques, doit commencer ses travaux par la lecture de ce fichier avec le logiciel dédié fourni par la DGFIP, « ALTO 2 ». C'est pourquoi les fichiers qui ne respecteraient pas les règles de format et de structure du FEC risquent de voir leur FEC rejeté. Les difficultés rencontrées dans sa constitution et sa mise en forme ne doivent pas faire obstacle à cette lecture.

<sup>5</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 30, 13 déc. 2013

<sup>6</sup> CGI art. 54 ; LPF art. L 13 et L 47 A dans sa version antérieure à la 3<sup>e</sup> LFR 2012

<sup>7</sup> BOI-CF-IOR-60-40-§ 30-12/09/2012

## 2 Articulation des textes fiscaux

Le cadre juridique du contrôle des comptabilités informatisées est posé par les articles L 13, L 47 A, L 57, L 74 et L 102 B du LPF, qui fixent les principales règles afférentes à la tenue de comptabilités informatisées sincères, régulières et probantes. Ces dispositions ont été complétées et modernisées par l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2007.

Les articles 54 du CGI et L 102 B du LPF mettent à la charge des entreprises des obligations de présentation des documents comptables et de conservation des données concourant directement ou indirectement à la détermination du résultat fiscal. Le contribuable est soumis à une obligation de représentation de sa comptabilité, à laquelle il peut satisfaire, en remettant une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée. Selon l'Administration, cette modalité de représentation de la comptabilité générale ne crée pas d'obligation supplémentaire pour le contribuable qui devait déjà, en application de l'article L 102 B du LPF, conserver ces éléments sous forme dématérialisée.

L'obligation de générer et de remettre un FEC ne fait pas disparaître celle de présenter<sup>8</sup> sur demande du vérificateur, les autres documents obligatoires (par exemple le livre-journal, le grand-livre, le livre d'inventaire, le document présentant l'organisation et les procédures comptables<sup>9</sup>). Lorsque ces documents ont été établis par un procédé informatique, ils doivent être présentés en format dématérialisé (fichiers image « PDF » ou « print »), lisible sur poste de travail.

La DGFIP a précisé son interprétation des textes en matière de :

- procédures de rectification et d'imposition d'office (Contrôle des comptabilités informatisées - BOI-CF-IOR-60-40) ;
- présentation de la comptabilité par la remise d'une copie des fichiers des écritures comptables (BOI-CF-IOR-60-40-10) ;
- format obligatoire des fichiers des écritures comptables (BOI-CF-IOR-60-40-20) ;

<sup>8</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 § 640

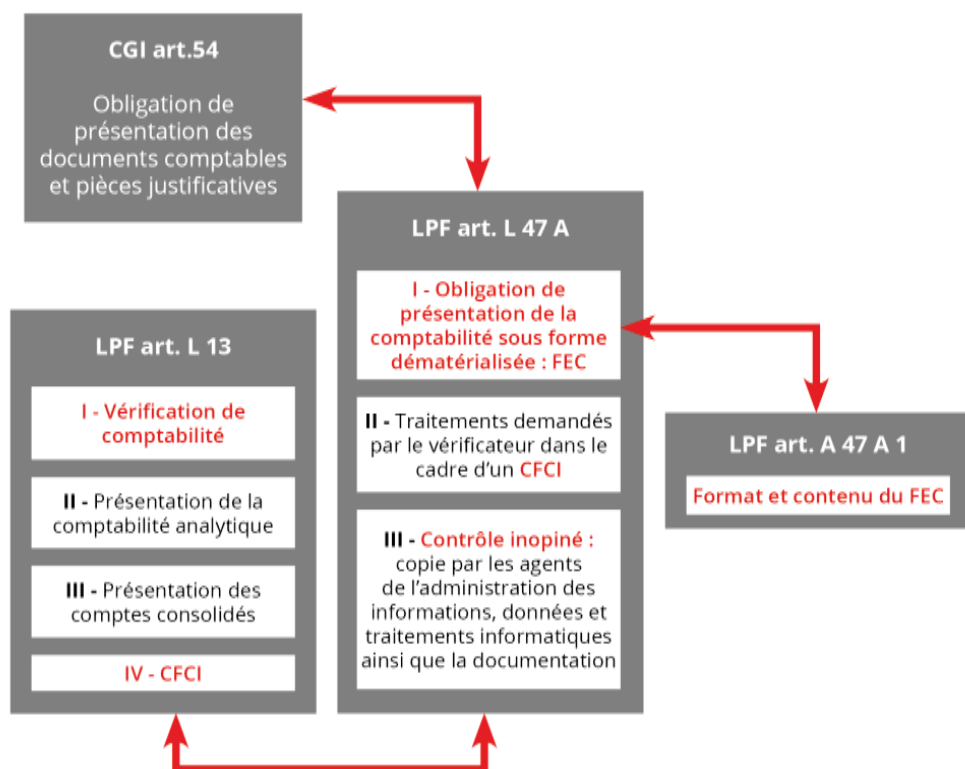
<sup>9</sup> Mais aussi états comptables, balances, grand-livre, journaux auxiliaires, journal centralisateur qui participeraient à la justification du chemin de révision, conformément à l'article 911-3 du PCG issu du régl. ANC 2014-03 (ancien art.410-3 du PCG 99)

- mise en œuvre de traitements informatiques (BOI-CF-IOR-60-40-30).

Ces bulletins ont connu, pour certains, plusieurs actualisations. De plus, l'Administration propose aux contribuables un service de questions / réponses sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

Vous pouvez aussi consulter l'instruction fiscale concernant les obligations de tenue d'une comptabilité informatisée : BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40<sup>10</sup>

## 2.1 Schéma d'ensemble des principaux textes



<sup>10</sup> <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2899-PGP.html?identifiant=BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213>

### Différence entre L 47 A-I (FEC) et L 47 A-II (CFCI)

Il faut distinguer la remise du FEC, régie par l'article L 47 A-I du LPF, des demandes de fichiers et de traitements requis par les vérificateurs dans le cadre de l'article L 47 A-II du LPF.

En effet, le FEC précède toute vérification des comptabilités tenues sur informatique. Il peut être suivi de la vérification proprement dite, laquelle consiste :

- soit en des contrôles de pièces et un dialogue avec le contribuable ;
- soit en un Contrôle Fiscal de Comptabilité Informatisée (CFCI).

### Contrôle Fiscal des Comptabilités Informatisées (CFCI)<sup>11</sup>

Dès lors que le contribuable tient sa comptabilité sur informatique, il est susceptible de faire l'objet d'un CFCI. Le vérificateur, assisté par des membres des Brigades de Vérification des Comptabilités Informatisées (BVCI), demandera à pouvoir accéder aux « informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations »<sup>12</sup>.

Le périmètre du CFCI ainsi défini dépasse celui de la comptabilité générale, pour s'étendre potentiellement à la comptabilité analytique, aux données de gestion issues par exemple de la gestion commerciale, des systèmes de caisses et de recettes, des applications de gestion des stocks ou de production, des immobilisations, de la gestion du personnel<sup>13</sup>. Aux fins de contrôle, le vérificateur pourra alors, au choix du contribuable<sup>14</sup> :

- soit réaliser lui-même les traitements directement sur le matériel de l'entreprise, en accédant au système d'information comptable et de gestion<sup>15</sup> ;

<sup>11</sup> Pour une présentation détaillée du CFCI, voir le cahier n°20 de l'Académie des Sciences et Techniques Comptables disponible en téléchargement sur [www.lacademie.info](http://www.lacademie.info) et le BOFIP : BOI-CF-IOR-60-40-30-20131213 et BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213, § 360 et suivants

<sup>12</sup> LPF art. 13 IV

<sup>13</sup> Voir BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213, § 160 à 350

<sup>14</sup> LPF L 47 A, II

<sup>15</sup> LPF L 47 A, II a)

- soit faire pratiquer par le contribuable des traitements de données informatisées, sur la base des informations comptables et de gestion<sup>16</sup> ;
- soit enfin faire réaliser les traitements par une BVCI à partir des données primaires fournies par l'entreprise<sup>17</sup>.

Afin de pouvoir répondre aux exigences d'un CFCl, l'entreprise doit avoir organisé l'archivage des données et traitements justifiant les résultats et déclarations, de même que la documentation des applications et interfaces impliquées. Ce type de contrôle est encadré par des procédures et des garanties spécifiques.

Aussi, la remise du FEC ne dispense pas des obligations propres au CFCl, à commencer par l'archivage de la comptabilité informatisée. Or, les demandes de traitement ne sont pas l'apanage des seules moyennes et grandes entreprises. Désormais, des TPE se voient demander par le vérificateur des demandes d'extraction des données des caisses et logiciels de gestion au titre d'un CFCl.

## 2.2 Articulation avec d'autres procédures de contrôle

Hormis les vérifications de comptabilité de l'article L 13-I du LPF, d'autres procédures permettent aux vérificateurs d'accéder aux documents comptables, comme le contrôle fiscal sur demande (LPF, art. L 13 C), le contrôle fiscal des redevables TVA relevant du RSI (LPF, art. L 16 D), le contrôle de la facturation électronique (CGI, art. 289 bis, VII), les demandes de rescrits (LPF, art. L 80 B, 2° à 6°), l'accord préalable unilatéral sur les prix de transfert (LPF, art. L 80 B, 7°), les demandes de justifications sur les prix de transfert (LPF, art. L 13 B et LPF, art. L 80 B, 7°), le droit d'enquête TVA (LPF, art. L 80 F), les droits de visite et de perquisition informatique (LPF, art. L 16 B et L 38).

Dans la mesure où le FEC devient le seul mode de présentation de la comptabilité<sup>18</sup> au vérificateur, faut-il l'employer pour ces autres procédures lorsque le contrôleur le demande ? La question n'a pas été encore tranchée.

<sup>16</sup> LPF L 47 A, II b)

<sup>17</sup> LPF L 47 A, II c)

<sup>18</sup> LPF art. L 47 A-I

En revanche, selon le Conseil d'État, il est possible de combiner les différentes procédures de contrôle, sans rigidité imposée, de manière à pouvoir appréhender au mieux la situation économique du contribuable<sup>19</sup>. Par conséquent, le contribuable pourra, par exemple, être conduit à fournir le FEC lors d'une vérification de comptabilité régie par les articles L 13 et L 47 A-I du LPF ; pendant que l'Administration exercera son droit de communication auprès de tiers.

## 2.3 Cas des contrôles inopinés

Le vérificateur peut procéder, en application du quatrième alinéa de l'article L 47 du LPF à un « contrôle inopiné » tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables. « L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil<sup>20</sup> ».

Dans ce cadre, il peut se faire présenter le FEC, seul mode de représentation d'une comptabilité informatisée.

Le Conseil d'État avait jugé, avant l'instauration du FEC, que, lors d'un contrôle inopiné, le fait pour le vérificateur de se borner à examiner l'existence et l'état des documents comptables qu'il consigne dans un procès-verbal ne marquait pas le début de la vérification de comptabilité stricto sensu, en l'absence alors de confrontation avec les déclarations souscrites<sup>21</sup>. C'est pourquoi il ne faisait pas courir le délai de trois mois prévu à l'article L 52 du LPF<sup>22</sup>.

Le vérificateur doit-il se borner à constater l'existence...et l'état du FEC ? C'est implicitement ce qui résulte de la lecture du dispositif prévu par l'article L 47 A en cas de contrôle inopiné (voir ci-après). Or, présenter le FEC valablement au vérificateur implique que ce dernier le « lise » par ALTO2, ce qui lui permettrait techniquement de procéder à des analyses informatiques. Rien ne l'en empêche en pratique et le contribuable ne bénéficie d'aucune garantie à cet égard.

<sup>19</sup> Voir par exemple. CE, 17 nov. 1986, n° 52.043 : Dr. fisc. 1987, comm. 566 ; RJF 1987, n° 4

<sup>20</sup> LPF L 47

<sup>21</sup> CE, 26 juill. 2006, n° 266087 Sébastien : JurisData n° 2006-080990 ; Dr. fisc. 2007, n° 11, comm. 278 ; RJF 2006 n° 1315

<sup>22</sup> CE, 2 juin 2010, n° 300847, Martin : Dr. fisc. 2010, n° 27, comm. 407

Dans le cas du contrôle inopiné, la remise ou l'emport du fichier sous scellé fait-il démarrer le délai de l'article L 52 du LPF ?

Ce sujet mériterait d'être clarifié par la DGFIP.

La loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale a institué dans son article 14 le droit pour l'Administration de prendre copie des comptabilités informatisées lors d'un contrôle inopiné.

L'objectif est d'éviter que les données informatiques constatées par l'Administration lors d'un contrôle inopiné ne disparaissent ou soient modifiées, volontairement ou par accident, avant le début de la vérification de comptabilité.

Les agents de l'Administration peuvent, à ce titre, à réaliser deux copies :

- des fichiers relatifs aux informations, données et traitements informatiques<sup>23</sup> ;
- de la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements<sup>24</sup>. Ces fichiers et documentations sont ceux visés à l'article L 13, alinéa 2, du LPF (CFCI).

Les copies sont mises sous scellés numériques, selon des modalités qui sont définies par arrêté du ministre chargé du budget. L'une est remise au contribuable vérifié, l'autre est conservée par l'Administration.

Ces copies permettront de s'assurer qu'il n'y a pas eu modification ou disparition des données constatées. Lors de l'examen des documents comptables, les deux copies et l'intégrité des scellés sont confrontées<sup>25</sup>.

La rédaction de l'alinéa III, B de l'article L 47 A du LPF confirme implicitement que les agents de l'Administration peuvent prendre copie du FEC lors d'un contrôle inopiné. En effet, l'Administration peut désormais effectuer à partir de la copie du FEC qu'elle a conservé les tris, classements et tous les calculs nécessaires<sup>26</sup>, en cas de non-présentation par le contribuable de celui-ci<sup>27</sup> au début de la vérification de comptabilité qui suivrait le contrôle inopiné ou en cas d'altération des scellés ou des

<sup>23</sup> Cela comprend donc les caisses et systèmes de ventes

<sup>24</sup> LPF, art. L 47 A, III nouveau, A, al. 1<sup>er</sup>

<sup>25</sup> LPF, art. L 47 A, III nouveau, A, al. 2 à 4

<sup>26</sup> Ainsi que tout traitement informatique et des autres données lors du CFCI (LPF art.13 et LPF, art. L 47 A-II)

<sup>27</sup> LPF, art. L 47 A-I

fichiers des écritures comptables de la copie conservée par le contribuable<sup>28</sup>.

De surcroît, la copie conservée par l'Administration en vertu de ce nouveau dispositif doit être détruite avant la mise en recouvrement (LPF, art. L 47 A, III, C).

Ce dispositif s'applique aux contrôles inopinés effectués à compter du 8 décembre 2013.

### 3 Contribuables concernés

#### 3.1 Principes

L'obligation de remise du FEC est d'une portée très vaste. En effet, le Code général des impôts l'a étendue à tous les contribuables soumis par le CGI :

- à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables, quels que soient leurs activités ou leurs régimes d'imposition<sup>29</sup> ;
- dès lors qu'ils tiennent leur comptabilité « au moyen de systèmes informatisés ».

Sont ainsi concernés :

- les contribuables imposés à l'IS et à l'IR dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ;
- mais aussi les entreprises relevant des bénéfices agricoles (BA), qu'elles soient soumises au réel normal ou simplifié<sup>30</sup> ;

<sup>28</sup> L'Administration doit alors communiquer au contribuable vérifié, sous forme dématérialisée ou non, au choix de celui-ci, les résultats des traitements informatiques qui donnent lieu à rectification, au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification. De plus, les documents techniques liés à l'utilisation des moyens de production, les fascicules d'utilisation d'une caisse enregistreuse, le guide des logiciels comptables, les plaquettes et les documents publicitaires doivent être mis à la disposition du vérificateur qui en fait la demande dans le cadre du contrôle inopiné.

<sup>29</sup> Une synthèse des obligations comptables figure dans l'ouvrage du CSOEC « Expert en poche TPE-PME »

<sup>30</sup> Les exploitants agricoles imposés d'après le régime du bénéfice réel simplifié sont en effet soumis à des obligations comptables, même si elles sont allégées (comptabilité super-simplifiée) (BOI-BA-DECLA-30, 12 sept. 2012)

- ou encore les bénéfices non commerciaux (BNC), soumis au régime de la déclaration contrôlée<sup>31</sup> ou micro, que la comptabilité soit tenue selon les règles du code de commerce ou de trésorerie. En effet, Tous les BNC ont l'obligation de tenir une comptabilité (adhérents d'une AGA) ou un registre des recettes et des dépenses (non adhérents AGA). De ce fait l'administration considère qu'il y a lieu d'établir un FEC, si la comptabilité est informatisée.

Aucun critère direct de taille n'intervenant, les TPE sont tenues à la même obligation que les grandes entreprises.

Le FEC ne concerne que les contribuables dont la comptabilité informatisée peut faire l'objet d'une vérification<sup>32</sup>. Aussi, seuls les impôts imposant la tenue de « documents comptables » sont concernés<sup>33</sup>. Cette obligation est donc cohérente avec la jurisprudence antérieure, pour qui un impôt ne peut faire l'objet d'une vérification de comptabilité, que s'il est concerné par une obligation légale de tenue de documents comptables imposée par le Code général des impôts ou le Code de commerce<sup>34</sup>.

Sont donc exclus :

- les contribuables tenant une comptabilité manuelle (pas de tenue informatisée) ;
- les entreprises agricoles au régime du forfait (pas d'obligation légale de tenue de comptabilité).

### 3.2 Cas particuliers

Certaines entreprises sont soumises à des obligations réduites ou spécifiques de tenue de comptabilité et de production de documents comptables. Reste à savoir si elles doivent remettre un FEC au vérificateur.

<sup>31</sup> L'article 99 du code général des impôts (CGI) prescrit aux contribuables qui sont imposés d'après le régime de la déclaration contrôlée la tenue d'un livre-journal, ainsi qu'un registre des immobilisations et des amortissements.

<sup>32</sup> LPF, art. L 13 - I

<sup>33</sup> les impositions qui ne requièrent pas la tenue de documents comptables ne peuvent pas faire l'objet d'une vérification de comptabilité (CE, plén., 9 janv. 1981, n° 19229 : RJF 1981, n° 237. - CE, 6 mars 1985, n° 43463 et 48737 : RJF 1985, n° 741)

<sup>34</sup> CE, 28 nov. 1986, n° 47147, M. de Bierre : Dr. fisc. 1988, n° 6, comm. 233, concl. Ph. Martin ; RJF 2/1987, n° 236, chron. Mme M. Liebert-Champagne, p. 3

### 3.2.1 Régime de la « micro-entreprise »

Les contribuables placés sous le régime de la « micro-entreprise »<sup>35</sup> peuvent faire l'objet d'une vérification de comptabilité<sup>36</sup>.

Certes, ces micro-entreprises ont des obligations comptables et déclaratives très allégées<sup>37</sup>. Cependant, même si elles ne tiennent pas de comptes annuels<sup>38</sup>, elles doivent tenir un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles, appuyées de factures et de toutes autres pièces justificatives ainsi qu'un registre des achats lorsque leur activité principale porte sur la vente de marchandises ou la fourniture de logement<sup>39</sup>. Elles sont soumises à certaines obligations déclaratives allégées : une déclaration d'existence et d'identification, mention directe de leur chiffre d'affaires sur la déclaration de revenus 2042, déclaration des plus-values professionnelles sur un état annexe à la déclaration 2042, déclaration de cessation d'activité assortie, le cas échéant, d'un état précisant le montant net des plus-values taxables.

Ces documents comptables devraient être présentés sous forme dématérialisée, dès qu'ils sont établis au moyen d'un système informatisé.

En revanche, par mesure de tolérance, depuis décembre 2014, l'administration fiscale dispense de produire le FEC<sup>40</sup> les contribuables ayant opté pour le prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu (auto-entrepreneurs), qui relèvent du régime micro-BIC<sup>41</sup>.

Par ailleurs, l'obligation de présentation de la comptabilité édictée par l'article 54 du CGI ne concerne pas les micro-entreprises relevant de l'article 50-0 du CGI<sup>42</sup>. C'est pourquoi la loi de finances rectificative pour 2012 a modifié l'alinéa 2 de l'article L 47 A-I du LPF pour « tout contribuable soumis par le Code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables ».

<sup>35</sup> BIC : CGI art. 50-0 et BNC : CGI 102-ter

<sup>36</sup> Rép. min. n° 10771 à Lett : JOAN Q 19 déc. 2006, p. 13277

<sup>37</sup> CGI, art. 102 ter, 4° et Doc. adm. DGI 4 G-313

<sup>38</sup> C.com, art. L 123-28

<sup>39</sup> CGI, art. 50-0, 3 et 5. - BOI-BIC-DECLA-30-30, 12 sept. 2012

<sup>40</sup> Fiche descriptive 698 : Questions / Réponses sur la transmission des comptabilités informatisées sous forme dématérialisée en cas de contrôle fiscal - mise à jour le 19/12/2014 - point n°9 tolérances applicables, page 19

<sup>41</sup> CGI, art. 151-0

<sup>42</sup> Sur renvoi de l'article 53 A du CGI

Les micro-entreprises, qu'elles aient une activité de type BIC ou BNC, doivent donc remettre un FEC au début de la vérification de comptabilité.

Ces contribuables, imposables à l'impôt sur le revenu, peuvent tenir un état récapitulatif de leurs recettes sur un registre papier et confier la tenue de leur comptabilité à un expert-comptable. Dans ce cas, celui-ci peut se contenter récapituler mensuellement les totaux de ces opérations. La DGFIP tolère<sup>43</sup> alors que le FEC ne comporte pas le détail des écritures comptables des recettes<sup>44</sup>. Cela n'empêchera cependant pas le contribuable d'avoir à fournir ultérieurement au vérificateur les justificatifs de ses opérations.

### 3.2.2 Sociétés Civiles

Par nature, les sociétés civiles de droit commun, n'exerçant pas une activité commerciale, ne sont pas soumises aux obligations comptables des commerçants et des sociétés commerciales (C. com. art. L 123-12 à L 123-24). En outre, aucun texte comptable ne régit la comptabilité des sociétés civiles, qui, de ce fait, ne sont pas soumises aux règles du code de commerce et du PCG.

Cependant, les gérants doivent présenter une reddition de compte aux associés (C. civ. art. 1856). En pratique, le gérant doit donc tenir une comptabilité qui donne une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société. Elle peut être très simplifiée, mais, si les statuts le prévoient, elle peut être tenue selon les règles du Code de commerce et du PCG.

Pour les SCI, le Conseil d'État assimile le contrôle sur place des documents qu'elles doivent tenir (CGI, art. 172 bis ; CGI, ann. III, art. 46 B à 46 D) à une vérification de comptabilité<sup>45</sup>, suivant ainsi la position de l'Administration fiscale<sup>46</sup>.

<sup>43</sup> Questions / Réponses sur la transmission des comptabilités informatisées sous forme dématérialisée en cas de contrôle fiscal - mise à jour le 19/12/2014 - point n°9. tolérances applicables - Quest. n°2, page 19

<sup>44</sup> Toutefois, le contribuable devra pouvoir présenter - quelle qu'en soit la forme (papier ou tableur) - le détail de ses recettes, ainsi que les pièces justificatives y afférentes (par exemple, les rouleaux de caisse enregistreuse)

<sup>45</sup> CE, 9 juill. 2003, n° 230168 M. Kerleau : JurisData n° 2003-080392 ; Dr. fisc. 2004, n° 6, comm. 226, concl. G. Bachelier ; RJF 2003, n° 1265. - CAA Marseille, 6 janv. 2009, n° 06MA00078, SCI Centre du Baganais : Dr. fisc. 2009, n° 12-13, comm. 255 ; RJF 2009, n° 574

<sup>46</sup> Rép. min. n° 2408 à M. Herment : JO Sénat Q, 28 oct. 1993, p. 2022 ; Dr. fisc. 1994, n° 5, comm. 174

Par ailleurs, les SCI soumises à l'IS sur option des contribuables sont susceptibles de faire l'objet d'un contrôle fiscal. De plus, une SCI ayant opté pour la TVA peut faire l'objet d'une vérification de comptabilité<sup>47</sup>.

Les Sociétés Civiles de Moyen (BNC ou IS) sont susceptibles de faire l'objet d'un contrôle fiscal ou d'une vérification de comptabilité.

Sont aussi tenues aux règles du PCG, les sociétés civiles lorsqu'elles dépassent deux des trois seuils suivants : 50 salariés ; 3,1 M€ de chiffre d'affaires ou de recettes ; 1,55 M€ de total de bilan (C.Com L 612-1 et R612-1). Elles peuvent aussi faire l'objet d'une vérification de comptabilité et doivent produire en ce cas un FEC.

La DGFIP avait déjà confirmé en décembre 2014<sup>48</sup> que selon elle « Les SCI soumises aux impôts commerciaux et les SCI non soumises aux impôts commerciaux, mais qui ont des associés, personnes morales, soumis à l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles conformément à l'article 238 bis K du CGI, sont également tenues de fournir un FEC.

L'administration fiscale considère donc que toutes les SCI sont tenues de présenter le FEC, dès lors qu'elles tiennent leur comptabilité sous forme informatisée. Toutefois, par mesure de tolérance, elle dispense de présenter un FEC les SCI qui réunissent les trois conditions suivantes :

- imposition exclusive aux revenus fonciers ,
- parts détenues uniquement par des associés personnes physiques,
- absence d'option pour la TVA au titre d'un immeuble.

### 3.2.3 Associations et autres organismes à but non lucratif

Les associations et autres organismes à but non lucratif sont assujettis à l'obligation de présenter un FEC dès lors :

<sup>47</sup> CAA Paris 18 octobre 2013, 7e ch., 18 oct. 2013, n° 13PA00671, SCI Hayah Mouchka Loubavitch (HML) : JurisData n° 2013-026783 ; Dr. fisc. 2014, n° 11, comm. 212, concl. L Boissy, note C. Provôt

<sup>48</sup> Questions / Réponses sur la transmission des comptabilités informatisées sous forme dématérialisée en cas de contrôle fiscal - mise à jour le 19/12/2014, fiche descriptive 6980 - point n°9. tolérances applicables - Question n°5, pages 20-21

- qu'elles exercent de plus une activité commerciale ou lucrative<sup>49</sup> ; elles sont de ce fait soumises à ce titre aux impôts commerciaux ;
- et qu'elles sont soumises à des obligations de tenue de comptabilité (ces obligations sont fixées par le règlement CRC 99-01) ;
- qu'elles tiennent ou font tenir leur comptabilité sur informatique.

Les associations qui exercent une activité économique supérieure à certains seuils<sup>50</sup> doivent établir des comptes annuels, en conformité des dispositions du Code de commerce.

De plus, les associations qui doivent nommer un commissaire aux comptes sont tenues de respecter les règles du Code de commerce et du PCG<sup>51</sup>.

Toutefois, en cas de secteurs fiscalisés et d'autres non fiscalisés, l'obligation de fournir un FEC a été limitée aux seuls secteurs fiscalisés.

Dans la pratique, il peut exister deux cas de figure :

- Soit l'association tient deux comptabilités séparées, l'une relative au secteur fiscalisé et l'autre au secteur non fiscalisé. Alors elle doit présenter uniquement un FEC généré à partir du logiciel comptable sur lequel est tenue la comptabilité du secteur fiscalisé ;
- Soit l'association tient une seule comptabilité dans laquelle figurent des secteurs distincts, elle doit fournir un FEC qui récapitule l'ensemble des opérations de la comptabilité et ajouter dans le FEC un champ<sup>52</sup> permettant d'identifier à quel secteur, lucratif ou non l'opération se rapporte voir §7.2.2.4.

### 3.2.4 Fiducie

Les fiduciaires doivent tenir une comptabilité autonome (loi 2007-211 du 19 février 2007, art. 12) retraçant les opérations de la fiducie et établir des comptes annuels qui respectent les articles L 123-12 à L 123-15 du code de commerce. Ces dispositions sont précisées aux articles 623-2 à 623-20 du PCG issus du règl. ANC 2014-03 (ancienne Annexe IV du PCG 99).

<sup>50</sup> C. Com, art. R 612-1 : dépassement de 2 seuils sur 3 (3,1 millions € de chiffre d'affaires ou ressources, 1 550 000 € de total de bilan, 50 salariés)

<sup>51</sup> Voir annexe n°2

<sup>52</sup> Voir ci-dessous § 7.2.2.4

En outre, ces comptes sont susceptibles d'être certifiés par un commissaire aux comptes lorsque le ou les constituants de la fiducie sont eux-mêmes tenus de désigner un commissaire aux comptes.

La fiducie, qui est soumise à l'article 54 du CGI, peut faire l'objet d'une vérification de comptabilité, la procédure étant suivie entre l'Administration et le fiduciaire<sup>53</sup>. Par conséquent, le contrôle commencera par la remise du FEC, si la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés.

### 3.2.5 Sociétés en participation ou sociétés de fait

Pour la DGFIP, puisque ces sociétés ont l'obligation de réaliser une déclaration fiscale, elles ont donc un FEC à produire, dès lors qu'elles tiennent leur comptabilité sur système informatique.

Or, ces sociétés n'ayant pas de personnalité morale, elles ne sont pas en principe soumises à des obligations légales de tenue de registres comptables et d'établissement de comptes sociaux.

En pratique, le vérificateur ne pourra avoir connaissance que des sociétés ayant un caractère ostensible, c'est-à-dire dont l'existence aura été volontairement révélée à l'administration. A moins qu'il en découvre l'existence à l'occasion d'opérations de contrôle.

Par ailleurs, rappelons que la production obligatoire d'un FEC reste conditionnée à l'existence d'une tenue de comptabilité informatisée (l'usage d'un tableur suffisant à la qualifier comme telle pour l'administration<sup>54</sup>).

### 3.2.6 Succursales françaises de sociétés étrangères

La succursale française d'une entreprise étrangère n'est pas soumise à l'obligation de tenir une comptabilité. Toutefois, selon l'Administration, elle est tenue de remettre un FEC en cas de contrôle<sup>55</sup>.

<sup>53</sup> LPF, art. L 53, al. 2 nouveau

<sup>54</sup> Voir ci-après partie 2, I

<sup>55</sup> BOFIP-CF-IOR-60-40-10 du 18 novembre 2014 § 70 à 75

Ce FEC ne doit pas nécessairement comporter des numéros et des libellés de compte conformes à ceux du PCG (ou à un autre plan comptable professionnel)<sup>56</sup>.

Ainsi, soit la succursale remet une table de correspondance avec les normes comptables françaises (numéros et libellés de comptes), soit elle convertit toutes les écritures aux normes françaises.

En outre, les champs Code Journal (champ n°2) et Libellé Journal (champ n°3) peuvent rester vides<sup>57</sup>.

Dans tous les cas, le FEC devra être présenté en langue française (CGI art. 54). Toutefois, ayant à établir une déclaration fiscale de ses résultats en France (CGI art. 53 À et 54), la succursale doit pouvoir les justifier grâce à des documents comptables. Il est donc de son intérêt de respecter les règles du code de commerce et du PCG pour la tenue de sa comptabilité. De plus, elle est soumise aux règles du CFCI.

En conséquence, les données comptables peuvent faire l'objet de traitements (au sens de l'article L 47 A-II).

### 3.2.7 Succursales étrangères de sociétés françaises

Les opérations effectuées par la succursale ou l'établissement étranger d'une société française ne sont pas soumises à l'IS, en raison de leur caractère extra-territorial. Toutefois, le résultat comptable de la société comprend bien les résultats de ses succursales étrangères.

En ce cas, le FEC présenté par l'entreprise en cas de contrôle comprend, sous une forme agrégée, les éléments relatifs à ses succursales étrangères.

Les écritures comptables retraçant l'activité et le patrimoine de ces succursales n'ont cependant pas à y être retranscrites de manière détaillée<sup>58</sup>.

<sup>56</sup> BOFIP-CF-IOR-60-40-10 du 18 novembre 2014 § 75

<sup>57</sup> Fiche descriptive émise par la DGFIP, n° 7257 « Entreprises étrangères - modalités de présentation du fichier des écritures comptables prévues au I de l'article L 47 A du LPF - mise à jour le 24.09.2014 », point n°1

### 3.2.8 Cas des entreprises étrangères imposables à la TVA en France sans y être établies

Certaines entreprises étrangères réalisent des opérations imposables à la TVA en France, sans pour autant y disposer d'un établissement stable.

L'article 286 3° du CGI dispose qu'elles doivent pouvoir justifier de leur chiffre d'affaires taxable, soit grâce à une comptabilité tenue habituellement, soit, à défaut, en présentant un livre spécial aux pages numérotées sur lequel est inscrit, « jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas ».

La DGFIP considère donc qu'en cas de contrôle, ces entreprises étrangères sont soumises à l'obligation de présenter leurs documents comptables pour justifier de leurs déclarations fiscales<sup>59</sup>. Selon l'administration fiscale, elles devraient présenter leur comptabilité ou le livre spécial sous forme de FEC, si ceux-ci sont tenus au moyen de systèmes informatisés.

Le fichier ferait cependant l'objet de quelques adaptations par rapport aux normes fixées par l'article A. 47 A-1 du LPF. Il devrait notamment comporter les informations prévues au 3° du I de l'article 286 du CGI et à l'article 37 de l'annexe IV à ce code (ventilation des opérations taxables et non taxables, TVA afférente à chaque opération, montant HT, nom et adresse des clients et fournisseurs...).

De plus, les champs renseignés en principe avec les codes journaux (champ 1 « JournalCode ») et les libellés de journaux (champ 2 « JournalLib ») peuvent rester vides.

La DGFIP indique qu'au regard de la structure du FEC, il n'y a aucune spécificité pour les entreprises qui tiennent un livre spécial comparativement à celles qui disposent d'une comptabilité. En effet, les assujettis à la TVA doivent opérer une ventilation de leurs opérations en faisant apparaître le montant HT, la TVA, les opérations exonérées etc...<sup>60</sup>.

<sup>59</sup> Fiche descriptive émise par la DGFIP, n° 7257 « Entreprises étrangères - modalités de présentation du fichier des écritures comptables prévues au I de l'article L 47 A du LPF - mise à jour le 24.09.2014 », point n°3. Signalons que le contenu de cette fiche n'a pas été repris dans le BOFIP, malgré les actualisations effectuées depuis.

<sup>60</sup> Fiche descriptive émise par la DGFIP, n° 7257 « Entreprises étrangères - modalités de présentation du fichier des écritures comptables prévues au I de l'article L 47 A du LPF - mise à jour le 24.09.2014 », point n°3 - Tableau récapitulatif - mentions du Fichier des écritures comptables (FEC), page 4

Néanmoins, les noms et adresses des clients et des fournisseurs devraient être mentionnés dans le champ « libellé de l'écriture ».

L'entreprise devrait fournir une table de correspondance des comptes et libellés de comptes avec le PCG, à l'instar des succursales de sociétés étrangères. Les libellés pourraient rester en langue étrangère à condition de fournir en sus une traduction par un traducteur juré.

L'administration fiscale reconnaît elle-même que « Les entreprises étrangères imposables à la TVA en France sans y être établies ne sont toutefois pas soumises à l'obligation de tenir une comptabilité selon les modalités prévues aux articles L. 123-12 et suivants du code de commerce ».

Or, l'article 47 A-I du LPF n'impose aux contribuables l'obligation de fournir un FEC que « lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés ».

Se pose donc la question de savoir si une comptabilité tenue par une entreprise étrangère au moyen de systèmes informatisés, selon les obligations légales propres à son pays, constitue une comptabilité au sens du droit français.

L'interprétation DGFIP semble très extensive, d'autant qu'elle considère que l'obligation de produire un FEC s'impose aussi aux contribuables tenus de présenter un livre-spécial, s'il est établi à l'aide d'un système informatique.

Le CSOEC a donc fait part de ses interrogations à la DGFIP, pour lesquelles il est en attente de réponse.

## 4 Exercices visés

En cas de contrôle, un FEC doit être fourni pour chacun des trois derniers exercices.

De plus, les déficits reportables nés lors d'exercices prescrits, mais utilisés durant les exercices objets de l'avis de vérification, ouvrent droit à contrôle.

En ce cas, un fichier des écritures comptables doit aussi être produit au titre de ces exercices antérieurs aux trois derniers exercices, à condition que :

- la comptabilité soit tenue de façon informatisée durant les exercices déficitaires ;
- la comptabilité dématérialisée soit conservée sous cette même forme à la date de la vérification.

Toutefois, l'obligation de maintenir la comptabilité sous support informatisé étant limitée à 3 ans<sup>61</sup>), les informations comptables sont remises sous leur format de conservation (dématérialisé ou papier)

L'Administration peut, en outre, vérifier les exercices qui suivent l'exercice déficitaire, même bénéficiaires et couverts par la prescription, dès lors que le déficit résiduel considéré par l'entreprise comme un élément de la détermination du bénéfice imposable de l'exercice vérifié et non prescrit, est le résultat de la différence entre le déficit initial et d'éventuels résultats bénéficiaires réalisés dans l'intervalle et qui ne l'ont pas totalement absorbé<sup>62</sup>.

En matière de taxe ou d'impôt autre que l'impôt sur le bénéfice (la TVA par exemple), l'avis de vérification peut étendre la période vérifiée à l'exercice en cours, lorsque la date légale de dépôt est expirée<sup>63</sup>. Le contribuable a alors l'obligation de présenter un FEC pour l'exercice en cours, qui inclut toutes les écritures<sup>64</sup> depuis l'ouverture de l'exercice jusqu'au mois visé par l'avis de vérification. Par conséquent, ce fichier ne comportera évidemment pas les écritures de clôture d'exercice et les écritures d'inventaire.

<sup>61</sup> LPF art. L 102 B, alinéa 2, combiné à LPF art. L 169

<sup>62</sup> BOI-CF-PGR-10-20, § 190, 8 oct. 2012 et BOI-CF-IOR-60-40-10, § 110, 13 déc. 2013

<sup>63</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 130, 18 novembre 2014

<sup>64</sup> La question de savoir s'il s'agit des écritures validées ou aussi des écritures en brouillard sera abordée ci-après

## 4.1 Date d'application

La fourniture d'un FEC est obligatoire pour les avis de vérification adressés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014<sup>65</sup>. Le format du fichier doit respecter les principes suivants :

<b>exercices clôturés avant 1/01/2013</b>	<b>exercices clôturés à partir du 1/01/2013</b>
format facultatif de l'arrêté du 29 juillet 2013	format obligatoire de l'arrêté du 29 juillet 2013

### 4.1.1 Exercices clôturés antérieurement au 01/01/2013

Le respect des normes définies dans l'article A. 47 A-1 modifié du LPF n'est obligatoire que pour les contrôles des exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013. En revanche, leur application est facultative pour les exercices clos antérieurement.

Ces dispositions sont applicables aux FEC constitués au titre d'exercices déficitaires antérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2013.

Si le contribuable choisit de ne pas respecter le nouveau format, il doit cependant se conformer aux définitions et codages du format informatique des paragraphes I à V de l'article A. 47 A-1 du LPF. Il doit, de plus, fournir une description des champs, codes employés et structures de fichier, conforme au II de l'article A. 47 A-1 du LPF.

### 4.1.2 Exercices ouverts à partir du 01/01/2013

L'obligation de présentation du FEC, sous la forme définie par l'arrêté du 29 juillet 2013, concerne les contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1<sup>er</sup> janvier 2014.

<sup>65</sup> Loi 2012-1510 du 29 décembre 2012, art. 14-III

## 5 Les sanctions

La loi a créé une sanction spécifique pour défaut de présentation de la comptabilité. De plus, d'autres conséquences peuvent être tirées de cette situation par l'Administration.

### 5.1 Défaut de présentation de la comptabilité

L'article 1729 D du CGI sanctionne le défaut de présentation du FEC ou de fichier par une amende de 5000 €. Selon l'Administration cette amende est applicable pour chaque FEC absent ou non conforme, soit au plus 4 exercices (trois exercices clos plus éventuellement l'exercice en cours).

De plus, ce montant de 5000 € par exercice constitue un minimum, puisqu'en cas de rectification d'un montant plus élevé, la sanction consiste en une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable<sup>66</sup>.

Certains parlementaires soulignèrent lors des débats l'imprécision de la rédaction de l'article 1729 D précité. Quel élément caractérise le défaut de présentation d'un document dématérialisé ?

Pour l'administration, la non-conformité s'apprécie par rapport aux dispositions de l'article Article A47 A-1 du LPF, qui spécifie le codage, la structure, l'organisation et les informations devant figurer dans les FEC<sup>67</sup>.

Reste à connaître la position du juge en cas de contentieux.

Le vérificateur peut faire préalablement une demande de mise en conformité, en laissant un certain délai au contribuable. Il peut aussi dresser directement un procès-verbal d'absence de remise de fichiers conformes, qui sont soit remis en main propre, soit adressés par courrier.

Après constatations de la non-conformité et application des sanctions, le contrôle peut se poursuivre à partir des fichiers non-conformes qui auraient été remis ou bien de la comptabilité imprimée sur papier ou PDF.

<sup>66</sup> CGI art. 1729 D

<sup>67</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 280, 18 novembre 2014

## 5.2 Autres sanctions

Selon l'article L 74 du LPF, alinéa 2, l'absence de remise du FEC peut caractériser une opposition à contrôle fiscal<sup>68</sup>. En ce cas, les bases d'imposition sont évaluées d'office.

La mise en œuvre de cette évaluation d'office entraîne l'application de la majoration de 100 % des droits rappelés<sup>69</sup>. Or, en cas d'évaluation d'office, la charge de la preuve est inversée et incombe au contribuable, qui ne peut s'appuyer sur la comptabilité comme moyen de preuve, celle-ci ayant été rejetée.

## 6 Format du FEC

L'Administration a commenté le format du FEC dans un BOI spécifique<sup>70</sup>. Elle a pour objectif d'industrialiser les contrôles, ce qui nécessite de standardiser les fichiers remis. Ceux-ci doivent pouvoir être lus et analysés dans ALTO2 par un inspecteur, sans l'assistance d'un membre d'une BVCI. Il conviendra donc d'être particulièrement attentif aux règles de format et de contenu pour éviter un rejet du FEC ou des interprétations erronées du fait de données mal structurées.

Le FEC peut être constitué :

- soit sous forme de fichiers à plat, selon les critères définis au VI de l'article A. 47 A-1 du LPF ;
- soit sous forme de fichiers structurés, codés en XML, respectant la structure du fichier XSD dont les spécifications sont consultables sur internet sur le site public [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr), à la rubrique « Professionnels ».

Le format XML, qui emploie un langage très descriptif, a le défaut de créer des fichiers beaucoup plus volumineux que les fichiers à plat (jusqu'à 8 fois plus).

<sup>68</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 300, 18 novembre 2014 et BOI-CF-IOR-40, § 150 à 170, 12 septembre 2012

<sup>69</sup> CGI art. 1732

<sup>70</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20-20131213 du 13 décembre 2013

Le FEC comprend, dans la première ligne d'enregistrement (cas des fichiers à plat) le nom des champs, dont les définitions figurent aux 1° et 2° du VII et aux 3° à 8° du VIII de l'article A. 47 A-1 du LPF.

## 6.1 Règles de nommage

Le fichier doit respecter des règles de nommage<sup>71</sup> selon la nomenclature suivante : SirenFECAAAAMMJJ. Le Siren est celui du contribuable auquel est jointe la date de clôture de l'exercice comptable.

Le codage des informations doit être conforme aux spécifications prévues au XII de l'article A. 47 A-1 du LPF.

Ce fichier est accompagné d'une description, dont le contenu est défini au XI de l'article A. 47 A-1 du LPF.

## 6.2 Un fichier unique comprenant en principe toutes les écritures de détail

En principe, le contribuable doit fournir pour chaque exercice un FEC unique, accompagné d'un descriptif. Le FEC comprend en principe toutes les écritures de détail. Conformément aux exigences de l'article 910-3 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 410-3 du PCG 99), l'entreprise doit pouvoir garantir la permanence du chemin de révision comptable entre les pièces justificatives et les écritures comptables. En conséquence, les écritures de centralisation doivent être écartées au bénéfice du détail ligne à ligne de chaque opération comptable enregistrée dans les différents journaux du système informatisé.

Aux écritures de centralisation sont donc substituées les écritures détaillées des opérations jour par jour figurant dans les journaux auxiliaires. Une écriture de centralisation est une écriture de report mensuelle (ou d'une autre périodicité) des écritures détaillées des opérations jour par jour figurant dans les journaux auxiliaires.

Par conséquent, en cas de préparation de la saisie sur tableur, aucune totalisation ne peut être reprise. Les écritures doivent être enregistrées en détail. C'est pourquoi il n'est pas possible de se contenter de renseigner

<sup>71</sup> Voir LPF, art. A. 47 A-1, X

dans le FEC seulement les cumuls mensuels de dépenses ou recettes saisis sur tableur<sup>72</sup>.

En revanche, la DGFIP considère qu'une note de frais préparée par un salarié sur tableur constitue une véritable pièce justificative et non un assistant à la saisie de comptabilité. De ce fait, il n'est pas obligatoire d'en saisir toutes les lignes. Cependant, il conviendra de ventiler l'écriture par nature de frais (transport, hébergement, restauration,) si l'entreprise utilise des numéros de compte distincts<sup>73</sup>.

De plus, l'administration fiscale accepte deux exceptions au principe d'incorporation des écritures détaillées dans le FEC :

La première tolérance concerne les contribuables imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des micro-bénéfices industriels et commerciaux et micro-bénéfices non-commerciaux<sup>74</sup>.

La deuxième exception vise les « logiciels métier » : lorsque le détail de certaines écritures comptables est contenu dans des applications métiers de l'entreprise et non dans des modules annexes au module de comptabilité générale, les écritures agrégées issues de ces applications sont acceptées par la DGFIP (par exemple : montant agrégé des cotisations d'assurance émises, mouvements de consommation sur stock, etc.)<sup>75</sup>

Le BOFiP ne définit cependant pas ce qu'est une application métier. Selon des réponses orales faites par l'Administration lors d'un colloque et lors d'échanges avec un groupe de travail créé avec le CSOEC, les applications métiers se distingueraient par le fait qu'elles ne sont pas intégrées contrairement aux différents modules d'un ERP, mais simplement interfacées avec la comptabilité. Le système comptable ne récupérant que des écritures de regroupement issues des modules métiers<sup>76</sup>. Il s'agit alors de n'inclure dans le FEC que ces écritures, sans les données de gestion provenant des outils métiers<sup>77</sup>.

<sup>72</sup> Questions - Réponses 2015 sur le FEC, version du 3 mars 2016, I-5

<sup>73</sup> Questions - Réponses 2015 sur le FEC, version du 3 mars 2016, III-1

<sup>74</sup> Voir ci-dessus § 3.2.1 Régime de la « micro-entreprise »

<sup>75</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20-20131213, § 60

<sup>76</sup> « Manuellement » (fichiers importés sur l'initiative de l'utilisateur) ou de façon plus ou moins automatisée

<sup>77</sup> Le vérificateur pourra cependant requérir par la suite que le contribuable lui transmette ces données dans la cadre de l'article L 47 A-II du LPF

Cette tolérance introduite par la DGFIP vise en pratique les grandes entreprises qui commercent avec de très nombreux clients (B to C). Elle cherche ainsi réduire la taille des FEC et éviter d'avoir à lire des fichiers trop lourds (plusieurs millions à plusieurs centaines de millions de lignes d'écritures).

Les précisions données concernent également toutes les entreprises ayant des logiciels métiers tels qu'un logiciel de facturation ou un logiciel de caisse ou de recettes.

À la demande du vérificateur, le contribuable devra par la suite remettre les écritures détaillées extraites du logiciel métier dans un fichier devant probablement respecter le format défini à l'article A. 47 A-1 du LPF.<sup>78</sup> (Ce point est en cours de demande de précisions auprès de l'administration fiscale).

### 6.3 Un fichier fractionnable sous conditions

Le contribuable a la possibilité de fractionner le FEC en plusieurs fichiers dans les cas suivants :

- en cas de système comptable centralisateur, il est possible de fournir un fichier issu du livre journal-centralisateur et des fichiers pour les écritures de détail des journaux auxiliaires. Cette option est conditionnée au dépassement d'un seuil de chiffre d'affaires pour l'exercice concerné, à savoir 152,4 M€, pour le commerce de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fourniture de logement, ou 76,2 M€ s'il s'agit d'autres entreprises (prestations de service notamment)<sup>79</sup> ;
- si le volume de données s'avère trop important pour constituer un seul FEC par exercice, le fichier peut, en accord avec le service vérificateur, être remis de manière simultanée sur plusieurs supports selon un découpage par période (au choix semestre, trimestre, mois).

Pour les entreprises relevant de la compétence de la DVNI, le vérificateur peut demander d'abord la remise d'un fichier reprenant les écritures

<sup>78</sup> Questions - Réponses 2015 sur le FEC, version du 3 mars 2016, I-4

<sup>79</sup> Ces seuils sont proches de ceux à partir desquels les contrôles fiscaux sont réalisés par la DVNI (150 M€ ou 76,2 M€)

centralisées puis ensuite les écritures détaillées<sup>80</sup> correspondant à tout ou partie des écritures centralisées présentes dans le fichier précédemment remis<sup>81</sup>. Les écritures centralisées mentionnent la période mensuelle concernée (ou toute autre périodicité), la référence des journaux d'origine et les totaux de la période en lieu et place du détail des opérations jour par jour.

Pour les fichiers à plat (TXT<sup>82</sup>), chacun des fichiers remis devra obligatoirement comporter en première ligne le nom des champs, selon les règles de nommage de l'article A. 47 A-1 du LPF.

→ Exemple :

123456789FEC20131231\_01 :  
écritures comptables du mois de janvier 2013

123456789FEC20131231\_02 :  
écritures comptables du mois de février 2013

456321789FEC20130630\_1T :  
écritures comptables du premier trimestre de l'exercice clos au  
30/06/2013

## 6.4 Fourniture d'un descriptif détaillé

Dès que le FEC comporte des spécificités, l'entreprise doit fournir un descriptif détaillé (LPF A. 47 A-1, XI). Ce descriptif peut être remis sur support papier ou de façon dématérialisée (traitement de textes, tableur, PDF) ou papier.

La forme reste libre. À titre indicatif, le détail du fichier descriptif est annexé à ce guide<sup>83</sup>, avec une proposition de présentation type pour les TPE.

Cette description s'avère notamment obligatoire :

- lorsque des informations contenues dans le fichier font référence à des codifications spécifiques en usage dans l'entreprise ;

<sup>80</sup> Le fichier doit alors respecter le format défini à l'article A. 47 A-1 du LPF et les prescriptions du BOFIP - (cf. BOI-CF-IOR-60-40-20 n° 380 et Questions - Réponses 2015 sur le FEC, version du 3 mars 2016, I-4)

<sup>81</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20 n° 380

<sup>82</sup> Les fichiers XML comportent déjà cette information dans la structure de fichier XSD

<sup>83</sup> Annexe n°2

- lorsque le fichier est découpé, pour présenter les choix de fractionnement du FEC ;
- quand la comptabilité est organisée avec un système centralisateur, pour présenter les codes et intitulés des journaux auxiliaires ;
- lorsqu'il n'est pas possible d'enregistrer les écritures d'à nouveau en début d'exercice et qu'il faut donner l'information permettant de les identifier parmi les autres écritures ;
- dans le cas des succursales françaises de sociétés étrangères (cf.ci-dessus), pour fournir une table de correspondance avec les normes comptables françaises ;
- lorsque les comptes ont été établis en norme étrangère, malgré les dispositions comptables et fiscales et uniquement pour les exercices précédant celui clos en 2014, la DGFIP tolère que le FEC soit réalisé par transcodage de façon à présenter un fichier faisant référence au PCG. En ce cas, le descriptif doit comprendre une table de correspondance, ainsi que l'indication des éventuelles anomalies ;
- lorsque les écritures comprennent des montants en devises avec des codes d'identification des devises, afin de fournir une table de correspondance ;
- en cas de numérotation par journal, lorsque des écritures de nature différentes comportent un numéro identique, mais sont enregistrées dans un journal codé de façon à les distinguer ;
- quand des écritures ne comportent pas de référence de pièce justificative, bien que les règles fiscales et comptables l'exigent, l'entreprise devant alors indiquer dans le champ vide (PieceRef) une valeur conventionnelle qui sera mentionnée dans le descriptif.

Par ailleurs, il peut s'avérer utile d'inclure dans ce fichier descriptif des informations complémentaires :

- pour le cas où l'entreprise aurait une organisation comptable spécifique (par exemple en matière de validation des écritures) ;
- ou si elles expliquent des ruptures de numérotation des écritures.

## 7 Contenu du FEC

Le FEC contient :

- l'ensemble des données comptables et des écritures retracées dans tous les journaux comptables au titre d'un exercice ;
- pour chaque écriture, l'ensemble des lignes constitutives figurant dans le système informatisé comptable de l'entreprise.

L'article L 47 A-I du LPF définit les écritures comptables par renvoi aux articles 921-1 et s du PCG issus du règl. ANC 2014-03 (anciens art. 420-1 et suivants du PCG 99), dédiés aux modalités d'enregistrement des écritures :

- l'enregistrement en partie double (art. 921-1 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-1 du PCG 99) ;
- les mentions minimales d'un enregistrement, c'est-à-dire l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie (art. 922-1 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-2 du PCG 99) ;
- la conservation des pièces justificatives (art. 922-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-3 du PCG 99) ;
- l'enregistrement jour par jour et opération par opération des mouvements sur le livre-journal (art. 921-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-4 du PCG 99) ;
- la procédure de validation donnant un caractère définitif aux enregistrements comptables (art. 921-3 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-5 du PCG 99) ;
- la procédure de clôture (art. 921-4 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-6 du PCG 99).

Aucun texte comptable ou fiscal ne fixait jusqu'ici le contenu précis d'un livre-journal informatisé. Chaque éditeur de logiciel déterminait le contenu et la structure de son livre-journal, pourvu qu'il comporte a minima les informations exigées par le code de commerce et le PCG.

## 7.1 Contenu des champs

Les informations requises de la part des contribuables dépassent celles déterminées par le PCG. Selon l'article 922-1 du PCG issu du régl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-2 du PCG 99), « Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie ».

Le FEC comprend quant à lui 18 à 22 champs, selon les régimes d'imposition. Lorsqu'une comptabilité est tenue par établissement, un champ supplémentaire comprenant le code établissement est ajouté au fichier. Les exigences fiscales dépassent largement celles du droit comptable et vont induire un enrichissement des informations contenues dans les écritures comptables.

Si les informations « débit » et « crédit » ne sont pas présentes dans le système informatisé comptable de l'entreprise<sup>84</sup>, les informations 12 et 13 peuvent être respectivement remplacées par « montant » et « sens », sur le modèle suivant :

Information	Nom du champ	Type de champ
<b>12. Le montant</b>	Montant	Numérique
<b>13. Le sens</b>	Sens	Alphanumérique

La notion « à blanc si non utilisé » indique que la présence du champ (ici une colonne) est obligatoire. En revanche, les valeurs (au cas présent une case) peuvent être vides si la donnée n'est pas disponible dans le logiciel comptable.

Dans ce cas, il convient de ne rien saisir dans la colonne concernée. Le champ doit rester vide et ne doit pas être rempli avec des « 0 » ou des « espaces ».

Le FEC contient toutes les écritures comptables enregistrées en comptabilité générale au cours de l'exercice. Ainsi, le fichier doit comporter les écritures d'enregistrement du bilan d'ouverture, c'est-à-dire

<sup>84</sup> Dans certains Progiciels de Gestion Intégrés (PGI ou ERP), la codification est fréquemment effectuée ainsi

les écritures d'à nouveau. Celles-ci figurent en principe en tête du fichier, conformément à la réglementation comptable<sup>85</sup>. De même, le fichier contient les écritures d'inventaire<sup>86</sup>, à savoir :

- les écritures d'amortissement ;
- les écritures de cession des immobilisations ;
- les écritures de dépréciation ;
- les écritures de stocks ;
- les écritures de provision ;
- les opérations de régularisation.

Au sein de ce fichier, les écritures doivent être numérotées chronologiquement de manière croissante, sans rupture ni inversion dans la séquence<sup>87</sup>.

Les éléments de comptabilité analytique et les écritures issues des comptes consolidés ne doivent pas être inclus dans le fichier des écritures comptables.

Le FEC doit présenter ces champs dans l'ordre figurant dans le tableau ci-dessous :

N° de champ	Informations	IS-BIC	BNC ou BA droit commercial	BA comptabilité de trésorerie	BNC comptabilité de trésorerie
1	Le code journal de l'écriture comptable	x	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)
2	Le libellé journal de l'écriture comptable	x	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)

<sup>85</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 100, 13 déc. 2013

<sup>86</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 50, 13 déc. 2013

<sup>87</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 40, 13 déc. 2013

N° de champ	Informations	IS-BIC	BNC ou BA droit commercial	BA comptabilité de trésorerie	BNC comptabilité de trésorerie
3	Le numéro sur une séquence continue de l'écriture comptable	x	X	x	x
4	La date de comptabilisation de l'écriture comptable	x	X	x	x
5	Le numéro de compte, dont les trois premiers caractères doivent correspondre à des chiffres respectant les normes du plan comptable français	x (dont les 3 premiers caractères doivent correspondre à des chiffres respectant le plan de compte du PCG)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)
6	Le libellé de compte auxiliaire, conformément à la nomenclature du plan comptable français	x (conforme à la nomenclature du PCG)	X	x	x
7	Le numéro de compte auxiliaire	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)
8	Le libellé de compte auxiliaire	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)
9	La référence de la pièce justificative	x	X	x	x
10	La date de la pièce justificative	x	X	x	x
11	Le libellé de l'écriture comptable	x	X	x	x
12	Le montant au débit	x	X	x	x
13	Le montant au crédit	x	X	x	x

N° de champ	Informations	IS-BIC	BNC ou BA droit commercial	BA comptabilité de trésorerie	BNC comptabilité de trésorerie
14	Le lettrage de l'écriture comptable	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)
15	La date de lettrage	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)
16	La date de validation de l'écriture comptable	x	X	x	x
17	Le montant en devise	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)
18	L'identifiant de la devise	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)
19	La date de règlement	NA	NA	x	x
20	Le mode de règlement	NA	NA	x	x
21	La nature de l'opération (à blanc si non utilisé)	NA	NA	x (à blanc si non utilisé)	x (à blanc si non utilisé)
22	L'identification du client	NA	NA	NA	x (à blanc si non utilisé)

## 7.2 Commentaire des champs du FEC

### 7.2.1 18 Premiers champs du FEC

#### 7.2.1.1 Champ n° 1 : code journal

Le code journal fait référence à la codification utilisée dans le logiciel comptable pour référencer les différents journaux en cas de système centralisateur et de journaux auxiliaires. Ces codes peuvent correspondre

à des chiffres, des lettres ou une combinaison des deux. Le code journal fait référence à la codification utilisée dans le logiciel comptable pour référencer les différents journaux<sup>88</sup>.

#### 7.2.1.2 Champ n° 2 : libellé journal

Le libellé journal fait référence au nom complet du journal utilisé dans le logiciel.

À noter que le document descriptif comprend obligatoirement un tableau de correspondance des codes journaux et des libellés.

#### 7.2.1.3 Champ n° 3 : numérotation des écritures

Les écritures doivent être numérotées chronologiquement de manière croissante, sans rupture ni inversion dans la séquence. Ce principe de numérotation continue doit permettre de détecter d'éventuelles suppressions d'écritures, lesquelles sont interdites. Pour mémoire, l'annulation d'une écriture validée par contrepassation est la seule méthode corrective autorisée par le droit comptable.

Une écriture comptable se compose de plusieurs lignes d'enregistrement, chacune portant le même numéro. Dans le FEC, cette numérotation doit être croissante et ne pas présenter de rupture. Cette numérotation peut être unique sur l'ensemble du fichier ou être propre à chaque journal.

Il est donc possible, s'il existe un système de numérotation chronologique propre à chaque journal, que le fichier des écritures comptables remis au vérificateur comporte des écritures de nature différente avec un même numéro d'écriture. Il faudra néanmoins expliquer cette particularité dans le descriptif accompagnant la remise du fichier<sup>89</sup>.

Il est également admis que la numérotation chronologique des écritures validées soit réalisée sur un groupe de journaux. Dans ce cas, les numéros seront donc séquentiels et chronologiques à l'intérieur du groupe de journaux.

Cela peut être utilisé notamment pour des comptabilités décentralisées par site ou établissement qui sont ensuite regroupées dans la comptabilité de la société.

<sup>88</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 80, 13 déc. 2013

<sup>89</sup> Voir § 6.4 ci-dessus

Le même code journal ne devra pas être utilisé dans différents groupes de journaux pour empêcher des doublons (N° code journal - N° écriture).

La liste et les explications de ces différents groupes de journaux devront être fournies dans le fichier descriptif.

Il n'est en revanche pas possible de numérotter les écritures selon le schéma suivant : par mois, par folio et numéro de ligne à l'intérieur du folio, si la numérotation comprend en fait un numéro de ligne qui ne permet pas l'identification d'une écriture comptable. En revanche, le numéro de l'écriture validée pourrait être sous la forme : JO-MM-Fo-N° d'écriture dans le Folio. Cependant, cela devra s'accompagner d'une mesure de validation très stricte pour garantir la non-insertion de nouvelles écritures dans un folio après validation<sup>90</sup>.

Par ailleurs, l'Administration requiert que les premiers numéros d'écritures comptables correspondent aux écritures de reprise des soldes de l'exercice antérieur, c'est-à-dire les écritures d'à nouveau, conformément aux dispositions de la réglementation comptable. Cette règle connaît cependant un tempérament « en raison du fonctionnement propre de l'entreprise<sup>91</sup> ». De fait, certains logiciels génèrent un journal des à nouveau en cours d'exercice. En ce cas, les écritures ne sont donc pas les premières de l'exercice. C'est sans doute ce cas que vise implicitement le BOFiP, l'Administration admettant alors que les écritures d'à nouveau soient enregistrées au cours de l'exercice, selon une numérotation correspondant à leur ordre d'enregistrement comptable. Il faut cependant permettre au vérificateur d'identifier les écritures d'à nouveau par une information complémentaire contenue dans le fichier (par exemple le code journal). Cette dernière sera alors littéralement explicitée dans le descriptif accompagnant le fichier.

#### 7.2.1.4 Champ n° 4 : date de comptabilisation

Pour l'Administration, la date de comptabilisation de l'écriture comptable correspond à la date à laquelle l'enregistrement comptable de l'opération a été porté au débit ou au crédit du compte. Il s'agit, selon elle, de la date de saisie si l'événement et son enregistrement ont lieu le même jour. En cas de décalage entre la date d'événement et celle de la saisie, la DGFIP suggère de retenir la date de « l'événement comptable<sup>92</sup> », ou à

<sup>90</sup> Questions - Réponses 2015 sur le FEC, version du 3 mars 2016, III-3

<sup>91</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20 n° 110

<sup>92</sup> Le droit comptable ne définit pas cette notion et emploie l'expression « opération comptable »

défaut, celle de la pièce justificative ou encore la date du dernier jour du mois, en cas de centralisation mensuelle.

Toutefois, selon l'Ordre des experts-comptables<sup>93</sup>, les textes n'imposent pas de délai particulier entre la date comptable et la date d'enregistrement. Il est ainsi possible d'enregistrer les factures fournisseurs en fonction de l'ordre d'approbation (apposition du bon à payer), au lieu de l'ordre d'arrivée dans l'entreprise.

De plus, lorsque le logiciel comptable ne dispose pas d'un mode brouillard, le champ doit être identique à la date de validation<sup>94</sup>.

### 7.2.1.5 Champ n° 5 : numéro de compte

Le champ « CompteNum » doit être rempli par les numéros de compte (au moins les trois premiers caractères) du PCG, utilisé pour chaque ligne d'écriture comptable.

Le PCG s'applique à toutes les entreprises industrielles et commerciales, ainsi qu'à toute entité, quel que soit son objet social ou sa forme juridique dès lors qu'elle est soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels, sauf dérogation légale. Lorsque l'entreprise décline le PCG en subdivisions qui lui sont propres, celles-ci doivent figurer dans le champ « numéro de compte ».

Le contribuable qui relève d'un autre plan comptable (plans de comptes des BNC adhérents d'une AGA ou des BA) ou d'un plan de compte particulier (banques, assurances par exemple<sup>95</sup>) devra fournir dans le descriptif les numéros de compte qu'il utilise pour établir ses comptes sociaux.

Quant aux titulaires de BNC<sup>96</sup> non adhérents d'une AGA, ils doivent tenir un registre des dépenses et des recettes ; s'ils n'utilisent aucun plan comptable, ils pourront laisser vide ce champ. Dans l'un ou l'autre des cas, une information devra être fournie dans le fichier descriptif.

Par ailleurs, les sociétés civiles imposables à l'IS doivent appliquer le PCG du fait de la réglementation fiscale.

<sup>93</sup> OEC, rec. 21-07

<sup>94</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 120, 13 déc. 2013

<sup>95</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 140, 13 déc. 2013

<sup>96</sup> A l'exception de ceux soumis au PCG par une disposition spécifique ou par choix

Les succursales françaises d'entreprises étrangères ne sont pas tenues d'utiliser la nomenclature du PCG ou d'un plan comptable particulier<sup>97</sup>. Lorsqu'elles utilisent des plans comptables étrangers, elles doivent fournir une table de correspondance dans le fichier descriptif.

#### 7.2.1.6 Champ n° 6 : libellé du compte

Il faut reprendre l'intitulé complet du compte du PCG (ou des plans comptables particuliers). Néanmoins, « les libellés utilisés au sein de l'entreprise ou ceux correspondant à des subdivisions plus détaillées du plan comptable français doivent figurer dans le fichier remis à l'Administration et ne pas être remplacés par un libellé générique »<sup>98</sup>

Les succursales françaises d'entreprises étrangères ne sont pas tenues d'utiliser les libellés du PCG ou d'un plan comptable particulier<sup>99</sup>.

#### 7.2.1.7 Champ n° 7 : numéro de compte auxiliaire

Le numéro de compte auxiliaire correspond à la codification des comptes de tiers utilisée au sein de l'entreprise<sup>100</sup>. Il peut ne pas être renseigné, mention (« à blanc si non utilisé »), lorsque l'entreprise n'en fait pas usage.

La « numérotation » du compte auxiliaire peut :

- soit commencer par 401, 411, xxx (3 premiers chiffres du compte collectif qui respecte le plan comptable) ;
- soit utiliser un code alphanumérique. Dans ce cas, la ligne d'écriture devra faire apparaître le numéro du compte collectif de rattachement.

Le choix doit être expliqué dans le fichier descriptif.

L'entreprise peut<sup>101</sup> :

- dissocier le numéro de compte général et le numéro de compte auxiliaire en remplissant respectivement les deux informations demandées dans le FEC :

<sup>97</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10 § 75, 18 nov. 2014

<sup>98</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20 § 130 à 150, 13 déc. 2013

<sup>99</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 350, 13 déc. 2013

<sup>100</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 160, 13 déc. 2013

<sup>101</sup> Questions - Réponses 2015 sur le FEC, version du 3 mars 2016, III-2

CompteNum	CompteAuxNum
411000	1234
411000	XYZ

- agréger le numéro de compte général et le numéro de compte auxiliaire. En ce cas, le numéro de compte doit impérativement commencer par trois chiffres respectant les normes comptables. L'information relative au compte auxiliaire peut alors être laissée à blanc :

CompteNum	CompteAuxNum
4110001	
411ABC	

#### 7.2.1.8 Champ n°8 : libellé de compte auxiliaire

Le libellé de compte auxiliaire reprend la désignation littérale du tiers<sup>102</sup> :

CompteNum	CompteAuxNum	CompteAuxLib
411000	D400	Client Albert

#### 7.2.1.9 Champ n°9 : référence de la pièce justificative

Le caractère sincère, régulier et probant de la comptabilité n'est notamment acquis que si l'on peut :

- associer à chaque écriture la référence à la pièce justificative qui l'appuie<sup>103</sup> ;
- assurer la permanence du chemin de révision entre les pièces justificatives et la comptabilité<sup>104</sup>, afin de pouvoir faire le lien avec les pièces justificatives qui motivent les écritures comptables<sup>105</sup>.

<sup>102</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 170, 13 déc. 2013

<sup>103</sup> art. 922-1 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art.420-2 du PCG 99)

<sup>104</sup> art. 911-3 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art.410-3 du PCG 99)

<sup>105</sup> art. 922-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art.420-3 du PCG 99)

C'est pourquoi toutes les écritures devraient en principe faire référence à une pièce justificative, même si celle-ci est d'origine interne (calcul de provision par exemple)<sup>106</sup>. Ce lien est établi soit en utilisant la référence figurant sur les pièces justificatives, soit grâce à une numérotation séquentielle des pièces comptables dans le système, qui est aussi apposée sur la pièce.

L'article 922-2 du règlement ANC n°2014-03 indique que « Les pièces justificatives sont classées dans un ordre défini dans la documentation prévue à l'article 911-2 décrivant les procédures et l'organisation comptables ».

La référence de la pièce justificative correspond soit à une numérotation séquentielle des pièces comptables dans le système, soit à la référence figurant sur les pièces justificatives (factures, tickets, etc.) reçues ou émises. Les pièces justificatives, obligatoirement datées<sup>107</sup> sont classées dans un ordre qui doit être défini dans le document décrivant les procédures et l'organisation comptables<sup>108</sup>. La numérotation et le plan de classement doivent permettre de les retrouver. Ce document précisera aussi les modalités (supports) et les lieux de classement. L'entreprise est libre de choisir sa méthode de classement des pièces : chronologique, alphabétique, numérique ou par nature.

La DGFIP a rappelé qu'elle attend en principe une référence de pièce dans le champ PieceRef (champ n°9)<sup>109</sup>.

Dans le cas où l'entreprise ne numérote pas les factures fournisseurs, elle peut toutefois indiquer la nature de la pièce et mettre une valeur arbitraire (exemple « FACT FRS 1 »). Ce choix devra alors être précisé dans le descriptif remis au vérificateur.

L'Administration admet<sup>110</sup> que certaines écritures puissent ne pas avoir de référence de pièce (cas des écritures d'à nouveau). En ce cas, ce champ doit néanmoins être rempli par une valeur conventionnelle définie par

<sup>106</sup> Selon la Cour d'appel de Colmar (arrêt du 29 novembre 2011), étant tenu à une obligation de conseil, l'expert-comptable ne saurait inscrire une opération en compte sans pièce justificative de la nature de l'opération et sans attirer l'attention de son client sur les conséquences prévisibles d'une telle situation

<sup>107</sup> art. 922-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art.420-3 du PCG 99)

<sup>108</sup> C. com. art. R 123-174, al. 4, et art. 922-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art.420-3 du PCG 99)

<sup>109</sup> Questions - Réponses 2015 sur le FEC, version du 3 mars 2016, III-5

<sup>110</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20 n°190, 13 déc. 2013

l'entreprise. Celle-ci sera précisée dans le descriptif remis au vérificateur en même temps que le FEC<sup>111</sup>.

#### **7.2.1.10 Champ n° 10 : date de la pièce justificative**

La date de la pièce justificative correspond à la date figurant sur les pièces justificatives reçues ou émises ou à défaut celle à laquelle le justificatif est enregistré en comptabilité.

Dans le cas des écritures pour lesquelles il n'existe pas de référence de pièce (par exemple, dans le cas des écritures d'à nouveau), ce champ « date » doit néanmoins être rempli. Dans ce cas précis, la référence sera alors remplacée par une date conventionnelle définie par l'entreprise. Celle-ci sera précisée dans le descriptif remis au vérificateur en même temps que le fichier des écritures comptables<sup>112</sup>.

#### **7.2.1.11 Champ n° 11 : libellé de l'écriture comptable**

Le libellé de l'écriture comptable doit permettre d'identifier le motif de l'écriture comptable<sup>113</sup>.

#### **7.2.1.12 Champs n° 12 et 13 : Débit et Crédit**

Les champs « Debit » et « Credit » doivent être obligatoirement remplis avec une valeur numérique (zéro en cas d'absence de valeur). Si le système comptable n'utilise pas les « Debit » et « Credit », il faut leur substituer les colonnes « montant » et « sens ». Les seules valeurs autorisées dans le champ « sens » sont « D » pour un débit et « C » pour un crédit ou « +1 » pour un débit et « -1 » pour un crédit. Lorsque les valeurs utilisées sont « +1 » et « -1 » (sans espace, entre le « + » ou « - » et le « 1 »)<sup>114</sup>.

Les champs « Debit » et « Credit » doivent être obligatoirement remplis avec une valeur numérique. Si l'enregistrement comptable affecte le débit, alors le crédit sera rempli avec la valeur zéro. Si l'enregistrement

<sup>111</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 180, 13 déc. 2013

<sup>112</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 190, 13 déc. 2013

<sup>113</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 200, 13 déc. 2013

<sup>114</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 230, 13 déc. 2013

comptable affecte le crédit, alors le débit sera rempli avec la valeur zéro<sup>115</sup>.

Lorsque les informations « Debit » et « Credit » ne sont pas présentes dans le système informatisé comptable, elles peuvent être remplacées par les informations « montant » et « sens ».

#### 7.2.1.13 Champs n° 14 et 15 : lettrage de l'écriture comptable et date de lettrage

Le lettrage de l'écriture fait référence au repère utilisé dans le système comptable pour appairer deux écritures (règlement-facture).

Le lettrage n'étant pas obligatoire, ce champ n'est pas à remplir (« à blanc si non utilisé »). A contrario, si le lettrage a été réalisé, l'information doit être mentionnée.

La date de lettrage de l'écriture correspond à la date à laquelle l'opération de lettrage a été validée dans le système comptable<sup>116</sup>.

L'administration a apporté les précisions suivantes :

- si le lettrage est utilisé, la date de lettrage devra être fournie si le logiciel comporte cette donnée ;
- contrairement aux autres éléments de l'écriture comptable, le lettrage n'est pas concerné par l'intangibilité de la validation d'écriture. L'écriture pourra être déletrée et relettrée. Dans ce cas, la date de lettrage, si elle existe, sera celle du dernier lettrage réalisé.

#### 7.2.1.14 Champ n° 16 : date de validation

Il s'agit de la date à laquelle l'enregistrement comptable de l'opération a été porté au débit ou au crédit du compte, c'est-à-dire portée dans le livre-journal sans possibilité de modification ou suppression ultérieure.

Tant que les écritures saisies à l'état de projet (en mode « brouillard ») ne sont pas enregistrées définitivement dans le système comptable, on ne peut les considérer comme enregistrement comptable valide. Elles n'existent qu'à l'état de projet (il est encore possible de les modifier ou de les supprimer). Le caractère définitif des écritures comptables doit être

<sup>115</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 210, 13 déc. 2013

<sup>116</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 240, 13 déc. 2013

assuré par une procédure de validation qui doit interdire toute modification ou suppression de l'enregistrement<sup>117</sup>.

Par procédure de validation, il faut entendre un traitement informatique qui rend impossible toute modification postérieure de l'écriture<sup>118</sup>. A contrario, une comptabilité établie à l'aide d'un logiciel permettant de modifier a posteriori, malgré la validation, les écritures initiales n'ont aucun caractère probant<sup>119</sup>.

Subsiste cependant la question du moment et de la périodicité à laquelle doit être faite cette validation<sup>120</sup>. Lorsque le logiciel ne dispose pas d'un mode brouillard, la date de validation est alors égale à la date de comptabilisation<sup>121</sup>.

#### 7.2.1.15 Champs n° 17 et 18 : montant en devise et identification de la devise

Pour les opérations réalisées avec des pays tiers, le montant en devise étrangère figurant sur la pièce justificative devra être indiqué dans la zone « Montantdevise ». Si seul le montant en devise étrangère est enregistré en comptabilité, les champs « Debit » et « Credit » seront alors remplis par la valeur zéro. Ainsi, le montant de la devise correspond à un montant signé, exprimé en devise, porté au crédit ou au débit du compte. L'identification de la devise correspond à la devise utilisée. L'information demandée peut faire référence à une codification (par exemple : code 01 : euro ; code 02 : dollar américain ; code 03 : yen ; etc.). Ces codes peuvent correspondre à des chiffres, des lettres ou une combinaison des deux. Une table de correspondance doit être fournie au vérificateur dans le descriptif accompagnant la remise du fichier des écritures comptables<sup>122</sup>.

Pour mémoire, une opération libellée en une monnaie autre que la monnaie nationale peut être enregistrée sans être convertie si la nature de l'opération et l'activité de l'entité le justifient. Dans ce cas, seul le solde du compte enregistrant ces opérations est converti en monnaie nationale à la date de clôture de l'exercice<sup>123</sup>. Un FEC peut donc comporter des

<sup>117</sup> art. 921-3 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art.420-5 du PCG 99) et BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 n° 80 à 120

<sup>118</sup> Bulletin CNCC n° 79, septembre 1990, CD 90-05, EC 90-08, p. 376 et p. 390

<sup>119</sup> CAA Marseille 13 avril 2012, n° 09MA01619

<sup>120</sup> Voir ci-dessous chapitre 3 « difficultés pratiques et risques »

<sup>121</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 250, 13 déc. 2013

<sup>122</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 270, 13 déc. 2013

<sup>123</sup> art. 911-1 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art.410-1 du PCG 99)

écritures uniquement en devise, c'est à dire sans contrepartie en €. Dans ce cas, la valeur en euros des colonnes débit et crédit devra être 0.

Lorsqu'une entreprise réalise à la fois des opérations en euros et en devises, une bonne pratique consiste à enregistrer les deux types d'opération dans des journaux différents<sup>124</sup>, ce qui facilite l'analyse du FEC.

Pour plus de précision sur les règles de conversion des devises, on se reportera au BOFiP<sup>125</sup>.

### 7.2.2 Champs propres aux BNC et BA ayant une comptabilité de trésorerie

Les contribuables relevant des BNC et des BA, qui tiennent une comptabilité de trésorerie<sup>126</sup>, sont tenus de fournir les informations suivantes.

#### 7.2.2.1 Champ n° 19 : date de règlement

Il s'agit de la date à laquelle ont été encaissées les recettes et payées les dépenses<sup>127</sup>. Lorsque la comptabilité est tenue à partir des relevés bancaires, celle-ci pourra être identique au champ 4 (date de comptabilisation).

#### 7.2.2.1 Champ 20 : mode de règlement

Le mode de règlement fait référence aux modalités de paiement ou d'encaissement des recettes (chèque, en espèces ou par virement). Si le type de paiement est codifié, une table de correspondance doit être remise<sup>128</sup>. Lorsque la comptabilité est tenue à partir des relevés bancaires, le champ sera renseigné par le code "Mode de règlement" du format EBICS, un code "Mode de règlement" conventionnel ou une partie du champ 11 (libellé de l'écriture).

<sup>124</sup> En dupliquant au besoin la même organisation de journaux (ex : Vents, achats, banque, etc..) pour les devises et les opérations en euro.

<sup>125</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-10, § 160, 12 sept. 2012 et BOI-CF-IOR-60-40-20, § 260, 13 déc. 2013

<sup>126</sup> Ce qui n'est pas le cas des BNC ou BA qui appliquent les règles comptables du droit commercial

<sup>127</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 280, 13 déc. 2013

<sup>128</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 290, 13 déc. 2013

### 7.2.2.2 Champ n° 21 : nature de l'opération

Il s'agit de qualifier les opérations effectuées par le contribuable. Par exemple, s'il s'agit d'une prestation échelonnée. Cette information peut figurer sous forme de code, auquel cas il faudra décrire les correspondances entre codes et libellé littéral dans une table<sup>129</sup>.

Le champ doit rester vide (« à blanc si non utilisé ») si cette donnée n'existe pas dans la comptabilité, quand bien même elle figurerait dans le logiciel métier. Cependant, si le logiciel de gestion de l'activité du contribuable (professions médicales par exemple) inclut un module de comptabilité et que celui-ci est utilisé, le FEC sera émis à partir de ce logiciel en reprenant les données permettant de renseigner la nature de l'opération.

### 7.2.2.3 Champ n° 22 : Identification des clients (pour les seuls BNC)

Cette colonne n'est à utiliser que par les BNC tenant une comptabilité de trésorerie. Lorsque l'information est couverte par le secret professionnel, le contribuable peut recourir à une codification<sup>130</sup>.

À titre d'exemple, pour les professions de santé, l'état des recettes provenant du logiciel cabinet pourra permettre de ne saisir que des totaux par mode de règlement (espèces, chèques, CB ou tiers payants).

Le champ doit rester vide (« à blanc si non utilisé ») si cette donnée n'existe pas dans la comptabilité, quand bien même elle figurerait dans le logiciel métier. Cependant, si le logiciel de gestion de l'activité du contribuable (professions médicales par exemple) inclut un module de comptabilité et que celui-ci est utilisé, le FEC sera émis à partir de ce logiciel en reprenant les données permettant de renseigner la nature de l'opération.

### 7.2.2.4 Champ supplémentaire pour les établissements

Dans son instruction de décembre 2013<sup>131</sup>, l'Administration fiscale a introduit une dix-neuvième colonne aux champs prévus pour les BIC, pour intégrer un code établissement. De cette façon, quand l'entreprise tient

<sup>129</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 300, 13 déc. 2013

<sup>130</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20 n° 310

<sup>131</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20 n° 410

une comptabilité par établissement, le vérificateur pourra identifier dans le FEC regroupant toutes les journaux comptables, l'origine de chaque écriture. Rappelons cependant que la tenue d'une comptabilité autonome n'est pas obligatoire et qu'il est aussi possible de ne faire réaliser par les établissements qu'une partie des tâches comptables. Cette information ne sera à fournir que si la comptabilité est déjà organisée ainsi. Cela suppose d'avoir paramétré dans le système d'information comptable un code par établissement ou bien de disposer de journaux différents pour chaque établissement fonctionnant à l'aide de comptes de liaison avec le siège.

De plus, la DGFIP admet qu'un ou des champs libres supplémentaires soient ajoutés aux 18 à 22 champs de base dans le but de permettre une meilleure analyse des écritures.

Il conviendra alors d'expliquer dans le fichier descriptif l'usage et le type de contenu de ce(s) champ(s) au vérificateur.

Ces champs pourront donc être utilisés, par exemple, pour identifier :

- les écritures relatives au secteur fiscalisé d'une association,
- les origines des écritures en cas d'apport partiel d'actif,
- les différents régimes fiscaux dans une même entité.

### 7.2.2.5 Tableau récapitulatif des dispositions relatives aux différentes dates

Date de comptabilisation de l'écriture comptable	Date de la pièce justificative	Date de lettrage	Date de validation de l'écriture comptable
EcritureDate	PieceDate	DateLet	ValidDate
<p>1. celle de saisie si l'événement et son enregistrement ont lieu le même jour</p> <p>2. si décalage : retenir la date de l'événement comptable</p> <p>a) sinon, celle de la pièce justificative</p> <p>b) ...ou encore date du dernier jour du mois, en cas de centralisation mensuelle</p> <p>3. si le logiciel ne dispose pas d'un mode brouillard, alors date de comptabilisation = celle de la validation de l'écriture</p>	<p>La date de la pièce justificative correspond à la date figurant sur les pièces justificatives reçues ou émises ou à défaut à la date à laquelle le justificatif est enregistré en comptabilité</p> <p>Dans le cas des écritures pour lesquelles il n'existe pas de référence de pièce (par exemple, dans le cas des écritures d'à nouveau), ce champ « date » doit néanmoins être rempli par une date conventionnelle définie par l'entreprise (à préciser dans le descriptif)</p>	<p>Date à laquelle est effectuée l'opération de lettrage grâce au logiciel</p> <p>Le lettrage n'étant pas obligatoire, ce champ n'est pas à remplir (« à blanc si non utilisé »). A contrario, si le lettrage a été réalisé, l'information doit être mentionnée.</p> <p>Peut être modifiée ultérieurement (délettrage)</p>	<p>= date à laquelle les écritures sont rendues définitives par un procédé informatique</p> <p>CSOEC : validation au plus tard lors de la LF (mais position différente de la DGFIP : validation lors de la CA3)</p> <p>Clôture des comptes : possibilité de passer des écritures jusqu'à l'AG (pas plus de 2 exercices ouverts en même temps)</p> <p>Si de nouvelles écritures : LF rectificative et nouveau FEC</p>

## 7.3 Cas particuliers

### 7.3.1 Report à Nouveau et ERP

Dans certains ERP, les écritures d'à nouveau ne sont pas générées automatiquement. L'enregistrement des données comptables ne se fait pas par journal, mais par type de pièce et il n'existe pas de report à nouveau à l'ouverture.

Le FEC doit pourtant comporter les écritures d'enregistrement du bilan d'ouverture, c'est-à-dire les écritures d'à nouveau. L'Administration n'accepte pas d'exception à cette disposition. À défaut, l'entreprise est présumée ne pas respecter les règles de tenue des comptabilités informatisées (clôture des exercices dans le système informatique).

Pour les ERP, il sera souvent nécessaire de créer un journal spécifique (journal des à nouveau - AN), dans lequel enregistrer ces écritures, quand elles n'existent pas en standard dans le système informatique comptable.

Par exception, si en raison du fonctionnement propre de l'entreprise, les écritures d'à nouveau ne peuvent être les premières écritures enregistrées au début de l'exercice comptable, il est admis qu'elles soient enregistrées au cours de l'exercice. En ce cas, le contribuable doit le documenter dans le fichier descriptif fourni en même temps que le FEC.

À titre dérogatoire<sup>132</sup>, et seulement pour les fichiers des exercices clos en 2014, il est possible au contribuable de remettre les écritures de « report à nouveau » dans un fichier distinct du FEC, à la condition que ce fichier respecte la structure définie au paragraphe VII de l'article A. 47 A-1 du LPF et commentée dans le BOI-CF-IOR-60-40-20.

Par conséquent, depuis janvier 2015, les ERP doivent avoir fait l'objet d'une adaptation ou d'une mise à jour, afin d'enregistrer directement dans les écritures d'à nouveau dans le livre-journal.

<sup>132</sup> « Questions / Réponses sur la transmission des comptabilités informatisées sous forme dématérialisée en cas de contrôle fiscal » - mise à jour le 27/05/2014 - question n°13

### 7.3.2 FEC des exercices clos avant 2013

Le contribuable a la possibilité :

- soit de reprendre le format « standard » du FEC, tel que décrit ci-dessus<sup>133</sup> ;
- soit de se conformer aux normes fixées par l'ancien article A 47 A I du Livre des procédures fiscales<sup>134</sup> qui ne faisait que définir le format du fichier, mais ne précisait pas le contenu des champs.

Il s'agit alors d'un fichier à plat, à organisation séquentielle et structure zonée remplissant les critères définis au I de l'article A. 47 A-1 du LPF, reprenant les spécifications de codage prévues au III de l'article A. 47 A-1 du LPF. Ce fichier comprend au moins les données suivantes :

- un code journal ;
- un numéro d'écriture ;
- une date de comptabilisation ;
- un numéro de compte ;
- un intitulé de compte ;
- un libellé d'écriture ;
- une référence de pièce justificative ;
- une date de pièce justificative ;
- un débit ;
- un crédit.

Une description doit accompagner ce fichier. Aucun ordre n'est imposé dans le classement de ces données<sup>135</sup>.

<sup>133</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 320, 13 déc. 2013

<sup>134</sup> Lorsque l'entreprise remettait volontairement son livre-journal sous forme dématérialisée

<sup>135</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 340, 13 déc. 2013

### 7.3.3 Migration de logiciel comptable ou d'ERP en cours d'exercice

Les migrations de logiciel ou les fusions en cours d'exercice nécessitent de récupérer les données issues d'au moins deux logiciels différents. Un changement de logiciel induit généralement une modification du référentiel utilisé informatiquement (plans de comptes, référentiels des clients et des fournisseurs, etc.).

L'export des écritures devra être tracé afin de s'assurer de la cohérence entre les deux logiciels sources et le FEC. Les opérations de fusion peuvent conduire les sociétés soit à changer de progiciel de gestion intégré, soit à n'inclure que les soldes des écritures comptables de la société absorbée dans le progiciel de gestion intégré de la société absorbante.

Néanmoins, l'Administration admet que le contribuable remette simultanément deux FEC pour l'exercice de migration, à condition que<sup>136</sup> :

- le premier fichier soit généré par l'ancien système (celui de l'absorbée en cas de fusion) et le second par le nouveau système (celui de l'absorbante en cas de fusion) ;
- les deux fichiers remis permettent de reconstituer l'exercice concerné au cours duquel le logiciel comptable ou le progiciel de gestion intégré a été changé ;
- la remise de ces deux supports soit faite de manière simultanée ;
- les deux fichiers respectent le format défini par l'article A. 47 A-1 du LPF ;
- pour le fichier relatif à la première partie de l'exercice, les premiers numéros d'écritures comptables correspondent aux écritures de reprise des soldes de l'exercice antérieur ;
- pour celui portant sur la seconde partie de l'exercice, les premiers numéros d'écritures comptables doivent correspondre aux écritures de reprise des soldes de la première partie de l'exercice concerné ; en outre, dès lors que le changement de logiciel comptable ou de progiciel de gestion intégré implique un changement de référentiel comptable, la remise des fichiers s'accompagne des tables de

<sup>136</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 400, 13 déc. 2013

correspondance et de réconciliation comptable entre les deux logiciels comptables ou progiciels de gestion intégré<sup>137</sup>.

Par ailleurs, il conviendra d'organiser l'archivage des données de l'ancien système, comme du nouveau, afin de répondre aux exigences de l'article 13 - IV du LPF (en vue d'un CFCI).

### 7.3.4 Fusions de sociétés

Ces opérations de fusion peuvent conduire les sociétés soit à changer de progiciel de gestion intégré, soit à n'inclure que les soldes des écritures comptables de la société absorbée dans le progiciel de gestion intégré de la société absorbante. Comme pour les migrations, le contribuable peut remettre deux fichiers au titre de l'exercice de la fusion, sous réserve que :

- le premier provienne de la société absorbée, et le second de la société absorbante ;
- la totalité des écritures comptables au titre de l'exercice concerné (celles de la société absorbée comme celles de l'absorbante) soit reconstituable avec les deux fichiers ;
- les copies sur les deux supports s'effectuent concomitamment ;
- les deux fichiers respectent le format défini par l'article A. 47 A-1 du LPF ;
- le contribuable remette les tables de correspondance et de réconciliation comptable entre les deux logiciels comptables ou progiciels de gestion intégrée, s'il y a changement de logiciel comptable<sup>138</sup>.

## 8 Le FEC est-il modifiable ?

Comme évoqué ci-dessus, en cas de contrôle inopiné, les agents de l'Administration peuvent saisir une copie du FEC et/ou de la comptabilité,

<sup>137</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 400, 13 déc. 2013

<sup>138</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 420, 13 déc. 2013. A noter que même si les deux entreprises ont le même ERP, elles peuvent l'avoir paramétré différemment, ce qui entraîne des différences de référentiel. Il est alors préférable de remettre une table de correspondance

de sorte que le vérificateur pourra, si nécessaire s'assurer que le FEC remis au début du contrôle est conforme aux données qui ont été mises sous scellé.

Le FEC doit refléter exactement les écritures comptables de l'exercice. Si des informations devant figurer dans le FEC n'existent pas dans la comptabilité, par exemple des numéros de pièce comptable ou des dates, elles ne doivent pas être introduites dans le fichier.

De même, si la numérotation des écritures comporte des ruptures, même pour des raisons légitimes, celles-ci ne doivent pas être renumérotées dans le but de faire disparaître ces trous de séquence. En revanche, une explication peut-être fournie dans le fichier descriptif.

Néanmoins, les problèmes basiques de format de fichier peuvent être retraités lors de l'extraction des données, par exemple la présence d'espaces avant ou entre les chiffres dans la colonne montant (champ 12).

Les modalités d'élaboration du FEC gagneront à être tracées informatiquement et documentées. Ainsi, le contribuable pourra justifier, auprès du vérificateur, des travaux de construction et des efforts accomplis pour assurer la conformité du FEC. De plus, il pourra s'appuyer sur cette documentation, qui devra être cohérente avec le descriptif remis avec le FEC, pour expliquer, si nécessaire, ses options de présentation.

## 9 Aspects procéduraux

### 9.1 Différence entre un avis de vérification de comptabilité classique et une demande de traitement au titre du L 47 A-II du LPF

L'avis de vérification de comptabilité rappelle au contribuable son obligation de présenter sa comptabilité sous forme dématérialisée, au titre de l'article L 47 A-I du LPF<sup>139</sup>.

Ultérieurement, lorsque l'article L 47 A-II est appliqué, le courrier recommandé adressé au contribuable précise que des traitements

<sup>139</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 170, 13 déc. 2013

informatiques sont nécessaires pour poursuivre les opérations de contrôle. Cette lettre informe le contribuable des trois possibilités qui lui sont offertes par la loi pour réaliser les traitements<sup>140</sup>, avec pour chacun une date de mise en œuvre ou de remise des fichiers. L'entreprise doit faire connaître son choix avant une date butoir (fixée généralement une semaine après la remise du courrier).

## 9.2 Forme et support de la remise du FEC

La remise ou l'absence de remise de la copie des fichiers ainsi que la remise de copies de fichiers non conformes aux normes prévues à l'article A 47 A-1 du LPF sont formalisées par écrit sur un document remis en main propre par le vérificateur au contribuable et contresigné par ce dernier<sup>141</sup>. L'accusé de réception s'effectue sur place. Si cette remise se fait au siège, ce document peut être signé par le directeur administratif et financier ou le responsable comptable sans mandat de représentation<sup>142</sup>. Le contrôle de conformité peut-être différé et réalisé dans les locaux de l'Administration, qui ne remet pas de procès-verbal de conformité. Néanmoins, ALTO2 permet au vérificateur de générer un rapport qui pointe les éventuelles erreurs de forme du fichier.

La copie des fichiers est remise selon les modalités définies en accord avec le vérificateur, avant la première intervention sur place ou lors de celle-ci. Tous les supports sont envisageables, qu'ils soient physiques ou électroniques (CD, DVD, clef USB, disque dur externe, serveur sécurisé de la DGFIP, etc.<sup>143</sup>

La DGFIP a mis en ligne un portail dédié, ESCALE, sur lequel le contribuable peut déposer le FEC<sup>144</sup>.

<sup>140</sup> A défaut, le contrôle peut être nul, l'Administration n'ayant pas respecté les garanties du contribuable

<sup>141</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 180, 18 févr. 2014

<sup>142</sup> Réponse à la question 5 dans « Questions / Réponses sur la transmission des comptabilités informatisées sous forme dématérialisée en cas de contrôle fiscal » - mise à jour le 27/05/2014 sur le site de la DGFIP

<sup>143</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 150, 18 nov. 2014

<sup>144</sup> Dans le cas où le contribuable souhaite recourir à la plate-forme ESCALE, le vérificateur doit prendre les coordonnées de messagerie de son interlocuteur pour lui adresser un ticket d'envoi

Lors de ces échanges, le contribuable indique à quelle date il envisage de déposer les fichiers sur la plate-forme

### 9.3 Délai de remise

Les copies des fichiers des écritures comptables doivent être remises à l'Administration au début des opérations de contrôle<sup>145</sup>, c'est-à-dire lors de la première intervention sur place.

Cependant, au titre des contrôles effectués en 2014, la copie du fichier des écritures comptables pourra être remise au service vérificateur au plus tard lors de la deuxième intervention sur place<sup>146</sup>.

En pratique, les vérificateurs ont fait preuve au début de cette obligation d'une certaine tolérance sur les délais, acceptant fréquemment jusqu'à 30 jours pour la remise des fichiers. C'est notablement plus le cas aujourd'hui sauf dans le cadre de l'extension du contrôle à la TVA de l'exercice courant pour laisser le temps de saisir et valider les écritures.

Si le fichier remis n'est pas conforme, le vérificateur adresse un courrier à l'entreprise pour le lui indiquer, dans lequel il requiert de lui renvoyer un FEC conforme.

### 9.4 Garanties du contribuable

À la différence des traitements prévus à l'article L 47-II du LPF, le FEC n'est pas encadré par des garanties spécifiques en faveur du contribuable.

Selon l'Administration, la remise du FEC n'entre pas dans le cadre du débat contradictoire<sup>147</sup>. Elle reste sans incidence sur les garanties offertes au contribuable et ne modifie en rien les conditions du déroulement habituel de la vérification sur place. Si des erreurs ou des anomalies sont décelées lors de la consultation des fichiers des écritures comptables, elles ne peuvent seules motiver un rehaussement.

<sup>145</sup> LPF art. L 47 A-I

<sup>146</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 360, 13 déc. 2013

<sup>147</sup> Lors des débats sur le projet de loi, un amendement avait été déposé qui proposait que le contribuable « puisse disposer de l'information telle qu'elle a été traitée par l'Administration afin de garantir une véritable symétrie informationnelle ». La commission des lois a émis un avis défavorable à cet amendement au motif que « communiquer la nature des travaux ainsi réalisés par l'Administration au contribuable alourdirait inutilement le processus de contrôle »

Des contrôles complémentaires (communication de pièces<sup>148</sup>, demandes d'explication par exemple) seront nécessaires pour assoir le redressement. Le vérificateur devra exposer ses analyses et en débattre avec le contribuable, dans le cadre du débat contradictoire<sup>149</sup>.

L'Administration procède à la destruction des copies des fichiers des écritures comptables avant la mise en recouvrement ou après l'envoi d'un avis d'absence de rectification<sup>150</sup>. Toutefois, elle ne donnera pas à l'entreprise vérifiée de preuve de la destruction des fichiers. En pratique, instruction a été donnée aux responsables des services de contrôle de s'assurer qu'aucune copie des FEC ne restait sur le disque dur des ordinateurs des vérificateurs à l'issue du contrôle. Rien ne garantit cependant le contribuable que ses données n'aient pas été copiées par ailleurs par un agent indélicat. Aucune sanction n'est prévue en cas de non-respect de l'obligation de destruction.

## 9.5 Analyses du FEC pratiquées par le vérificateur

« Le vérificateur peut, sans formalisme et sans recourir au dispositif prévu au II de l'article L 47 A du LPF, effectuer sur les fichiers des écritures comptables des opérations simples, 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. L 47 A, I) »<sup>151</sup>. L'analyse du FEC permet au vérificateur de cibler les investigations à mener, ensuite, dans les locaux de l'entreprise.

En pratique, les premières démonstrations d'ALTO2 révèlent que les analyses pré-paramétrées dans ce logiciel permettent d'effectuer des contrôles de conformité et de cohérence relativement poussés, aussi bien au plan comptable que fiscal.

Le contrôle de conformité peut-être réalisé sur place par le vérificateur ou bien ultérieurement à son bureau (c'est notamment le cas lorsque le FEC est déposé sur le portail ESCALE).

<sup>148</sup> L'Administration fiscale peut demander ces pièces justificatives conformément aux dispositions des articles L 10 et L 13 du LPF, mais ces éléments ne devront pas figurer dans le FEC

<sup>149</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 40, 18 nov. 2014. Aussi, il convient d'être vigilant sur le fait que le rehaussement éventuel ne se fonde sur les seules informations issues du FEC, sans que ces données n'aient été demandées débattues et les traitements faits par le vérificateur aient été présentés au contribuable

<sup>150</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 250 et 260, 18 nov. 2014

<sup>151</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 190, 18 nov. 2014

Dès lors, on peut s'interroger sur la différence réelle entre les analyses du FEC à l'aide d'ALTO2 et les traitements de l'article L 47-II du LPF. Certes, les traitements de type CFCI permettent de croiser les données de toute origine (comptable ou non) avec d'autres données extraites du système d'information, ce que n'autorise pas l'article L 47-I.

Néanmoins, dans le cas des TPE, le système d'information reste la plupart du temps simple, la comptabilité informatisée en constituant la composante essentielle, avec le logiciel de facturation et le système de caisse enregistreuse. Aussi, avec le FEC, le vérificateur dispose des données les plus importantes, sur lesquelles il peut pratiquer des analyses poussées, sans garanties procédurales pour le contribuable.

La possibilité offerte par le I de l'article L 47 A du LPF ne saurait remettre en cause le caractère contradictoire et le déroulement « sur place » de la vérification de comptabilité. Aussi est-elle limitée aux « tri, classement ainsi que tous calculs » permettant de confronter les données aux déclarations fiscales, soit un travail de « défrichage ». Par ailleurs, l'Administration ne peut établir sa proposition de rectification uniquement sur la base des données informatiques ainsi transmises : la représentation des données sous forme dématérialisée, qui permet de préparer et de simplifier le travail de l'Administration en amont de la vérification elle-même, ne remplace pas cette dernière, mais la rend beaucoup plus efficace.

## 9.6 Délai sur place : suspension du délai de trois mois

Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires ou les recettes brutes n'excèdent pas les seuils d'application du régime simplifié d'imposition<sup>152</sup>, les opérations de contrôle sur place sont limitées à trois mois<sup>153</sup>. Ce délai est suspendu jusqu'à la remise de la copie des fichiers des écritures comptables à l'Administration<sup>154</sup>. Il suffit de remettre un seul FEC non conforme, parmi les fichiers requis, pour empêcher de faire courir ce délai<sup>155</sup>.

<sup>152</sup> CGI art. 302 septies A et 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 (BOI-CF-IR-60-40-10, § 200, 18 nov. 2014)

<sup>153</sup> LPF art. L 52

<sup>154</sup> LPF art. L 52-III

<sup>155</sup> BOI-CF-IR-60-40-10, § 230, 18 nov. 2014

Cette mesure vise à neutraliser le délai parfois nécessaire aux entreprises à la remise d'une copie des FEC conformes aux normes prévues par l'article A. 47 A-1 du LPF. Elle permet à l'Administration de bénéficier de la durée de trois mois effective pour réaliser la vérification sur place des entreprises visées au I de l'article L 52 du LPF.

La date de remise (des FEC de tous les exercices vérifiés) est formalisée sur un imprimé remis par le vérificateur et contresigné par le contribuable<sup>156</sup>.

<sup>156</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10, § 220, 18 nov. 2014

# Partie 2

---

FEC  
et Système  
d'Information  
Comptable



Seuls les contribuables tenant leur comptabilité « au moyen de systèmes informatisés<sup>157</sup> » doivent remettre un FEC.

Le fait que son support devienne immatériel a pour contrepartie certaines contraintes et précautions dans sa tenue et sa conservation.

Qu'entendre par comptabilité informatisée ? Quelles sont les règles spécifiques qui s'appliquent à elle ? Comment en assurer la conservation et la valeur probante ?

## 1 Définition de la comptabilité informatisée

### 1.1 Notion de comptabilité informatisée

L'article 13 du LPF, al.2, le CFCI porte sur les comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés.

Par système informatisé, il faut entendre « une combinaison de ressources matérielles et de programmes informatiques, qui permet :

- l'acquisition d'informations, selon une forme conventionnelle ;
- le traitement de ces informations ;
- la restitution de données ou de résultats, sous différentes formes<sup>158</sup> ».

Peu importe qu'il s'agisse ou non d'un progiciel (ou d'un module d'ERP) dédié à la comptabilité. Pour la DGFIP, l'utilisation d'un logiciel de bureautique (tableur, traitement de texte) pour tenir la comptabilité suffit à la qualification d'informatique.

L'Administration reprend là une position qu'elle avait déjà exprimée, depuis au moins 2006<sup>159</sup>, pour définir le périmètre d'un CFCI (LPF L 47 A-II) le plus large possible : la tenue sur informatique, même partielle, d'une comptabilité suffit à la qualifier d'informatisée et oblige l'entreprise à

<sup>157</sup> LPF art L 47 A-I

<sup>158</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 du 13 déc. 2013 § 70

<sup>159</sup> Instr. 24 janv. 2006 : BOI 13 L-1-06, § 11 et 12 ; Dr. fisc. 2006, n° 7, instr. 13474, repris dans le BOI-CF-IOR-60-40 n° 80 du 12 sept. 2012

respecter les règles de tenue d'une comptabilité informatisée<sup>160</sup>. Peu importe que le logiciel qui permet de tenir la comptabilité ne soit pas interfacé avec le reste du système d'information<sup>161</sup>. « Lorsque ces systèmes participent directement ou indirectement à la justification d'une écriture comptable », ils rentrent de plus dans le champ du CFCL.

En réponse à une question du CSOEC<sup>162</sup>, la DGFIP a indiqué que « la saisie informatique d'une balance issue d'une tenue de comptabilité manuelle est constitutive d'une comptabilité informatisée. En conséquence cela implique la fourniture d'un FEC qui devra inclure l'ensemble des écritures détaillées de la comptabilité ».

Toutefois, l'administration fiscale considérerait que pour les BNC, lorsque le contribuable tient un livre-journal manuel des recettes-dépenses, c'est-à-dire si toutes les écritures de ce Livre Journal sont tenues à la main de façon irréversible, cette comptabilité est considérée comme étant une comptabilité manuelle. Ceci même si l'expert-comptable fait une reprise informatique des totaux du livre-journal manuel pour établir la déclaration 2035. **Cette position de la DGFIP reste néanmoins à confirmer formellement**<sup>163</sup>.

Une jurisprudence récente<sup>164</sup> apporte un éclairage nouveau sur la notion de « système informatisé ». En effet, dans ses conclusions, le rapporteur, que le Conseil d'État a suivi dans son arrêt, tente de définir ce qu'est une comptabilité informatisée :

« En premier lieu, peu importent les fonctionnalités dont sont dotés les équipements informatiques utilisés par le contribuable : seule compte la manière dont il les utilise effectivement ».

En second lieu, la seule circonstance qu'une « rupture de charge » existe entre deux applications informatiques, c'est-à-dire qu'il n'y ait pas de transmission informatisée des données entre ces deux applications, notamment entre une application de gestion ou de caisse et une

<sup>160</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 § 30 du 13 déc. 2013

<sup>161</sup> Voir par exemple CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 24 août 2011, n° 318144, SARL Le Saint-Louis : JurisData n° 2011-018004 ; Dr. fisc. 2011, n° 50, comm. 631, concl. J. Boucher, note R Gouyet ; RJF 11/2011, n° 1176, concl. J. Boucher ou encore CAA Bordeaux, 4<sup>e</sup> ch., 31 janv. 2013, n° 11BX03427, min. c/ SNC Pharmacie Reveillon et n° 11BX03426, min. c/ C. Dautezac : RJF 7/2013 n° 736

<sup>162</sup> Questions - Réponses 2015 sur le FEC, version du 3 mars 2016, I-2

<sup>163</sup> Questions - Réponses 2016 sur le FEC en cours de validation par la DGFIP

<sup>164</sup> CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 9 avr. 2014, n° 369929, min. c/ Sté Gamboni Restauration, concl. V. Daumas, Mentionné aux tables du recueil Lebon

application comptable, ne suffit pas pour considérer que la comptabilité n'est pas tenue au moyen de systèmes informatisés.

Au-delà, se pose la question de savoir si toute utilisation d'un outil informatique à un stade quelconque de l'élaboration de données qui seront inscrites en comptabilité doit conduire à considérer que la comptabilité est « tenue au moyen de systèmes informatisés ».

(Selon l'Administration) « un contribuable doté d'un ordinateur qui utilise une feuille de calcul établie sous un tableur quelconque pour faire le total de ses recettes journalières - ou même d'une partie seulement de ses recettes - avant de reporter ce total en comptabilité entre lui aussi dans le champ des obligations et garanties relatives au contrôle des comptabilités informatisées ».

« Une telle interprétation de la loi se défend au regard de l'objectif poursuivi par le législateur. Mais elle sollicite la lettre même du texte : celui-ci emploie le terme de « systèmes informatisés », ce qui suggère une idée d'ensemble, plutôt que le terme de « logiciel », « traitement » ou « application » informatique ». [...]

« La définition de son champ d'application par référence aux hypothèses dans lesquelles « la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés » nous paraît devoir être interprétée strictement. »

« Aussi sommes-nous très tentés de définir le champ d'application de l'obligation qui figure désormais au I de l'article L 47 A du LPF en fonction du contenu de cette obligation. C'est-à-dire de considérer que **la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée n'est imposée qu'aux contribuables qui sont dotés et utilisent des progiciels de comptabilité leur permettant d'établir ces documents.** »

« Nous vous inviterions à indiquer, reprenant les termes mêmes employés par le I de l'article L 47 A, que celle-ci [la notion de « comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés] **implique l'utilisation par le contribuable d'un progiciel de comptabilité permettant la tenue sous une forme dématérialisée des écritures comptables** définies aux articles 420-1 et suivants du Plan comptable général ».

Cette analyse paraît logique, puisque le contribuable qui n'enregistre pas d'écritures comptables en informatique ne peut produire de FEC.

Le Conseil d'État a donc considéré dans cette affaire, qu'en l'absence d'un progiciel de comptabilité pour l'établissement de ses documents comptables, une société exploitant un restaurant qui, bien que dotée des équipements qui le lui permettaient, ne procède à aucune centralisation

de ses recettes journalières de manière informatique, ne tient pas sa comptabilité au moyen de systèmes informatisés au sens des articles L 13 et L 47 A du LPF.

Dans une autre affaire, la Cour administrative d'appel de Marseille<sup>165</sup> a jugé que la comptabilité d'un restaurant ne peut être regardée comme tenue au moyen d'un système informatisé au seul motif que les caisses enregistreuses offrent des fonctionnalités de gestion des stocks et différentes possibilités de connexion, alors que le contribuable n'utilise en fait ces caisses que pour la gestion des prises de commande et des encaissements et ne dispose ni d'un système d'exploitation gérant les données des caisses, ni d'un progiciel de comptabilité.

## 1.2 Notion de logiciel comptable

Selon le juge de l'impôt, la notion de « comptabilité tenue au moyen de système informatisé » renvoie indirectement donc à celle de logiciel comptable.

Le législateur a instauré un nouveau droit de communication au profit de l'Administration fiscale auprès des éditeurs de logiciels de comptabilité, de gestion ou des systèmes de caisse édicté pour lutter contre les logiciels et les systèmes de caisse « permissifs » (article L 96 J du LPF<sup>166</sup>).

La DGFIP a donc été conduite à donner sa définition des logiciels de comptabilité dans une récente instruction<sup>167</sup>. Or, elle définit les logiciels de comptabilité comme des programmes informatiques permettant à un appareil informatique (ordinateur) d'assurer *tout ou partie* des tâches de la comptabilité d'une entreprise en enregistrant et traitant toutes les transactions réalisées par l'entreprise dans différents modules fonctionnels (comptabilité fournisseurs, comptabilité clients, paie, grand livre...). Elle confirme donc indirectement sa position, qui consiste à retenir l'usage du tableur (ou d'un autre logiciel bureautique) pour réaliser des travaux de préparation des enregistrements comptables pour qualifier d'informatisée la tenue de comptabilité.

<sup>165</sup> CAA Marseille, 3<sup>e</sup> ch., 1<sup>er</sup> févr. 2013, n° 09MA03405 et n° 09MA03918, M. Moreno : JurisData n° 2013-010539 ; RJF 8-9/2013, n° 845 ; V. également J.-M. Vié, Sélection d'arrêts des cours administratives d'appel : Dr. fisc. 2013, n° 23, 306, n° 18

<sup>166</sup> Créée par l'article 20 de la loi 2013-1117 du 6 décembre 2013

<sup>167</sup> BOFiP-CF-COM-10-80 § 180 du 28 mai 2014

### 1.3 Notion d'enregistrement comptable informatisé

« 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<sup>168</sup> ».

## 2 Règles de tenue d'une comptabilité informatisée

Le Code de commerce et le PCG<sup>169</sup> comportent des obligations propres à la tenue d'une comptabilité informatisée<sup>170</sup>. Ces règles s'ajoutent aux dispositions propres à toute comptabilité<sup>171</sup>. Pour les BIC, la DGFIP en a donné son interprétation dans son instruction de décembre 2013<sup>172</sup>.

Comme dans un 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 L 55 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<sup>173</sup>.

Le FEC comporte des informations qui constituent autant d'indices pour le vérificateur du respect des règles de tenue de la comptabilité informatisée, comme la date de validation, la date de comptabilisation, les dates et références des pièces justificatives. Le FEC reflétera le niveau de qualité comptable.

Une comptabilité informatisée régulière et probante doit respecter les principes suivants :

<sup>168</sup> BOI-CF-IOR-60-40-10 § 80 du 18 nov. 2014

<sup>169</sup> C. com art. L 123-13, alinéa 3 ; art. 911-1, 911-3, 922-1, 921-2 à 921-4 du PCG issus du règl. ANC 2014-03 (anciens art. 410-1, 410-3 ; 420-2, 420-4 à 420-6 du PCG 99)

<sup>170</sup> Pour un rappel de ces règles, voir cahier n°20 de l'Académie

<sup>171</sup> Commentées par la DGFIP dans le BOI-BIC-DECLA-30-10-20-10 du 12 sept. 2012

<sup>172</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 du 13 décembre 2013

<sup>173</sup> BOI-CF-IOR-60-40 n° 510, du 12 sept. 2012

## 2.1 Mise en œuvre d'une procédure de validation

Le caractère intangible ou de l'irréversibilité des écritures doit être assuré par une procédure de validation qui interdit toute modification ou suppression des écritures comptables. C'est la transposition aux comptabilités informatisées de l'obligation d'absence de tout blanc ou altération imposée aux comptabilités manuelles par l'article 921-3 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-5 du PCG 99)<sup>174</sup>.

Tant que cette validation n'est pas effectuée, l'écriture reste à l'état de projet (saisie en mode dit « brouillard »). L'utilisateur peut modifier tout élément de l'écriture comptable ou la supprimer. Les éditions faites à partir de ce brouillard de journal ne constituent que des simples états de contrôle et doivent mentionner le statut provisoire de ces écritures.

Selon la DGFIP<sup>175</sup>, pour être validée, une écriture comptable doit :

- associer à chaque écriture la date de valeur comptable ou la date de validation, ainsi que la référence à la pièce justificative qui l'appuie<sup>176</sup> ;
- permettre d'assurer la permanence du chemin de révision entre les pièces justificatives et la comptabilité<sup>177</sup> ;
- rendre irréversible le contenu d'une écriture comptable validée en interdisant toute modification ou suppression<sup>178</sup>.

La validation est un traitement informatique volontaire, activé grâce à une fonction du logiciel, qui consiste à figer les différents éléments de l'écriture de façon telle que toute modification ultérieure de l'un de ses éléments soit impossible. Une fois validées, les écritures peuvent être corrigées uniquement par contre-passation et passation d'une nouvelle écriture.

Un logiciel qui permettrait de modifier ou supprimer postérieurement à la validation une écriture validée ne garantirait pas l'irréversibilité et l'intangibilité des écritures validées. En ce cas, l'Administration serait

<sup>174</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 § 80 à 120 du 13 décembre 2013

<sup>175</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 § 120

<sup>176</sup> art. 922-1 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art.420-2 du PCG 99)

<sup>177</sup> art 911-3 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art.410-3 du PCG 99)

<sup>178</sup> art. 921-3 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art.420-5 du PCG 99)

fondée à contester le caractère régulier et probant de la comptabilité. De plus, son éditeur encourait de lourdes sanctions financières et pénales<sup>179</sup>.

Quand doit intervenir cette validation ?

L'article 921-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-4 du PCG 99) précise que les mouvements doivent être enregistrés au livre-journal « au jour le jour<sup>180</sup> » ou à défaut une fois par mois, si le détail des mouvements est conservé dans les journaux auxiliaires.

Lorsque la comptabilité est organisée par système centralisateur, la centralisation dans le livre-journal des totaux des opérations (écritures centralisatrices) figurant dans les journaux auxiliaires (écritures de détail) doit être faite mensuellement<sup>181</sup>. Comme une écriture n'est valablement enregistrée qu'après sa validation, celle-ci doit donc intervenir mensuellement pour inscription au livre-journal. Par dérogation, les commerçants placés sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent ne procéder à la centralisation que tous les 3 mois<sup>182</sup>.

De son côté, la DGFIP considère que les déclarations fiscales doivent être fondées sur une comptabilité à jour<sup>183</sup> et donc des écritures validées. En conséquence, cette validation devrait se faire mensuellement ou trimestriellement, selon la périodicité des déclarations de TVA.

C'est pourquoi l'administration a indiqué dans une réponse du 19 décembre 2014<sup>184</sup> que le FEC de l'exercice en cours doit comporter des écritures validées, de manière à justifier les déclarations fiscales qui ont été effectuées sur cet exercice.

Le Code de Commerce<sup>185</sup> et le PCG<sup>186</sup> indiquent que les enregistrements comptables sont effectués « jour par jour, opération par opération ». Une centralisation « au jour le jour » des écritures des journaux n'est donc pas

<sup>179</sup> Voir ci-après chapitre 3. Difficultés pratiques et risques

<sup>180</sup> Certains auteurs déduisent de l'article 921-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-4 du PCG 99), qu'en l'absence de journaux auxiliaires, la validation s'effectue en principe dès l'inscription au livre-journal

<sup>181</sup> c. com. art. R 123-176 ; art. 912-2 et 921-2 du PCG issus du règl. ANC 2014-03 (anciens art. 410-7 et 420-4 du PCG 99)

<sup>182</sup> c. com. art. R 123-204

<sup>183</sup> Au moins pour les achats et ventes afin de déterminer l'assiette de la TVA en cours d'exercice

<sup>184</sup> Questions / Réponses sur la transmission des comptabilités informatisées sous forme dématérialisée en cas de contrôle fiscal - mise à jour le 19/12/2014 - Question 21, page 10

<sup>185</sup> C.com, art. R 123-174

<sup>186</sup> PCG, art 921-2

nécessaire, bien que le BOFiP l'évoque, du fait d'une reprise erronée des termes du PCG et du Code de commerce<sup>187</sup>. Par conséquent, la validation des écritures ne doit pas intervenir nécessairement quotidiennement.

Le principe d'une validation mensuelle ou trimestrielle crée des difficultés pratiques pour les TPE et ne correspond pas au mode de fonctionnement réel de beaucoup d'entreprises. Nombreux sont les contribuables qui établissent en cours d'exercice leur déclaration de TVA à partir de relevés bancaires, bandes de caisse ou pièces comptables, sans passer les écritures comptables. C'est également applicable dans le cas où la déclaration de TVA est établie extracomptablement par l'expert-comptable en utilisant notamment les relevés bancaires ou d'autres informations extracomptables, le CSOEC a proposé à la DGFIP que la validation n'intervienne au plus tard que le jour de l'envoi de la liasse fiscale annuelle. En ce cas, l'administration serait en droit de demander au contribuable de lui fournir un état de rapprochement entre les TVA déclarées et de la comptabilité.

**La DGFIP n'a cependant pas encore confirmé son interprétation dans le BOFiP.**

Par ailleurs, le principe de la validation de toutes les écritures avant l'envoi de la liasse fiscale s'avère difficile à mettre en œuvre dans le cas où l'expert-comptable exerce une mission de révision de la comptabilité. En effet, la comptabilisation des écritures d'OD proposées par l'expert-comptable est fréquemment enregistrée par l'entreprise postérieurement à la télédéclaration de la liasse, ce faute de temps.

Le CSOEC a donc suggéré à la DGFIP qu'en ce cas les écritures d'inventaire et de révision soit d'abord enregistrées et validées par l'expert-comptable sur son propre système comptable avant l'envoi de la liasse. Il serait alors toléré de retenir, pour ces écritures, la date de validation du producteur de la liasse même si elles sont ressaisies ultérieurement dans l'entreprise. Celle-ci devra avoir validé ces écritures ressaisies au plus tard à la présentation des comptes annuels à tout tiers (actionnaire, banque, client, CAC, Administrateurs, ...).

Pour permettre un suivi de cette dérogation, un code journal spécifique serait utilisé par le client pour ces écritures de révision, de régularisations ou d'inventaire qui lui auraient été communiquées par son expert-comptable. Ce code journal serait identifié dans le fichier descriptif du

<sup>187</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40, § 100 du 31 décembre 2013 Le CSOEC a demandé à la DGFIP de modifier le paragraphe correspondant, afin de reprendre les termes exacts du PCG.

FEC. En cas de vérification, le vérificateur pourrait alors demander un FEC contenant les écritures d'OD de l'expert-comptable, en sus de celui du contribuable, dans le but de vérifier leur date de validation.

Là aussi, la DGFIP n'a cependant pas encore répondu à la proposition du CSOEC.

## 2.2 Clôture périodique des enregistrements chronologiques

Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable<sup>188</sup>. Aussi, par exemple, l'exercice doit être obligatoirement clôturé, au bout de douze mois<sup>189</sup>. L'article 921-4 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-6 du PCG 99) a instauré une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements, qui doit être mise en œuvre au plus tard avant l'expiration de la période suivante.

Pour les comptabilités informatisées, lorsque la date de l'opération correspond à une période déjà figée par la clôture, l'opération concernée est enregistrée à la date du premier jour de la période non encore clôturée, avec mention expresse de sa date de survenance<sup>190</sup>.

## 2.3 Permanence du chemin de révision

Conformément à l'article 911-3 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 410-3 du PCG 99), les comptabilités informatisées doivent permettre de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives<sup>191</sup>.

<sup>188</sup> C. com., art. L 123-12, al. 3

<sup>189</sup> Exception faite des situations exceptionnelles telles que le premier exercice social ou la cessation d'activité

<sup>190</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 § 130

<sup>191</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 § 150

## 2.4 Présomption de régularité

L'utilisation de certaines fonctions dans les logiciels<sup>192</sup> fait présumer la régularité de la comptabilité informatisée :

- 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.

A contrario, la DGFIP donne les exemples suivants<sup>193</sup> de comptabilité informatisée irrégulière et/ou non probante :

- la présentation sous des formats non recevables (illisibles, propriétaires) des documents comptables et pièces justificatives dématérialisées, 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).

## 2.5 Principes applicables aux BNC et BA

Les contribuables relevant des BNC ou des BA, qui tiennent une comptabilité de trésorerie ne sont pas tenus d'appliquer les règles du PCG et du Code de commerce. Ils ne sont soumis qu'aux obligations comptables

<sup>192</sup> BOI-CF-IOR-60-40-30 § 590, 13 déc. 2013

<sup>193</sup> BOI-CF-IOR-60-40-30 § 400, 13 déc. 2013

que leur imposent les textes fiscaux. De plus, l'Administration ne s'est prononcée que sur la comptabilité informatisée des BIC. Par conséquent, ils ne sont pas soumis aux textes comptables qui visent l'enregistrement des écritures et leur validation.

Or, le I de l'article L 47 A du LPF impose aux BNC et BA non soumis aux règles comptables du droit commercial de remettre au vérificateur « une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1<sup>194</sup> et suivants du plan comptable général ». En effet, selon le deuxième alinéa de cet article, « Le premier alinéa du présent article s'applique également aux fichiers des écritures comptables de tout contribuable soumis par le code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables ». Les entreprises se voient donc tenues d'élaborer un FEC, alors qu'elles ne sont pas tenues par le droit comptable de respecter les règles de tenue de comptabilité informatisées<sup>195</sup>.

### 3 Archivage

Les agents de l'Administration sont susceptibles d'emporter des copies scellées des données comptables, mais aussi de gestion, selon les modalités décrites ci-dessus<sup>196</sup>. Cette procédure a pour objectif de garantir que ces données ne pourront être modifiées préalablement à la vérification de comptabilité qui suivra. Elle pose la question de la valeur probante des données ; et pour ce qui concerne la comptabilité de savoir quel est l'original. Or, la loi comptable impose de conserver l'original de la comptabilité, avec tous les fichiers comptables.

Le FEC n'est lui qu'un extrait de la comptabilité, mais les données qu'il contient doivent exister dans la comptabilité, sans avoir été modifiées. Le vérificateur pourra s'en assurer en cas de doute en le comparant avec l'original de la comptabilité.

Pour pouvoir faire ce type de comparaison, le contrôleur doit pouvoir disposer des données dans un format non propriétaire, car il ne dispose pas des logiciels permettant de les relire dans leur format natif. C'est le but

<sup>194</sup> Devenus articles 921-1 avec la nouvelle codification du PCG

<sup>195</sup> Les difficultés créées par cette situation seront abordées au chapitre 4 Difficultés pratiques et risques

<sup>196</sup> Voir supra n°2.3

de l'archivage fiscal des données à valeur probante qui doit permettre leur restitution en vue du contrôle de l'Administration fiscale.

Depuis le décret du 29 novembre 1983 instituant le plan comptable 82, la loi prévoit que, en cas de tenue de comptabilité informatisée, les originaux de la comptabilité sont bien les fichiers informatiques et non pas les éditions comptables (journaux, grands livres ou autres).

C'est un des premiers textes qui introduit la notion d'original électronique bien avant la loi du 13 mars 2000 qui a modifié le Code civil pour définir ce qu'est un document électronique ayant la même valeur probante qu'un original « papier »<sup>197</sup>.

Dès 1989<sup>198</sup>, l'article 13 du LPF faisait obligation au contribuable tenant sa comptabilité au moyen de systèmes informatisés de fournir « l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales<sup>199</sup> ». Cette disposition est aujourd'hui codifiée à l'identique sous le paragraphe IV de l'article 13 du LPF. Le périmètre de cette obligation est défini de façon très large du fait de l'expression « indirectement ». Divers arrêtés<sup>200</sup> ont défini un format de fichier à plat pour transmettre les données à l'Administration lors du contrôle.

En 2006<sup>201</sup>, l'Administration a publié des instructions précisant son interprétation et les a complétées en 2008<sup>202</sup>. Elles ont été reprises et complétées en 2012, puis 2013<sup>203</sup> dans le BOFiP.

Quelles que soient les modalités de traitement choisies par le contribuable, les données doivent pouvoir être extraites et remises au vérificateur dans le format fixé par l'article A47 A-1 du LPF. C'est ce même article qui fixe depuis 2013 le format et le contenu du FEC dans ses paragraphes VII à XIV.

<sup>197</sup> C. Civil art. 1316-1

<sup>198</sup> Loi n°89-936 du 29 décembre 1989 - art. 103 JORF 30 décembre 1989

<sup>199</sup> Ainsi que « la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements »

<sup>200</sup> Arrêtés des 13 septembre 1991 et 31 décembre 1996

<sup>201</sup> Instr. 24 janv. 2006 : BOI 13 L-1-06

<sup>202</sup> Repris en 2012 dans le BOI-CF-IOR-60-40 § 80 (modifié depuis pour tenir compte de l'introduction du FEC)

<sup>203</sup> BOI-CF-IOR-60-40-30

Selon la DGFIP, dès lors que l'original d'un document obligatoire (figurant donc sur la piste d'audit fiscal)<sup>204</sup> a été établi par un procédé informatique, ces documents informatiques immatériels doivent être conservés et présentés sur un support informatique<sup>205</sup>. Cette obligation de conservation est instituée par l'article L 102 B, le contribuable étant tenu de les présenter « à toute réquisition de l'Administration ».

### 3.1 Procédures garantissant la conservation des données

La DGFIP préconise la mise en œuvre par les contribuables de procédures de nature à satisfaire aux obligations de conservation des données. Ce sont l'archivage, la traçabilité des modifications et la sécurisation des archives<sup>206</sup>.

#### 3.1.1 Procédure d'archivage

Pour restituer de façon probante des données lorsque le vérificateur ou l'auditeur le requiert, la procédure d'archivage doit :

- figer l'ensemble des informations dont la conservation est obligatoire ;
- donner date certaine aux documents et données ;
- copier sur support informatique pérenne les documents et données, de manière à permettre leur exploitation indépendamment du système, en utilisant des formats de fichiers « ouverts », c'est-à-dire non-dépendants pour leur relecture des logiciels qui les ont créés (caractères ASCII ou EBDIC, format de fichier TXT ou CSV).

##### 3.1.1.1 Supports

Les entreprises sont libres du choix des techniques d'archivage, pourvu que les données soient intègres et lisibles jusqu'à ce que la prescription soit acquise.

<sup>204</sup> qui concourt donc « directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales »

<sup>205</sup> BOI-CF-IOR-60-40 du 13 déc. 2013 § 1

<sup>206</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 du 13 déc. 2013, § 530 à 630

### 3.1.1.2 L'obligation légale de figement

Selon l'article 921-4 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-6 du PCG 99), l'entreprise doit mettre en œuvre « une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements » comptables avant l'expiration de la période suivante.

La DGFIP préconise, pour chaque exercice (ou période en cas de clôture intermédiaire) la mise en œuvre d'une procédure d'archivage pour figer l'ensemble des informations (y compris les données de gestion et la documentation du système d'information) dont la conservation est obligatoire<sup>207</sup>.

Par essence un système d'information « vit » et évolue au rythme de l'entreprise, de son développement et de son adaptation aux contraintes de son environnement commercial et réglementaire. Les informations gérées par le SI « sont alimentées, enrichies, modifiées en permanence, par d'autres applications du domaine de gestion<sup>208</sup> ».

Grâce à la constitution périodique de fichiers d'archives au moment de la clôture ou du dépôt des déclarations, l'entreprise peut s'acquitter de ses obligations de conservation tout en laissant évoluer son système d'information.

À défaut, l'entreprise sera dans l'obligation de convertir les données dans ces formats, lors du contrôle, au cas où le vérificateur doit réaliser des contrôles de données. Elle devra alors éventuellement prouver que, en plus de leur date certaine, les données n'ont pas subi d'altérations. Cela peut s'avérer difficile, voire impossible, plusieurs années après la création des données concernées.

### 3.1.1.3 Différence entre archivage et sauvegarde

La procédure d'archivage doit être distinguée de la procédure de sauvegarde.

L'objectif de la sauvegarde est la prévention d'une faille du système permettant la restauration des données à la suite d'un incident. Elle nécessite l'environnement informatique propre au système pour restaurer les données. Une simple sauvegarde informatique ne permet pas de répondre aux exigences fiscales.

<sup>207</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10 § 540 à 570 du 13 déc. 2013

<sup>208</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10 § 540 du 13 déc. 2013

## Différences entre sauvegarde et archivage :

	Sauvegarde	Archivage électronique
<b>Objectif</b>	Restauration de données et systèmes	Conservation de l'information (document de référence ou archive probante)
<b>Gestion des risques</b>	Limite le risque des pertes et de corruption des données et des systèmes	Limite le risque de contentieux et garantit la conformité à la réglementation
<b>Architecture de stockage</b>	Hors ligne (bandes) et/ou hors site	En ligne, léger différé (robot de bandes, juke-box de supports optiques...), stockage de nouvelle génération dit « compliant », et hors ligne
<b>Accès</b>	Fréquence imprévisible Souvent urgent Accès au niveau de la base de données ou du système	Fréquent pour les archives récentes Occasionnel pour les archives intermédiaires Imprévisible pour les archives anciennes Accès au niveau du dossier ou du document
<b>Sécurités d'accès</b>	Au niveau du jeu de sauvegarde Accès par le personnel de l'exploitation informatique relevant de la DSI	Au niveau de la base d'archivage et au niveau des catégories d'archives Accès par le personnel du service producteur ou concerné
<b>Indexation</b>	Au niveau du jeu de sauvegarde	Au niveau du document
<b>Audit et conformité</b>	Exigences de conformité à la situation sauvegardée pour permettre la restauration due à un incident	Exigences de conformité à la politique d'archivage Historique de la capture, de l'accès, du sort final et de la vie du système
<b>Conservation</b>	Conçu pour une conservation à court terme	Conçu pour une conservation à long terme Conservation pendant les durées requises

### 3.2 Traçabilité des modifications

L'assemblée générale peut par exemple décider d'une modification des comptes. Les modifications de la comptabilité (mais aussi des données justificatives issues du domaine de gestion, doivent être clairement identifiées et tracées. En conséquence, un nouveau fichier « archives », correspondant à la déclaration fiscale rectificative déposée, devra être réalisé<sup>209</sup>.

L'entreprise reste libre de la façon dont elle garantit la traçabilité des modifications opérées. Ce peut-être grâce à la génération d'un fichier « log » ou en utilisant des logiciels d'analyse de donnée qui conservent la piste d'audit via l'enregistrement systématique de toutes les manipulations informatiques.

Quelle que soit la solution adoptée, ces éléments de traçabilité sont susceptibles d'être vérifiés par le contrôleur.

### 3.3 Sécurisation de l'archivage et caractère probant

Les documents comptables obligatoires, établis sur support informatique, peuvent en effet faire l'objet d'un scellement électronique réalisé au moyen d'un système de signature électronique, en lieu et place de la cote et du paraphe du greffe du tribunal de commerce<sup>210</sup>, à l'aide par exemple de SIGNEXPERT.

Les autres documents dématérialisés et les données, notamment comptables, pourront aussi être sécurisés au moyen d'une signature électronique fiable<sup>211</sup>, qui permettra de présumer de son intégrité et de sa date certaine (en cas d'horodatage)<sup>212</sup>.

### 3.4 Durées de conservation

Les durées de conservation peuvent être résumées ainsi :

<sup>209</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10 § 610 du 13 déc. 2013

<sup>210</sup> C. com art. R 123-173

<sup>211</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 § 610 du 13 déc. 2013

<sup>212</sup> Sauf preuve contraire

Nature	Délais de conservation		Délais de prescription fiscaux
	Fiscaux	Légaux	
Documents comptables Déclarations d'impôts (IS) Taxe sur les salaires Précompte Cotisation 2 % perçue au titre de la participation à l'effort de construction	6 ans sur papiers : livres, registres, pièces	10 ans	Fin de la 3 <sup>e</sup> année suivant celle de l'exigibilité <b>MAIS</b> Les déficits des exercices prescrits imputés sur des résultats d'exercices non prescrits rouvrent le droit de contrôle de l'Administration Fin de la 10 <sup>e</sup> année en cas de bénéfice provenant de paradis fiscaux, d'activité occulte ou en cas de flagrante fiscale
Déclarations et calcul de TVA	3 ans si support informatique  Idem, mais papier obligatoire pour les pièces justificatives ( <i>sauf pour les factures dématérialisées</i> )		
Documentation du système d'information	Sur le support original jusqu'à la fin de la 3 <sup>e</sup> année suivant celle à laquelle elle se rapporte		

Les documents nécessaires à l'établissement de la déclaration d'échange de biens doivent être conservés par les assujettis pendant un délai de 6 ans à compter de la date de l'opération faisant l'objet de cette déclaration<sup>213</sup>.

Les entreprises soumises à l'IS peuvent reporter en avant leurs déficits fiscaux sans limitation de délai. Cependant, le déficit ainsi reporté est considéré comme une charge de l'exercice au cours duquel il est imputé.

<sup>213</sup> CGI, art. 289 C-4

En conséquence, selon la jurisprudence, l'imputation d'un déficit dégagé en période prescrite sur un exercice non prescrit rouvre le droit, pour l'Administration, de contrôler cet exercice déficitaire prescrit.

Dès lors, les durées de conservation doivent prendre en compte la période à laquelle sont nés ces déficits utilisés. En ce cas, les entreprises concernées doivent pouvoir justifier leur existence par une comptabilité régulière et complète, même si ce déficit remonte à plus de 10 ans.

Les articles 911-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 410-2 du PCG 99) et R 123-172 du Code de commerce stipulent que le document décrivant les procédures et l'organisation comptables, est à conserver « aussi longtemps que les documents comptables auxquels il se rapporte ». Or, l'article L 123-22 du Code de commerce prescrit de conserver les documents comptables et les pièces justificatives pendant 10 ans. Ce délai court à partir de la date de la dernière inscription sur les livres comptables<sup>214</sup>.

Il pourra parfois être nécessaire de conserver les pièces justificatives au-delà des délais fiscaux ou des 10 ans fixés par le droit commercial. C'est le cas lorsque des actions judiciaires sont encore en cours, qui nécessitent de produire ces pièces.

## 3.5 Application au domaine comptable

### 3.5.1 Périmètre

L'archivage portera sur l'ensemble des fichiers des données comptables immatérielles, les livres comptables obligatoires et les pièces justificatives immatérielles d'origine, créées par le système de traitement. Le fichier archivé des écritures comptables doit comprendre l'intégralité des informations produites par le système de manière à reconstituer, en tant que de besoin, les documents comptables et les états comptables papier présentés.

La DGFIP recommande également d'archiver le FEC<sup>215</sup>.

Cet archivage pourra aussi comprendre les pièces justificatives et des données justificatives<sup>216</sup>. L'expert-comptable qui assure une mission de

<sup>214</sup> rép. Ribadeau-Dumas, JO 6 août 1966, AN p. 2737

<sup>215</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 § 580 du 13 déc. 2013

tenue pourra rappeler à son client les obligations de conservation des pièces justificatives dématérialisées.

De surcroît, s'il scelle électroniquement, pour le compte de ses clients (ou de lui-même) des factures de vente pour leur conférer le caractère de facture électronique au sens de l'article 289-VI du CGI, il doit procéder à leur archivage.

Plus généralement, dans le cas d'une saisie partagée en mode collaboratif (cas du SaaS), la lettre de mission devra préciser qui assure la conservation des pièces justificatives<sup>217</sup> dans la répartition des tâches entre le client et l'expert-comptable.

### 3.5.2 Date d'archivage

L'Administration suggère<sup>218</sup> de procéder à cet archivage :

- soit à la date de clôture réelle des comptes. Ce faisant, elle vise, selon nous, la clôture informatique. L'opération d'archivage doit donc avoir lieu postérieurement à l'enregistrement de toutes les écritures concernant l'exercice (écritures d'inventaire et OD), et donc leur validation ;
- soit une date proche de la date de dépôt des déclarations, annuelles, mais aussi mensuelles ou trimestrielles, en fonction du régime d'imposition des entreprises en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

En cas de modification des comptes suite à décision de l'assemblée et/ou de liasse rectificative, il sera prudent de réitérer l'archivage, y compris du FEC (qui sera régénéré pour l'occasion afin de prendre en compte les nouvelles écritures). Les modifications intervenues entre les deux déclarations doivent être retracées dans les écritures comptables par contre-passation et passation d'écritures, conformément aux règles comptables. Aussi, ces nouvelles écritures seront-elles validées et structurellement à une date différente des écritures de la première archive. C'est une des méthodes d'identification des écritures liées aux modifications.

<sup>216</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 § 590 du 13 déc. 2013

<sup>217</sup> Tant en format papier que sous format dématérialisé

<sup>218</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 § 580 du 13 déc. 2013

### 3.5.3 Classement des pièces justificatives

Aux termes de l'article R 123-174 du code de commerce, tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.

L'article 922-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-3 du PCG 99) prévoit que le plan de classement des pièces justificatives soit présenté dans la documentation présentant l'organisation et les procédures comptables de l'entreprise<sup>219</sup>. Cette disposition vaut aussi pour les pièces justificatives dématérialisées. De plus, dès lors qu'un archivage des données et de la documentation informatique et comptable est organisé, ceci à des fins de justification, un classement ou une méthode d'indexation doit permettre de retrouver ces informations.

### 3.5.4 Lieu de conservation de la comptabilité et des autres données et informations

Lorsqu'un expert-comptable tient la comptabilité d'une entreprise (saisie, élaboration), l'entreprise reste responsable à l'égard de l'Administration de la mise à disposition des vérificateurs, des données, traitements en cas contrôle. Il en va de même si un tiers assure la conservation de ces informations<sup>220</sup>.

Néanmoins, l'expert-comptable est responsable à l'égard de l'entreprise de la conservation des données et de la documentation comptable, lorsque l'original de la comptabilité est élaboré par lui. De plus, lorsque la documentation informatique est créée ou détenue par un tiers (y compris si c'est un expert-comptable), celui-ci est tenu de la mettre à disposition de l'Administration fiscale en cas de contrôle<sup>221</sup>.

Les documents, données et traitements détenus par des tiers, doivent être accessibles et consultables sur le territoire national, en cas de contrôle, quel que soit le lieu habituel de détention (à l'étranger notamment)<sup>222</sup>.

<sup>219</sup>art. 911-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 410-2 du PCG 99)

<sup>220</sup> BOI-CF-IOR-60-40-30 § 40, 13 déc. 2013

<sup>221</sup> BOI-CF-IOR-60-40-30 § 60, 13 déc. 2013

<sup>222</sup> BOI-CF-IOR-60-40 § 50, 13 déc. 2013

Les factures électroniques<sup>223</sup> émises par les contribuables ou en leur nom et pour leur compte, ainsi que toutes les factures électroniques reçues, doivent rester accessibles, dans les meilleurs délais<sup>224</sup>, depuis le siège ou le principal établissement de la société. Elles doivent être conservées et présentées sur un support informatique<sup>225</sup>. De plus, elles ne peuvent être stockées dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle ainsi qu'un droit d'accès en ligne immédiat, le téléchargement et l'utilisation de l'ensemble des données concernées<sup>226</sup>.

### 3.6 Les solutions proposées par la profession

La profession doit s'organiser pour aider ses clients à répondre à leurs obligations comptables, juridiques ou fiscales. Cela implique que l'expert-comptable puisse :

- définir une durée d'archivage des données et informations des clients adoptée par le cabinet et les informer de ce choix. Selon le contexte, cette durée sera déterminée sur la base des délais de prescription en matière fiscale (6 ans ou plus en cas de déficit reportable<sup>227</sup>) ou en commerciale et civile (10 ans) ;
- garantir l'intangibilité des enregistrements, c'est-à-dire que ce l'on appelle en matière électronique, l'intégrité des documents électroniques ;
- prouver, si possible, qu'aucune modification des écritures n'ait pu intervenir autre que par la passation d'écritures complémentaires pour respecter le principe d'intangibilité des enregistrements.

#### 3.6.1 La démarche proposée

Pour permettre de garantir l'ensemble de ces obligations, la profession recommande de procéder de la façon suivante :

<sup>223</sup> Celles visées par le VII de l'article 289 du CGI

<sup>224</sup> LPF R\*. 102 C-1

<sup>225</sup> LPF art L 201 B et L 102 C du LPF et BOI-CF-IOR-60-40, § 200 s du 12 sept. 2012

<sup>226</sup> LPF art. 102 C

<sup>227</sup> Voir supra partie 4

À la clôture de l'exercice comptable, le cabinet réalise un archivage des fichiers comptables selon la nouvelle norme ADN Compta, norme présentée par l'association EDIFICAS au congrès de PARIS en octobre 2012 ([www.edificas.fr](http://www.edificas.fr)) et pour laquelle deux éditeurs ont bénéficié d'une attestation de conformité syntaxique début 2015.

À défaut de la mise en œuvre par l'éditeur, il sera important de lui demander quels sont ses fichiers d'archivage comptable.

Cette archive sera scellée avec un certificat électronique pour en réaliser un original électronique.

Par prudence, ces documents seront archivés sur la durée de prescription la plus longue, soit dix ans.

Pour ce qui concerne le FEC, deux options sont possibles :

- utiliser l'archive produite selon la norme ADN Compta pour en extraire le FEC lors d'un contrôle fiscal, ce qui suppose de disposer alors d'un outil capable de reconstituer un FEC conforme aux normes de l'époque de constitution de l'archive (et de procéder à son contrôle à partir du référentiel pertinent au moment de la clôture. Or, il n'est pas impossible que la DGFIP fasse évoluer les formats et contenus de ce fichier ;
- vérifier, signer électroniquement et archiver le FEC, dès la clôture, comme le suggère d'ailleurs la DGFIP. Cette approche présente l'intérêt de s'assurer de la qualité du fichier et de sa conformité au moment de l'archivage, en utilisant le référentiel réglementaire en vigueur à sa création. De plus, elle réduit les délais de présentation du FEC au vérificateur, qui doit l'examiner lors de sa première visite à partir de 2015. Elle permet aussi de prouver que l'expert-comptable a réalisé des diligences avec des outils de contrôle adéquats. La norme EDI-FEC, en cours de création en 2015 par l'association EDIFICAS vise à simplifier les procédures d'échanges et d'archivage des FEC.

### 3.6.2 La mise en œuvre

#### 3.6.2.1 L'archivage selon la norme ADN Compta

Pour permettre un archivage durable des fichiers comptables, il est important que ceux-ci soient lisibles, quelle que soit la version du logiciel qui sera utilisé au moment où il faudra restaurer cette archive.

C'est la raison pour laquelle l'association EDIFICAS a créé une norme internationale (UN-CEFACT/ONU) pour garantir un standard absolu qui ne

pourra pas être mis en cause puisqu'il est du plus haut niveau de normalisation (mondial).

Cette norme a été mise au point en 2011 au niveau des standards internationaux, puis appliquée aux fichiers comptables en France en 2012. La plupart des éditeurs l'ont implémentée à partir de 2013, et une procédure d'attestation de conformité des fichiers à la norme a été mise en place au premier trimestre 2015.

### 3.6.2.2 Le scellement de l'archive pour en réaliser un original électronique

Pour réaliser un original électronique incontestable, c'est-à-dire intègre et dont l'auteur est authentifié (article 1316-1 du Code civil), il convient de le sceller au moyen d'un certificat électronique. La profession Comptable s'est dotée d'une signature électronique, Signexpert, qualifiée au niveau RGS \*\*\* ainsi que d'un cachet Cabinet qualifié au niveau RGS \*\*, répondant aux exigences techniques et juridiques pour assurer cet original.

De cette façon, la preuve est faite que cet original électronique n'a pas pu être modifié. L'original électronique qui en résulte devient alors une archive à valeur probante.

### 3.6.2.3 L'archivage électronique sécurisé

Pour assurer la conservation de cette archive sur une période de dix ans, cet original électronique pourrait donc être confié à un tiers archiveur dont le métier est non seulement de conserver l'archive en l'état, mais également de vérifier sa lisibilité pendant toute sa durée de vie.

De plus, le tiers archiveur assurera une fonction de journalisation des opérations qui servira également à consolider la force probante de cet original électronique en pouvant attester de la date à laquelle l'archive lui a été confiée.

Le tiers archiveur assure aussi la reconstitution des preuves d'intégrité en cas d'évolution des technologies faisant courir un risque sur la valeur probante des scellements.

En ayant réalisé ces trois étapes, l'entreprise ou le cabinet d'expertise comptable aura ainsi rempli l'ensemble de toutes ses obligations fiscales et comptables.

### 3.6.2.4 La production des FEC en cas de contrôle fiscal

En cas de contrôle fiscal :

- soit le FEC signé et archivé sera présenté au vérificateur ;
- soit le FEC sera extrait à partir de l'original archivé de la comptabilité, ce qui peut s'avérer plus long et plus complexe et peut poser problème de ce fait en cas de contrôle inopiné.

En conclusion, que ce soit pour l'archive comptable ou tous documents électroniques (pièces comptables, documentation), l'expert-comptable aura intérêt à procéder toujours de la même manière pour assurer le cycle de vie du document électronique :

- sa création par génération d'un original intègre et authentifié correspondant aux dispositions de l'article 1316-1 du Code civil ;
- l'archivage électronique sécurisé de ce document électronique pour en lui assurer sa validité durant toute sa période de vie.

## 4 EDI-FEC : la norme EDIFICAS d'échanges des FEC

L'association EDIFICAS a été créée à l'initiative de l'Ordre des Experts Comptables pour normaliser les données comptables informatisées et leurs échanges. Ses adhérents, l'Ordre, des cabinets, les éditeurs de logiciels, les fédérations d'OGA, des banques et la DGFIP co-conçoivent, gèrent et publient depuis 1998 les cahiers des charges des téléprocédures fiscales au sein de l'association. Celle-ci délivre aussi les attestations de conformité des fichiers déclaratifs pour assurer la qualité et la fluidité des échanges.

A la demande de ses membres, le conseil d'administration de l'association a décidé de produire un cahier des charges d'une « téléprocédure » EDI-FEC permettant d'échanger des fichiers FEC et ses documents associés (fichier descriptif, manuel d'organisation).

Le cahier des charges est librement disponible sur le site [www.edificas.fr](http://www.edificas.fr)

Dans l'attente d'une éventuelle obligation de transmission du FEC aux OGA ou à l'administration, inexistante à la date de mise à jour de cet ouvrage, la procédure EDI-FEC permet de transmettre un FEC à un tiers archiver ou

un tiers vérificateur en toute sécurité et avec un système de validation de base du format et de la validité des données.

Ce format peut être utilisé sur des FEC avec écritures validées ou avant validation, il étant à ce titre la notion purement fiscale du FEC. Les documents présentant l'organisation et les procédures comptables et le système d'information

Les articles R 123-172 du Code de commerce et 911-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 410-2 du PCG 99) imposent l'établissement d'un document décrivant les procédures et l'organisation comptable. Il constitue un document comptable obligatoire, au même titre que les livres comptables légaux. En l'absence de ce document, la comptabilité pourrait être tenue pour irrégulière.

Il doit « permettre la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles ». Ce document définit l'ordre dans lequel sont classées les pièces justificatives<sup>228</sup>. Hormis ces précisions, les textes légaux ne décrivent pas la forme de cette documentation.

Pour rendre compréhensible « le système de traitement », cette documentation doit présenter des informations sur les logiciels utilisés, mais aussi sur le matériel, l'organisation comptable de l'entreprise et/ou les procédures d'exploitation.

Elle est mise à jour pour chaque exercice, est conservée « aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels elle se rapporte ».

La documentation présentant le système d'information, qui doit être présentée au vérificateur dans le cadre d'un CFCI se recoupe avec celle présentant l'organisation et les procédures comptables. En effet, selon l'article 911-4 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 410-4 du PCG 99), « l'organisation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés implique l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, en vue, notamment, de procéder aux tests nécessaires à la vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures (...) ».

Cette documentation concerne l'ensemble des systèmes d'information traitant d'informations et de données « qui concourent directement ou

<sup>228</sup> Voir supra et C. com art. R 123-174, al. 4 et art. 922-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 420-3 du PCG 99)

indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts <sup>229</sup> ». Le périmètre du CFCI et donc celui des systèmes, applications, interfaces à documenter est très large : outre les systèmes informatisés comptables, les systèmes de gestion des recettes ou des ventes, les caisses enregistreuses, de gestion commerciale, de gestion de la production, des achats, des stocks, du personnel, etc... <sup>230</sup>,

Les objectifs sont cependant proches :

- permettre aux vérificateurs et auditeurs externes de comprendre le système d'information mis en œuvre au cours de la période vérifiée ;
- décrire précisément les règles de gestion ayant une incidence, même indirecte sur les résultats comptables et fiscaux.

Il sera donc pertinent de documenter la constitution du FEC dans le document prévu par l'article 911-2 du PCG issu du règl. ANC 2014-03 (ancien art. 410-2 du PCG 99).

Pour la TPE ou la PME dont le système d'information n'est pas complexe, il est possible de constituer une seule et même documentation présentant la fois le système d'information et l'organisation et les procédures comptables.

Pour les entreprises utilisant faisant appel à une organisation et/ou à des systèmes d'information plus complexes ou qui évoluent fréquemment, il est recommandé de tenir en parallèle deux documentations. Toutefois, il conviendra d'établir des liens entre les deux, de façon à présenter la façon dont les règles de gestion et les procédures comptables sont mises en œuvre par le système d'information.

Ces documentations doivent être à jour des changements d'organisation ou de systèmes d'information, y compris de paramétrage. C'est par exemple le cas d'un changement de taux de TVA.

Elles doivent être constituées et archivées pour chaque exercice. La documentation de l'organisation et des procédures comptables doit être conservée « aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels elle se rapporte <sup>231</sup> ».

<sup>229</sup> LPF 13, al. 2

<sup>230</sup> BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 §180, 13 déc. 2013 et voir supra paragraphe 2.1

<sup>231</sup> PCG art. 911-2

La documentation des systèmes d'information doit être conservée au moins trois ans<sup>232</sup>.

En pratique, du fait de la combinaison des règles de prescription fiscale et commerciale<sup>233</sup>, une durée minimum de 6 ans est recommandée.

Afin d'aider son client dans la constitution de cette documentation, l'expert-comptable qui assure une mission d'assistance à l'établissement des comptes annuels pourra lui adresser les informations suivantes, en précisant si nécessaire les rôles respectifs de chacun :

- le mode de récupération des pièces justificatives ;
- les conditions de mise à disposition de la documentation informatique sur les logiciels utilisés par le cabinet pour tenir la comptabilité ;
- la constitution et le contrôle du FEC ;
- l'organisation pour pallier aux risques de non-complétude du FEC ;
- la politique d'archivage adoptée par le cabinet ;
- le mode de mise à disposition des archives en cas de contrôle fiscal et particulièrement du FEC.

Par ailleurs, ce peut-être dans certains cas l'opportunité de nouvelles missions portant sur l'établissement et le maintien de cette documentation.

<sup>232</sup> Voir supra 3.2

<sup>233</sup> Voir supra 3.2



# Partie 3

---

Les difficultés  
pratiques  
et les risques



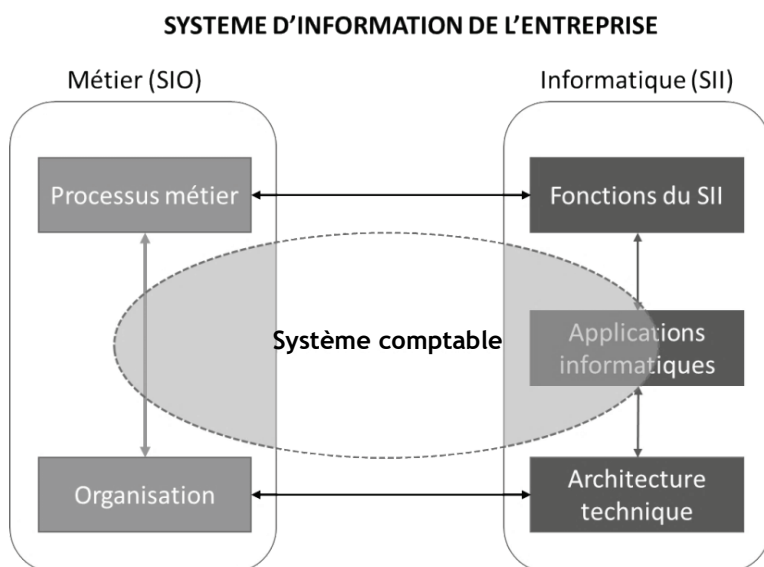
Dans le cas d'organisations comptables et de systèmes d'information complexe, la génération du FEC peut s'avérer une tâche ardue.

La collecte et le traitement des données ont aussi une incidence. Aussi, obtenir un FEC conforme, nécessite de prendre en compte cette nouvelle contrainte dès l'amont, à savoir dans l'organisation comptable, informatique et la saisie ou l'import de données.

## 1 Système d'information et approche par les risques

Comme évoqué ci-dessus, la loi et la doctrine fiscales se fondent sur la notion de comptabilité « tenue au moyen de systèmes informatisés » pour faire entrer le contribuable dans le champ du FEC et du CFCI.

Or, la notion de système d'information ne renvoie pas nécessairement à celle de système informatisé, même si elle le sous-entend dans le langage courant. La comptabilité a constitué pendant longtemps le seul système d'information formalisé et opérationnel. L'article 121-1 du PCG issu du régl. ANC 2014-03 (ancien art. 120-1 du PCG 99) la présente comme « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture ».



Ce système peut être manuel (comptabilité « papier ») ou informatisé. Dans ce dernier cas, l'organisation comptable de l'entreprise est liée à celle du système informatique utilisé.

Au sein du système d'information global de l'entreprise, on distingue couramment le Système d'Information Organisationnel (SIO), du Système d'Information Informatique (SII). Le système comptable se situe à la croisée des deux.

La conformité et le contenu du FEC dépendent étroitement du mode d'organisation comptable et du SII. Pour appréhender les risques afférents, il faut donc analyser à la fois les aspects organisationnels de la comptabilité et le fonctionnement du SII.

## **2 Les risques liés à l'organisation comptable**

### **2.1 Risque de ne pas pouvoir servir les champs du fait d'obligations comptables réduites**

#### **2.1.1 Cas des contribuables appliquant les règles comptables commerciales**

En imposant 18 à 23 champs, la DGFIP a considérablement enrichi le nombre d'informations devant figurer dans une écriture comptable, ne serait-ce que par comparaison avec ceux prévus par le Code de commerce.

Les 18 champs communs aux BIC, BNC et BA devraient en théorie ne pas poser de problème aux entités appliquant les règles comptables commerciales, dans la mesure où ces informations devraient être présentes dans les écritures comptables du fait de l'application du Code de commerce et du PCG.

Or, toutes les entreprises commerciales sont tenues de respecter les règles du code de commerce et du PCG pour la tenue de leur comptabilité. De même, toute personne morale ou physique qui est soumise à une obligation

légale d'établir des comptes annuels doit appliquer le PCG sous réserve de dispositions qui lui seraient spécifiques<sup>234</sup>.

C'est aussi le cas de certains contribuables dont l'activité relève des BA ou des BNC :

Les entreprises agricoles soumises ou ayant opté pour le régime d'imposition réel ou simplifié sont tenues d'établir un bilan et un compte de résultat (lequel est reporté sur le livre d'inventaire). Elles doivent se conformer au PCG lorsqu'elles dépassent 2 des seuils suivants<sup>235</sup> : 50 salariés, 3,1 M€ de CA ou de recettes, 1,5 M€ de total de bilan. Par ailleurs, le PCGA (plan comptable agricole) est facultatif, mais recommandé pour tous les exploitants agricoles. Or, son application entraîne l'assujettissement aux règles comptables.

En matière de BNC, sont ainsi soumis aux règles du PCG et du droit comptable commercial :

- les notaires et huissiers ;
- les sociétés civiles professionnelles, lorsqu'elles dépassent 2 des seuils suivants : 50 salariés, 3,1 M€ de CA ou de recettes, 1,5 M€ de total de bilan (C. com. art. L 612-1) ;
- les EIRL ;
- les personnes relevant des BNC qui le choisiraient.

Ces contribuables doivent générer des FEC au format BIC<sup>236</sup>.

### 2.1.2 Cas de BA et des BNC n'appliquant pas les règles comptables du droit commercial

En revanche, les autres personnes soumises aux BNC ne sont régies que par les prescriptions d'ordre comptable fixées par la réglementation fiscale<sup>237</sup>, à l'exception de certaines professions ou du franchissement de certains seuils. Or, la définition des informations à inclure dans le FEC comporte des données qui sont habituellement enregistrées dans les écritures

<sup>234</sup> art. 111-1 du PCG issu du régl. ANC 2014-03 (ancien art. 110-1 du PCG 99)

<sup>235</sup> C. com. art. L 612-1

<sup>236</sup> Questions - Réponses 2016 sur le FEC en cours de validation par la DGFIP

<sup>237</sup> Sauf exceptions listées ci-dessus

comptables des seuls commerçants. Par conséquent, on peut s'interroger sur son application aux comptabilités de trésorerie des BNC ou des BA non soumis aux règles comptables commerciales.

Certes, le contribuable relevant des BA ou des BNC, qui n'applique pas les règles comptables du droit commercial, est dispensé de remplir plusieurs champs, à condition que les données ne figurent pas dans le SII<sup>238</sup> :

N° de champ	Informations	BA comptabilité de trésorerie	BNC comptabilité de trésorerie
1	Le code journal de l'écriture comptable	à blanc si non utilisé	à blanc si non utilisé
2	Le libellé journal de l'écriture comptable	à blanc si non utilisé	à blanc si non utilisé
5	Le numéro de compte, dont les trois premiers caractères doivent correspondre à des chiffres respectant les normes du plan comptable français	à blanc si non utilisé	à blanc si non utilisé
7	Le numéro de compte auxiliaire	à blanc si non utilisé	à blanc si non utilisé
8	Le libellé de compte auxiliaire	à blanc si non utilisé	à blanc si non utilisé
14	Le lettrage de l'écriture comptable	à blanc si non utilisé	à blanc si non utilisé
15	La date de lettrage	à blanc si non utilisé	à blanc si non utilisé
17	Le montant en devise	à blanc si non utilisé	à blanc si non utilisé
18	L'identifiant de la devise	à blanc si non utilisé	à blanc si non utilisé
21	La nature de l'opération (à blanc si non utilisé)	à blanc si non utilisé	à blanc si non utilisé
22	L'identification du client	NA	à blanc si non utilisé
<b>Nombre de champs concernés</b>		<b>10</b>	<b>11</b>

<sup>238</sup> Par exemple, les adhérents d'associations agréées doivent tenir les documents comptables en respectant une nomenclature comptable précise. Pour les autres contribuables, l'utilisation de cette nomenclature, dont l'imprimé de déclaration 2035 reprend l'essentiel des comptes, n'est pas obligatoire mais simplement conseillée. Lorsque cette nomenclature existe, elle doit figurer dans le FEC

On peut s'interroger sur la portée des nouvelles dispositions fiscales sur le FEC. Par renvoi au premier alinéa de l'article L 47 A du LPF qui instaure le « fichier des écritures comptables décrits aux articles 921-1 et s. du PCG<sup>239</sup>, le deuxième alinéa du même article dispose « Le premier alinéa du présent article s'applique également aux fichiers des écritures comptables de tout contribuable soumis par le code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables [...] ».

En pratique, certains champs obligatoires du FEC, comme la date de validation, ne peuvent être renseignés que si le contribuable applique ces règles de tenue de la comptabilité informatisée.

Seul le Code de commerce stipule que les comptabilités informatisées doivent reposer sur une procédure de validation des écritures et la mention des références des pièces justificatives<sup>240</sup>. S'il paraît impossible de tenir une comptabilité sans pouvoir se référer à des justificatifs, en revanche la mise en œuvre d'une procédure de validation peut s'avérer inopérante pour des comptabilités de trésorerie parfois tenues sur tableur.

Les BNC soumis au régime de la déclaration contrôlée (cerfa 2035) tiennent un livre-journal retraçant l'ensemble des recettes et des dépenses professionnelles de l'année, ainsi qu'un registre de leurs immobilisations acquises pour l'exercice de leur activité. La comptabilisation de leurs opérations en « créances-dettes », proche de la comptabilité d'engagement des commerçants, n'est qu'une option à leur libre initiative.

Les statuts des Associations de Gestion Agréées (AGA) imposent aux contribuables adhérents<sup>241</sup> de respecter une nomenclature comptable (PCG 57 ou option au PCG 1999 (réécrit à droit constant par règl. ANC 2014-03).

Depuis la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit<sup>242</sup> les BNC imposés au régime de la déclaration contrôlée peuvent désormais enregistrer les opérations selon la date où elles apparaissent sur les relevés bancaires. Ainsi, les titulaires de BNC dont le montant des recettes n'excède pas le seuil du régime simplifié d'imposition des BIC prestataires de services<sup>243</sup>, ont la possibilité de comptabiliser les opérations à la date où elles apparaissent sur le relevé bancaire. Cependant, en fin d'année,

<sup>239</sup> Issus du règlement ANC n°2014-03 reprenant les anciens articles 420-1 et suivants du PCG 99

<sup>240</sup> Reprises dans le BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 qui ne vise que les obligations comptables des BIC

<sup>241</sup> Voir aussi BOI-DJC-OA-20-30-20 du 12 septembre 2012

<sup>242</sup> Loi n° 2011-525 du 17 mai 2011

<sup>243</sup> CGI art. 99, al 5, qui renvoie au I de l'article 302 septies A soit 236 000 € en 2013

toutes les dépenses et recettes de l'année devront avoir été reportées sur le livre-journal, ce qui a pour conséquence :

- l'enregistrement en cours d'année, des opérations selon le relevé bancaire ;
- le recensement des recettes et dépenses effectuées, mais non encore passées en banque pour être enregistrées dans les comptes au plus tard le dernier jour de l'année.

De plus, ces contribuables doivent conserver ces registres ainsi que toutes les pièces justificatives<sup>244</sup>, sous la forme sous laquelle elles ont créé (papier ou dématérialisée).

Les micro-entreprises (BIC et BNC) enregistrent leurs opérations dans un « livre », c'est-à-dire mentionnent sur deux colonnes distinctes, les recettes et les dépenses de l'entreprise (pas de partie double). Ce journal des recettes-dépenses est souvent fréquemment à l'aide d'un tableur de type Excel. Dans cette approche, aucune affectation des recettes ou des dépenses par nature n'est nécessaire. Il s'agit simplement d'enregistrer chronologiquement les recettes et dépenses de l'année.

En règle générale, un libellé simple détaillant l'opération est renseigné pour chaque flux, en précisant le mode de règlement et les références des pièces justificatives (factures, notes, etc.). Seul l'enregistrement des recettes et dépenses est effectué, il n'y a aucun suivi des sommes à recevoir (créances) ou à régler (dettes). L'objectif est avant tout de répondre aux exigences fiscales pour déterminer les revenus de l'année.

Or, une comptabilité de trésorerie, tenue sur tableur ou d'autres logiciels bureautiques, ne peut garantir une numérotation continue des écritures, ces logiciels n'ayant pas été conçus pour cela<sup>245</sup>.

L'Administration doit donc confirmer qu'elle considère que le FEC des contribuables dont l'activité est de type BNC doit respecter la règle de numérotation continue des écritures.

Si tel est le cas, les BNC et BA, qui ne sont pas organisés pour cela, auront des difficultés à nourrir les champs suivants :

<sup>244</sup> LPF art L102 B I

<sup>245</sup> Voir notamment les sanctions prévues pour les logiciels comptables « permissifs », évoquées ci-dessous au chapitre 4

N° de champs	Informations requises	Risques concernant la présence de l'information dans le champ
3	Le numéro sur une séquence continue de l'écriture comptable	Suppose une numérotation non modifiable des écritures qui n'est pas possible avec les tableurs
4	La date de comptabilisation de l'écriture comptable	Pour certains BNC, les écritures ne sont passées qu'en fin d'année
9	La référence de la pièce justificative	Saisie non obligatoire chez les BNC ?
10	La date de la pièce justificative	Saisie non obligatoire chez les BNC ?
16	La date de validation de l'écriture comptable	La procédure de validation est-elle obligatoire chez les BNC ?

Ce problème a été posé à l'Administration par le groupe de travail commun à la DGFIP et au CSOEC.

### 2.1.3 Problème des activités ou des revenus mixtes

Quand un même contribuable réalise des revenus dont les uns sont déterminés à partir d'une comptabilité (BNC ou BA) et les autres ne le sont pas (revenus fonciers par exemple), l'Administration ne peut pas étendre aux revenus de la seconde catégorie (dépourvus d'obligation de tenue de documents comptables), la vérification de comptabilité à laquelle elle est en droit de procéder sur les revenus de la première catégorie<sup>246</sup>.

Il en va de même pour l'activité non lucrative d'une association ayant un secteur lucratif.

C'est pourquoi le FEC ne doit reprendre a priori que les seules écritures relatives au secteur taxable ou dont la comptabilité, à laquelle se limite la vérification, sert à déterminer l'assiette de l'impôt.

La difficulté pratique vient cependant du fait que la comptabilité du contribuable ne permet pas toujours de distinguer entre les différents types de revenu. En ce cas, le contribuable n'aura pas d'autre solution que de transmettre l'ensemble des écritures.

<sup>246</sup> CE, plén., 9 janv. 1981, n° 19229 : Dr. fisc. 1981, n° 23, comm. 1227, concl. J.-F. Verny ; RJF 1981, n° 237, chron. J.-M. Sauvé, p. 391

## 2.2 Risque lié à l'utilisation d'un référentiel comptable inadapté

### 2.2.1 Le problème

Parfois, les filiales de groupes étrangers tiennent leur comptabilité selon les normes étrangères (US GAAP, par exemple) appliquées par leur maison mère. De même, certaines sociétés tiennent leur comptabilité directement selon les normes IFRS.

Une pratique fréquente consiste à ne convertir ces écritures en PCG, voire ces comptes annuels seulement, que lors de la clôture ou même de l'établissement de la liasse fiscale.

Pour ce faire, certaines entreprises exportent les écritures issues du système d'information comptable basé sur les normes étrangères vers un tableur, lorsque les volumes le permettent, avec lequel elles assurent la conversion en PCG, avant de les importer dans un logiciel « français » qui servira à l'établissement des comptes annuels. Parfois, l'export et l'import se limitent à une balance retraitée pour constituer les comptes annuels en présentation de type PCG.

Or, les comptes établis en normes comptables étrangères ne reposent pas nécessairement sur les mêmes principes comptables et les plans de comptes ne correspondent pas obligatoirement. Certains champs requis pour le FEC peuvent donc ne pas exister dans une comptabilité en normes étrangères. Il peut être aussi nécessaire, par exemple, d'éliminer certaines écritures qui n'existent pas dans le PCG (comptabilités en US GAAP à l'origine).

La comptabilité doit être tenue en français selon les normes comptables françaises et le PCG ou le plan de comptes particulier à l'activité.

### 2.2.2 La tolérance transitoire

L'Administration a introduit une tolérance exceptionnelle, pour les seuls exercices antérieurs à l'exercice clos en 2014, qui n'a pas été reconduite en 2015<sup>247</sup>. Elle acceptait dans ce cas un « transcodage » des écritures à condition que :

<sup>247</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20 § 350

- les écritures comptables enregistrées dans le système soient retranscrites ligne à ligne aux normes françaises (et non une conversion des masses globales, qui ne permet pas de suivre le chemin de révision comptable). Les entreprises ne pourront pas se contenter de fournir une table de correspondance ayant permis d'établir la balance française ;
- la correspondance doit être parfaite, à savoir qu'un compte étranger correspond à un seul et unique compte français, et réciproquement. À défaut, la remise du fichier doit s'accompagner des tables de correspondance et des écritures de retraitement. Les anomalies doivent être expliquées dans le fichier descriptif.

Si la comptabilité est en langue étrangère, le vérificateur peut en demander la traduction en français<sup>248</sup>. Par ailleurs, le PCG et les dispositions du code de commerce applicables à la comptabilité des commerçants sont en français. Le FEC doit donc être établi en français. Les champs en anglais sont, par conséquent, à proscrire (attention aussi aux formats de dates).

Toutefois, pour les contrôles dont les avis de vérification sont adressés en 2014, les libellés d'écriture en langue étrangère peuvent être acceptés dans la mesure où l'alphabet latin est utilisé et sous réserve que la table de correspondance soit fournie par le contribuable au service vérificateur.

### 2.2.3 Quelques exemples de problèmes fréquents<sup>249</sup>

La société filiale n'a, en général, aucun rôle dans le paramétrage et la maintenance de son système d'information, lesquelles sont prises en charge par une direction informatique et/ou des sous-traitants situés à l'étranger. Il en résulte parfois des anomalies<sup>250</sup> au regard du droit comptable et fiscal français.

Il s'agira d'abord de trouver les bons interlocuteurs au sein du groupe et de leur faire prendre conscience des enjeux liés aux nouvelles obligations fiscales.

<sup>248</sup> CGI art. 54, al. 2

<sup>249</sup> Pour un exemple pratique voir RFC n°479, Septembre 2014, « Fichier des Écritures Comptables : quelques difficultés pratiques pour les systèmes d'information complexes »

<sup>250</sup> Par exemple, le plan de compte paramétré dans l'ERP ne distingue pas entre fournisseurs d'immobilisations et autres fournisseurs, de sorte que le contribuable doit procéder à une ventilation extracomptable pour remplir la liasse fiscale

Le FEC n'existe généralement pas nativement dans les systèmes comptables intégrés étrangers. Il faut donc le produire en allant chercher les données au sein du système d'information, grâce à des outils d'extraction. Cela suppose de pouvoir identifier les champs adéquats dans les tables des bases de données des ERP ou logiciels comptables. Pour les entreprises, dont l'organisation comptable et informatique est complexe, c'est généralement un véritable projet, consommateur de temps et de ressources.

L'examen des projets de FEC révèle souvent des non-conformités. En voici quelques-unes, à titre indicatif :

- une correspondance imparfaite entre plan de comptes étranger et PCG, un compte étranger ne correspondant pas nécessairement à un seul et unique compte français et réciproquement ;
- les libellés d'écritures sont fréquemment en langue étrangère, voire en « franglais ». Or le livre-journal doit être tenu en français. La DGFIP tolère cependant, pour les exercices clos en 2014 seulement, que les libellés d'écriture en langue étrangère puissent être acceptés dans la mesure où l'alphabet latin est utilisé si la fourniture de la table de correspondance par le contribuable (à fournir dans le fichier descriptif). Outre que cette tolérance ne porte pas sur le format des dates, les contribuables qui se trouveraient dans cette situation, devront être même de produire une comptabilité en français, la tolérance n'étant a priori pas reconduite pour les exercices suivants<sup>251</sup> ;
- les écritures propres aux obligations comptables étrangères ne sont pas toujours toutes annulées ;
- la notion française de fait générateur ou d'opération comptable ne revêt pas le même sens dans les normes comptables.

Le passage d'une norme à une autre nécessite des retraitements d'homogénéité. Par exemple, la date de comptabilisation prévue par le PCG<sup>252</sup> correspond à la date de transfert de la propriété, qui se produit normalement à la livraison du bien. Le PCG se caractérise par une approche juridique des situations à comptabiliser. Dans la norme IFRS, c'est par contre une approche économique qui est mise en œuvre. En conséquence, la date retenue est celle où le transfert des risques et du contrôle du bien est réel. Une même opération n'est donc pas

<sup>251</sup> BOI-CF-IOR-60-40-20, § 350, 13 déc. 2013

<sup>252</sup> art. 322-7 et 512-3 du PCG issus du régl. ANC 2014-03 (anciens art. 312-7 et art. 313-3 du PCG 99)

nécessairement comptabilisée à la même date, selon qu'elle l'est en PCG ou en US GAAP ou IFRS.

Or, dans le cas des ERP, beaucoup d'écritures sont générées automatiquement, sur la base de paramétrages réalisés à l'implantation du progiciel et fondés sur les normes comptables étrangères. Un diagnostic préalable s'impose, consistant à analyser les règles de gestion paramétrées, pour identifier les causes d'écarts entre normes françaises et étrangères.

## 2.3 Risques liés à la collecte des informations et à leur saisie ou import

Le FEC est le reflet de la qualité de l'organisation comptable et des processus d'acquisition des informations et traitement des données. Pas de FEC conforme sans données pertinentes en regard du référentiel comptable et fiscal. L'adage bien connu « garbage in garbage out<sup>253</sup> » s'applique parfaitement.

Aussi l'étude des risques doit tenir compte du contexte propre à chaque entreprise. Cette analyse des risques doit-être pratiquée à chacune des phases concourant à la production de l'information financière, à savoir :

- l'acquisition de données ;
- le traitement ou le classement de ces données ;
- la restitution (en l'occurrence sous forme de FEC).

### 2.3.1 L'impact du type d'entreprise et d'organisation comptable sur les risques

Entre la TPE, la PME, l'ETI et le grand groupe international, il existe une grande variété d'organisation comptable, avec des degrés de centralisation ou d'externalisation de la fonction plus ou moins grands. Ainsi, on constate chez les grandes entreprises un développement des centres de service partagé (CSP) en charge de la fonction comptable et la systématisation de

<sup>253</sup> Ce qui peut se traduire, compte tenu du contexte : « à données inexactes, résultats erronés »

l'EDI<sup>254</sup> ou de la reconnaissance des factures papier par OCR avec imputation comptable automatique.

En présence d'une organisation comptable et/ou d'un système d'information complexe, un diagnostic<sup>255</sup> s'impose pour identifier les zones de risques susceptibles d'influer sur la production du FEC.

### 2.3.2 Risque dans la collecte des pièces par le cabinet d'expertise comptable

Les cabinets sont confrontés à une grande variété d'activités, de régimes fiscaux et sociaux, d'organisation et de moyen chez leurs clients. Néanmoins la TPE prédomine lorsqu'il s'agit de missions de tenue. Or, l'une des constantes de ce type d'entreprise, c'est un contrôle interne qui repose sur la personnalité des dirigeants, faute d'effectifs et de formalisation.

De plus, là où l'entreprise doit traiter des originaux, l'expert-comptable se trouve confronté à des copies et surtout à la multiplicité des types de documents à traiter. Par ailleurs, la saisie est l'une des tâches les plus consommatrices de temps, donc coûteuses. Depuis plusieurs années, différentes solutions d'acquisition des données permettent d'espérer des gains de productivité sensibles, dès que les volumes d'opérations traitées deviennent importants.

Désormais, la saisie peut être assistée, le logiciel proposant des modèles d'écriture et des journaux types, ce qui présente un gain de productivité dans les comptabilités répétitives<sup>256</sup>.

Plusieurs techniques de dématérialisation sont aujourd'hui pratiquées :

- la récupération des relevés bancaires auprès des banques, qui sont à l'origine de près de 50 % des écritures dans les TPE, sous forme de fichiers. La plupart des logiciels de production comptable utilisés dans la profession peuvent transformer un mouvement bancaire en écriture comptable, éventuellement après un paramétrage idoine et un complément ponctuel de saisie pour les chèques par exemple ;

<sup>254</sup> Echange de Données Informatisé

<sup>255</sup> Ce qui n'est pas l'objet de ce guide

<sup>256</sup> Exemple : les SCI ou location-gérance

- la scannérisation des pièces justificatives, soit simple pour documenter le dossier exercice et le dossier permanent, soit avec OCR, pour alimenter les écritures du journal d'achats, l'image de la facture étant conservée et indexée avec l'écriture ;
- la récupération des écritures comptables auprès du client dont la comptabilité est informatisée. Il faut alors disposer d'interfaces entre les différents logiciels, à moins que l'on utilise la norme du FEC ou ADN Compta ;
- la récupération d'autres fichiers auprès des clients, comme les journaux et factures de vente ou de caisses, ou encore de paye. Cette récupération peut se faire grâce à des logiciels dédiés ou via des fichiers de type texte ou Excel ;
- la récupération industrielle de factures d'achats au format PDF auprès de différentes plateformes directement ou par un concentrateur ;
- le transfert des écritures et pièces attachées dans la comptabilité ;
- la mise en GED et l'archivage des pièces comptables.

L'utilisation d'un logiciel de GED facilitera la conservation des pièces et la liaison des informations entre elles.

Par ailleurs, le travail collaboratif entre le client et le cabinet se sont développés, grâce au progrès des SaaS ou des offres cloud. De sorte que le client peut saisir une partie des écritures, qui sont reprises et complétées par le cabinet. Cela permet une meilleure répartition des tâches et de la mission entre le client et le cabinet, le client n'ayant pas besoin de logiciel chez lui (il se connecte via un navigateur internet).

La gestion collaborative des factures en mode SaaS, grâce à la numérisation des factures papier par le client ou la reprise des factures électroniques avec un système d'OCR. Ces solutions permettent la génération des journaux achats et ventes avec les pièces attachées.

Quels risques présentent ces différents types d'acquisitions des données pour la conformité du FEC et la qualité de son contenu ?

Une analyse de risque doit être pratiquée pour chacun, en la croisant avec les différents régimes fiscaux et des obligations comptables des clients.

Les questions liées à la cohérence et la vraisemblance des comptes, à l'exhaustivité et à la régularité des opérations transcrites dans les écritures comptables ne sont pas propres au FEC.

Rappelons que le vérificateur dispose de l'intégralité des écritures et d'un outil puissant (ALTO2) pour effectuer ses analyses<sup>257</sup>.

Le FEC engendre de nouveaux risques ou son analyse exhaustive en met en évidence d'autres, préexistants :

- la saisie ou l'acquisition de nouvelles informations, non nécessairement présentes dans les écritures, parce que non prévues dans les masques de saisie (date de pièce par exemple) ;
- certains éditeurs de produits destinés à la profession ambitionnent d'intégrer à leurs produits des alertes et des contrôles lors de la saisie et de la validation des écritures ;
- l'acquisition des données grâce à des automatismes, limite les erreurs humaines de saisie. Néanmoins le risque des automatismes, c'est de reproduire à grande échelle d'éventuelles erreurs de reconnaissances ou d'imputation. Les codifications pour imputation automatique dans les écritures comptables doivent être examinées avec soin ;
- le risque lié l'absence de piste d'audit des fichiers utilisés et manipulés lors de l'acquisition des données. La récupération de données chez le client (souvent sous forme de fichier en format CSV ou TXT), nécessite une reprise des données externes au cabinet et une remise en forme des données, avant de pouvoir les importer dans le logiciel de production comptable. Il en est de même pour les états récapitulatifs (« bordereaux » sur Excel par exemple) destinés à préparer une saisie. Ces fichiers, dont le vérificateur pourrait demander connaissance, sont à archiver avec des moyens de nature à en garantir l'intégrité, pour justification (pour un CFCI) et éventuellement à documenter s'ils occasionnent des traitements complexes ;
- le risque que l'automatisme des acquisitions de données ne soit pas accompagnée d'une vérification de l'existence des pièces justificatives (réalité des opérations). La récupération des données des relevés de comptes bancaires ne dispense pas de l'examen des pièces ;
- la mise en œuvre de la procédure de validation, notamment sa périodicité. Nombreux sont les TPE ou exploitants individuels qui remettent en fin d'année (si ce n'est après la date théorique de clôture de l'exercice) une « boîte à chaussure », contenant toutes les

<sup>257</sup> Présenté ci-après au chapitre « Contrôle et diligences »

pièces de l'exercice, en vrac. Les déclarations de TVA ont alors été faites par le cabinet à partir des relevés bancaires et/ou des pièces comptables<sup>258</sup> ;

- le risque de non-séquentialité des numéros d'écritures, particulièrement dans les processus de travail collaboratif en SaaS ;
- les incohérences éventuelles entre les différents champs « date » du FEC (date de comptabilisation, date de la pièce justificative, dates de lettrage, de règlement) ;
- le risque de ne pas renseigner les libellés ou d'enregistrer des libellés non compréhensibles ;
- l'absence de numéro de pièce. À cet égard, l'expert-comptable peut utiliser la fonction de numérotation automatique des pièces que proposent la plupart des logiciels lors de la saisie des écritures ; à condition de pouvoir retrouver la pièce (avec ce numéro ou avec la GED associée ou un autre moyen).

Aucune disposition légale ou réglementaire n'impose le lettrage des comptes. C'est cependant une composante importante du contrôle interne, notamment en matière de paiement. Il peut intervenir après la clôture des comptes, du fait d'un règlement postérieur à cette date. C'est pourquoi, les logiciels de production comptables permettent de lettrer (ou délettrer) les comptes après la validation et la clôture. De plus, les modalités de ce lettrage ne sont pas standard d'un logiciel à l'autre, les progiciels offrant des fonctionnalités plus ou moins étendues<sup>259</sup>.

En conséquence, toutes les écritures d'un exercice ne sont pas nécessairement intégralement lettrées sur un même exercice. Aussi, l'analyse par ALTO2 pourrait faire ressortir d'apparentes incohérences. Le groupe de travail précité a évoqué ce point avec la DGFIP.

<sup>258</sup> Reste à savoir si la DGFIP persiste à imposer qu'une déclaration fiscale doive être fondée sur des écritures comptables validées, quels que soient la taille et le régime juridico-fiscal de l'entité

<sup>259</sup> Les logiciels des éditeurs anglo-saxons utilisent une conception du lettrage différente de celle utilisée couramment en France

### 2.3.3 Risques liés à la saisie

La saisie des informations pour servir les 18 à 23 champs du FEC, selon les régimes fiscaux, peut s'avérer consommatrice de temps, certaines données n'étant pas saisies avant que le FEC soit imposé par la législation.

C'est pourquoi les équipes doivent être formées et les règles de saisie homogénéisées entre les équipes comptables. Un manuel ou guide de saisie peut définir à l'échelle du cabinet ou de l'entreprise un standard interne de saisie, dans le but de garantir que les champs obligatoires sont renseignés correctement.

#### 2.3.3.1 Exemple de bonnes pratiques :

Sans être obligatoires, les pratiques suivantes sont recommandées :

##### Référence des pièces

- Facture fournisseur : numéro de facture.
- Facture client : numéro de facture.
- Note de débit : numéro de note de débit.
- Note de crédit : numéro de note de crédit.
- Chèque : numéro du chèque.
- Virement : VRT.
- Prélèvement : PLVT.
- OD : type d'OD ex : Paie Mai 2015 ; Reprise de provision.
- OD de clôture : ODC date d'arrêté comptable ex : ODC 31/12/2014. + Numéro.

##### Libellés d'écritures

- Facture fournisseurs : Nom du Fournisseurs + mois et année prestation (si applicable) ou descriptif de l'achat + Facture n° .....
- Facture Client : Nom du Client + mois et année prestation (si applicable) ou descriptif de la vente + Facture n° .....

- Note de débit : Nom du client + descriptif de la prestation/achat + n° note de débit.
- Note de crédit : Nom du client + descriptif de la prestation/achat + n° note de crédit.
- Chèque : Rglt + Nom du fournisseurs/organisme payé + Numéro factures payées ou description de ce qui est payé (indication du mois, trimestre et année payée ; régul + année ; etc...) + n° du chèque.
- Virement : Virt + Nom du fournisseurs/organisme payé + Numéro factures payées ou description de ce qui est payé (indication du mois, trimestre et année payée ; régul + année ; etc...).
- Prélèvement : Plvt + Nom du fournisseurs/organisme payé + Numéro factures payées ou description de ce qui est payé (indication du mois, trimestre et année payée ; régul + année ; etc...).
- OD : description de l'OD et mois année concernée (si applicable).
- Ex : URSSAF - Paie avril 2015.
- OD de clôture : description de l'ODC et année concernée.
- Reprise provision FNP 2013.

### Saisie des relevés de banques

Pour des raisons de productivité, certains praticiens saisissaient un relevé de banque avec uniquement en contrepartie, à la date du relevé, le solde de celui-ci au crédit ou au débit du compte 512 banque.

La centralisation des banques avec une contrepartie unique en fin de mois ou de période de relevé n'est désormais plus possible.

Il est préférable, pour des raisons de traçabilité, de saisir les deux cumuls d'opération Débit et Crédit qui apparaissent sur relevé.

En effet, ALTO2 comporte des contrôles portant sur le fait générateur de la TVA, qui ne sont possibles que si chaque ligne du relevé est assortie d'une contrepartie portée au compte 512.

S'il est fait recours à une récupération EBICS des opérations et à un logiciel générant les écritures de banque à partir d'un relevé électronique de type CFONB, il est fortement recommandé d'utiliser une contrepartie par écriture puisque le justificatif n'est plus un document, mais une liste

d'opérations indépendantes les unes des autres. Ce principe est aussi applicable si le cabinet récupère en ligne des écritures à d'autres formats que CFONB.

De plus, les écritures doivent être équilibrées sur une même journée de date comptable, et tous les mouvements d'une même écriture doivent porter le même numéro. La saisie en « deux parties simples » ne permet donc pas de constituer une écriture complète.

Un logiciel de saisie comptable doit permettre une saisie simple des opérations détaillées et une contrepartie automatique pour chaque opération ou éventuellement par jour si les volumes sont réellement importants.

Il reste possible, mais déconseillé, de saisir les opérations sur la base du relevé et à la date de ce relevé sans détailler par jour d'opération. Cette saisie reste aussi « lourde » qu'une saisie quotidienne sans offrir le même niveau de qualité comptable. Dans ce cas, il faudra respecter la règle d'équilibrage de l'écriture sur une même journée, ce qui signifie que toutes les lignes de cette écriture (bordereau) devront être à la même date de comptabilité.

### Difficultés liées à l'import d'écritures et caractères à proscrire

Les écritures importées (comme celles générées à partir des relevés de banque) peuvent parfois générer des séparateurs de champ involontaires dans les textes, parce qu'elles comportent des retours charriots<sup>260</sup> qui sont interprétés informatiquement comme des renvois à la ligne.

ALTO2, ainsi que les logiciels d'analyse de donnée interpréteront ces caractères présents comme des séparateurs de champ au moment de l'importation. Cela pourra avoir pour conséquence de décaler l'information sur plusieurs colonnes et de provoquer des erreurs. Ainsi l'égalité débit = crédit ne pourrait ne plus être respectée.

Une évolution des logiciels doit permettre, dans l'avenir, le filtrage des importations, mais aussi des copier-coller dans l'interface utilisateur de saisie.

<sup>260</sup> Pour le code ASCII, c'est le cas des caractères « Line Feed » ou « Carriage Return » ou encore une combinaison des deux CRLF ou CR+LF

### 2.3.4 Conformité des logiciels comptables et systèmes de caisse

En mai 2014, l'Administration fiscale a donné son interprétation des dispositions de lutte contre les logiciels de comptabilité et les systèmes de caisse « permissifs » issues de la loi 2013-1117 du 6 décembre 2013. Elle a explicité l'obligation de communiquer à sa demande la documentation liée aux systèmes de caisse, aux logiciels de comptabilité et aux logiciels de gestion touchant à l'encaissement, ainsi que les sanctions associées dans le cadre de la lutte contre la fraude<sup>261</sup>.

Depuis 2008, des enquêtes et vérifications fiscales ont révélé l'utilisation de logiciels de comptabilité ou de gestion ou de dispositifs informatiques permettant d'occulter des recettes ou d'effacer des écritures comptables, notamment dans les caisses enregistreuses.

Certains distributeurs de logiciels ou revendeurs de matériels auprès des commerces de proximité en auraient fait un argument de vente. Les impôts ainsi éludés s'élèveraient à plusieurs centaines de millions d'euros aux dires de la presse.

Aussi, la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a introduit de nouvelles dispositions afin d'empêcher la modification ou la suppression de données enregistrées par les systèmes automatisés de caisse (communément appelés caisses enregistreuses)<sup>262</sup> et les logiciels de comptabilité.

Ce texte a édicté un droit de communication, au profit de l'Administration fiscale, des codes, données, traitements et documentation relatifs aux logiciels comptables ou des systèmes de caisse<sup>263</sup>, ceci jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le logiciel ou le système de caisse a cessé d'être diffusé<sup>264</sup>. Le non-respect de ces obligations de conservation et de communication est sanctionné des amendes et pénalités qui peuvent s'avérer très lourdes<sup>265</sup>.

<sup>261</sup> BOFiP-CF-COM- 10-10-28/05/14 ; BOFiP-CF-COM-10-10-30-10-28/05/14 ; BOFiP-CF-COM-10-80-28/05/14 ; BOFiP-CF-INF-20-10-20-28/05/14

<sup>262</sup> Loi 2013-1117 du 6 décembre 2013, art. 20

<sup>263</sup> Sont aussi visés les logiciels de gestion

<sup>264</sup> LPF art. L 96 J et L 102 D

<sup>265</sup> CGI art. 1734 et 1770 undecies

Le manquement à ces obligations est sanctionné par une amende de 1 500 €<sup>266</sup> par logiciel ou système de caisse vendu ou par client pour lequel une prestation a été réalisée dans l'année.

Cette sanction est applicable dès lors que tout ou partie des documents et informations manque ou n'est pas communiqué.

Est aussi sanctionné au titre de la fraude, la modification a posteriori des écritures, par exemple par réécriture, correction ou nouvelle indexation, ou leur suppression, de tout autre type de manipulation conduisant à la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI (avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou avoir passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal ou dans les documents qui en tiennent lieu, ou encore, pour les caisses, dissimuler une partie des recettes).

Les personnes qui mettent à disposition<sup>267</sup> ces logiciels frauduleux, ainsi que les distributeurs de ces produits qui savaient ou ne pouvaient ignorer leurs caractéristiques frauduleuses, sont soumises à une amende<sup>268</sup> égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de ces produits frauduleux ou des prestations réalisées pour en permettre un usage frauduleux<sup>269</sup>. En outre, ces personnes sont solidaires du paiement des droits mis à la charge des entreprises utilisatrices de ces produits frauduleux dans le cadre de leur exploitation.

De plus, à compter du 1er janvier 2018, tout assujetti à la TVA qui « enregistre les règlements de ses clients au moyen d'un logiciel de comptabilité ou de gestion ou d'un système de caisse », devra détenir un certificat ou une attestation de l'éditeur garantissant que ces logiciels ou systèmes satisfont à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données<sup>270</sup>.

L'administration disposera d'un droit de contrôle inopiné, chez l'assujetti, de l'existence de ce certificat (CGI art. 1770 duodecies nouveau). En

<sup>266</sup> CGI art. 1734

<sup>267</sup> On entend par mise à disposition le fait de vendre, de louer des produits frauduleux ou de les mettre à disposition sous toute autre forme (prêt à usage, concession de droits, etc.), et plus généralement le fait de fournir des prestations ou de manipuler un logiciel de comptabilité ou de gestion ou un système de caisse afin d'en permettre un usage frauduleux

<sup>268</sup> A laquelle peuvent s'ajouter des sanctions pénales : délit de fraude fiscale et délit visé à l'article 323-3-1 du Code pénal, ce dernier étant puni par 5 ans d'emprisonnement et 75 000 € d'amende (BOI-CF-INF-20-10-20, 28 mai 2014, § 530)

<sup>269</sup> CGI art. 1770 undecies

<sup>270</sup> CGI art. 286 complété par la loi 2015-1785 du 29 décembre 2015, art.88.

l'absence de ce document, ce dernier peut être sanctionné par une amende de 7 500 par logiciel de comptabilité ou de gestion ou système de caisse concerné.

Une instruction qui précisera l'interprétation de l'administration, à paraître au BOFiP, est en cours d'élaboration.

L'Administration définit les logiciels de comptabilité comme des programmes informatiques permettant à un appareil informatique (ordinateur) d'assurer tout ou partie des tâches de la comptabilité d'une entreprise en enregistrant et traitant toutes les transactions réalisées par l'entreprise dans différents modules fonctionnels (comptabilité fournisseurs, comptabilité clients, paie, grand livre...) <sup>271</sup>.

Les entreprises (et donc les cabinets) qui développent, ou font développer des logiciels et applications spécifiques, sont donc concernées. Or, bien souvent, la pratique montre que la documentation de ces applications est inexistante ou, au mieux, incomplète.

L'Administration reprend les exigences documentaires qu'elle a déjà formulées pour les logiciels paramétrables (par opposition aux logiciels dits « standards ») susceptibles de faire l'objet d'un CFCI <sup>272</sup> :

- le dossier de conception générale ;
- le dossier des spécifications fonctionnelles ;
- les dossiers technique, organisationnel et d'architecture ;
- le dossier de maintenance ;
- le dossier d'exploitation ;
- le dossier utilisateur.

Le droit de communication de l'Administration a une très large portée. Sont notamment tenus de présenter ces informations, sur requête de l'Administration, quel que soit le pays d'origine du produit distribué ou revendu <sup>273</sup> :

<sup>271</sup> BOFiP-CF-COM-10-80-§ 180-28/05/14

<sup>272</sup> BOFiP-CF-COM-10-80-§ 200-28/05/14

<sup>273</sup> LPF art. L 96 J

- les entreprises ou les opérateurs qui conçoivent ou éditent des logiciels de comptabilité, de gestion ou des systèmes de caisse ;
- toute personne qui intervient techniquement sur les fonctionnalités de ces produits et affecte, par son intervention<sup>274</sup>, directement ou indirectement, la tenue des écritures dans le livre-journal<sup>275</sup> ;
- les éditeurs de ces mêmes logiciels et systèmes de caisse (y compris les personnes impliquées dans la conception, la mise en place, l'installation, l'utilisation et la maintenance des logiciels et systèmes de caisse) ;
- tous les fournisseurs, distributeurs, revendeurs, prestataires (même à titre privé) intervenant sur le logiciel ou le système de caisse, ou encore fournissant un matériel complémentaire (clé USB, CD-Rom, etc.) pour modifier, directement ou indirectement, des écritures du livre-journal (notamment pour modifier a posteriori, sans trace, des opérations saisies) ou des données d'encaissement (y compris après l'export des données).

L'expert-comptable doit veiller, s'il se trouve dans l'une de ces situations, à pouvoir répondre à ce droit de communication.

Par ailleurs, les professionnels devront interroger les éditeurs de logiciels comptables afin que ceux-ci leur communiquent la réponse qu'ils apporteront à ces nouvelles obligations.

Enfin, au titre du devoir de conseil et d'information, il convient d'alerter les clients sur cette nouvelle législation et ses conséquences, notamment en matière de système de caisse enregistreuse.

La DGFIP recommande d'ailleurs aux professionnels les mesures de prévention suivantes pour se prémunir contre l'introduction de fonctions frauduleuses dans leurs produits :

- information de leurs clients sur la finalité d'usage des logiciels et systèmes de caisse ;

<sup>274</sup> Lorsqu'elle vise toute autre personne qui est intervenue techniquement sur ces produits, l'amende est due par le client pour lequel une prestation a été réalisée au cours de l'année de constatation du manquement aux obligations. BOI-CF-INF-10-40-20, 28 mai 2014, § 25

<sup>275</sup> CGI art. 1743, 1°

- information de leurs clients sur les évolutions nécessaires des produits pour assurer notamment leur conformité avec la réglementation en vigueur ;
- mise en place de procédés de traçabilité des opérations d'enregistrement des données dans les logiciels et systèmes de caisse ;
- mise en place de fonctionnalités préventives de fraude comme l'impossibilité de modifier une donnée enregistrée après la clôture ou la mise en place d'outils de contrôle de cohérence, par exemple de contrôle de cohérence de la comptabilité pour les produits générant les écritures comptables ;
- gestion sécurisée des droits d'accès des utilisateurs des produits ;
- mesures de déontologie consistant notamment à rappeler les bonnes pratiques à leurs salariés et à leurs partenaires, en matière de manipulation des paramètres des logiciels et systèmes de caisse ;
- certification des logiciels et systèmes de caisse permettant d'assurer le respect d'un cahier des charges précis, notamment au regard des sécurités offertes par les produits<sup>276</sup>.

### 2.3.5 Particularité de certains logiciels de production comptable

Les progiciels comptables utilisés par la profession offrent une flexibilité adaptée à un travail de production comptable intensif, avec des clients variés.

Cette souplesse nécessaire ne doit pas conduire à se mettre en infraction avec les règles de tenue (libellé manquant, numéro de pièce, etc.).

## 2.4 Matrice des risques du portefeuille client

Outre la mise en place d'un guide interne de saisie destiné à harmoniser les pratiques des collaborateurs, l'expert-comptable pourra analyser son portefeuille client. Il pourra les classer sur une échelle des risques principaux, afin d'identifier les actions prioritaires à entreprendre pour

<sup>276</sup> BOI-CF-INF-20-10-20, 28 mai 2014, § 460

s'assurer que le cabinet où les clients seront à même de produire des FEC conformes et archivés.

Afin d'aider à identifier les zones de risques, les thèmes suivants peuvent être proposés<sup>277</sup> :

- mission du Cabinet ;
- régime fiscal du client et type de liasse fiscale ;
- conformité des logiciels employés chez le client et au sein du cabinet ;
- localisation de la comptabilité ;
- référentiel comptable employé ;
- langue utilisée ;
- taille de l'entreprise ;
- risque informatique ;
- risque lié à la nature de la mission ;
- risque lié à l'organisation comptable du client ;
- risque lié à l'activité.

De plus, ce classement pourra aider l'expert-comptable à identifier et proposer des missions autour du FEC à ses clients.

### 3 L'extraction et la constitution du FEC

En préalable, rappelons qu'une analyse exhaustive des dossiers du cabinet doit permettre de connaître pour chacune des missions et au-delà dans le cadre de l'obligation de conseil, dans quel scénario de production du FEC se trouve le dossier. Une action appropriée sera réalisée pour anticiper une éventuelle demande de FEC sur chacun de ces dossiers. De plus, le manuel

<sup>277</sup> Que le cabinet adaptera à son propre cas

qualité du cabinet pourra utilement définir la politique de constitution, contrôle et archivage du FEC.

### 3.1 Chez l'expert-comptable

Les principaux éditeurs de solutions logiciels pour la profession comptable ont fait évoluer leurs produits pour permettre la génération du FEC.

Les normes relatives à ce fichier sont cependant relativement récentes. De plus, la DGFIP a fait évoluer plusieurs fois sa doctrine en fonction des questions posées. C'est pourquoi tous les progiciels ne sont pas à même de générer des FEC pleinement conformes. C'est par exemple le format des champs qui n'est pas adapté (par exemple des espaces ou des blancs comme séparateurs des nombres). L'éditeur peut aussi avoir fait des choix inappropriés (certains progiciels retiennent en standard comme date de pièce la date de comptabilisation). La pire des situations pouvant être qu'il n'existe qu'une seule date dans la ligne d'écriture.

Une autre difficulté est due à la conception même de certains progiciels, conçus plus selon des critères « d'informaticiens », que de comptables : la numérotation des écritures est basée sur celle des lignes qui composent la base de données. Par conséquent, les écritures en mode brouillard entrent dans le décompte. Aussi, lorsqu'une écriture non validée est supprimée, cela génère un trou dans la séquence de numérotation.

En ce cas, il convient d'expliquer la cause de cette rupture de séquence au vérificateur dans le descriptif associé au FEC, ainsi qu'au cours du débat contradictoire. En revanche, il est impératif de ne pas renuméroter a posteriori les écritures dans le but d'assurer une continuité apparente de la numérotation (sinon l'image fidèle de la comptabilité ne serait plus assurée).

D'autres logiciels ne peuvent générer le FEC qu'à condition que l'exercice soit clôturé, ou bien que la liasse fiscale soit finalisée. Ce qui rend impossible la génération d'un FEC pour l'exercice en cours, notamment dans le cadre de l'extension du contrôle à l'exercice en cours en matière de TVA.

Pour toutes ces raisons, le CSOEC a décidé de publier en septembre 2016 un référentiel du FEC rappelant toutes les fonctions qui doivent être mises en œuvre par un logiciel de comptabilité pour répondre à l'ensembles des obligations.

### 3.2 Chez l'entreprise

La réaction des entreprises et des éditeurs de progiciels comptables ou d'ERP face à cette nouvelle réglementation n'est pas homogène.

Tous les éditeurs n'ont pas modifié leurs applications ou les modules comptables de leur ERP. Il est vrai que cette réglementation est relativement récente et qu'il faut que les développeurs prennent en compte cette évolution. Néanmoins, cela peut s'avérer problématique dans le cas de certains éditeurs étrangers ou produits de niche, qui n'adapteront jamais leur produit pour des raisons de marché bien que le FEC soit une obligation légale et que le logiciel pourrait donc être considéré comme un produit non conforme.

De leurs côtés les entreprises n'ont pas toujours conscience des risques qu'elles prennent lorsqu'elles ne font pas le nécessaire pour produire ce fichier. Elles sous-estiment aussi parfois le volume et le temps de travail pour adapter leur système d'information.

Certes les entreprises utilisant des logiciels francisés, commercialisés par des éditeurs de premier plan auront plus de facilité à obtenir les mises à jour permettant de générer le FEC, pour peu qu'elles veuillent en payer le prix<sup>278</sup>. Une question se pose : cette mise à jour n'est-elle pas obligatoire dans le cadre de la maintenance légale ?

Du fait de l'importance de l'investissement, certaines sociétés n'ont pas investi dans leurs outils informatiques depuis longtemps. Aussi, la version du progiciel peut s'avérer antérieure de plusieurs générations à celle que commercialise l'éditeur, si bien que le coût de rachat de la version commercialisée la plus récente, qui est à même de générer le FEC s'avère prohibitif.

D'autres au contraire, estiment l'avoir fait trop récemment pour accepter de payer à nouveau une mise à jour.

Comme évoqué ci-dessus, dans le cas des filiales ou succursales françaises de groupes étrangers, s'ajoute un degré de complexité supplémentaire : il faut convaincre des décideurs étrangers, parfois lointains, qui peuvent être différents selon que l'on s'adresse aux informaticiens, aux comptables ou aux fiscalistes.

<sup>278</sup> Plusieurs dizaines de K € chez certains éditeurs, sans compter le temps d'intégration

Beaucoup de groupes étrangers (et français) ont choisi de confier leurs systèmes d'information à un infogérant ce qui complique la tâche lorsque les personnes en charge de la tierce maintenance sont basées dans un pays lointain, pour des raisons de coûts.

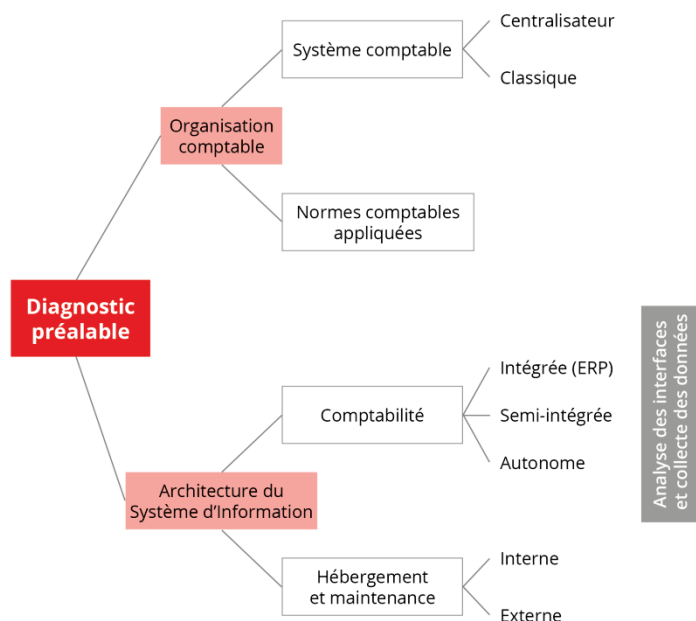
Lorsque le FEC n'existe pas nativement dans les systèmes comptables ou les ERP, il faut extraire les données adéquates au sein des tables de la base de données sur laquelle repose le progiciel, afin de nourrir les 18 à 22 champs requis. Cela suppose de pratiquer un examen des données figurant dans les tables. Des outils généralistes<sup>279</sup> d'extraction des données existent sur le marché, y compris sous forme de logiciels libres. Ils sont capables d'extraire presque tout type de données à partir de très nombreux formats de fichiers. En revanche, ils n'ont pas été développés spécifiquement pour le FEC.

Le volume des données à extraire peut aussi constituer un obstacle. Le nombre de lignes d'écritures peut s'avérer parfois considérable lorsque la société et/ou commercialise ses produits auprès du grand public. De même, une PMI, qui utilise un ERP, avec lequel elle gère sa production, peut voir ses écritures se compter en millions, chaque mouvement de stock matière ou marchandise engendrant automatiquement une ligne. Aussi, les extractions pratiquées nécessitent parfois de découper les données en plusieurs fichiers.

Dès que la constitution nécessite des traitements complexes, il importe de tracer et documenter les opérations de constitution du FEC, aux fins de justification éventuelle.

En présence d'un système comptable et informatique complexe, il est donc nécessaire d'effectuer un diagnostic préalable des pratiques comptables et de l'organisation informatique.

<sup>279</sup> Dits ETL c'est-à-dire « Extract Transform Load »



Le travail de constitution peut nécessiter la mise en place d'une véritable gestion de projet, c'est pourquoi il est inenvisageable de penser le produire ex nihilo au moment de la première ou la deuxième visite du vérificateur. Rappelons enfin que dans le cas des entreprises soumises au régime du RSI, tout retard dans la remise du FEC prolonge de fait la durée du contrôle, le délai de 3 mois qui encadre la vérification ne courant pas.

Encore une fois, l'expert-comptable confronté à l'une de ces situations veillera à informer et alerter son client.

# Partie 4

Le contrôle et  
l'exploitation du FEC



## 1 Le contrôle et l'exploitation du FEC par le vérificateur

### 1.1 Présentation d'ALTO 2

Le nombre de contrôles fiscaux pratiqué en 2012 était de l'ordre 47 000 (pour 5 000 vérificateurs<sup>280</sup>). Ce chiffre est à comparer au nombre de déclarations fiscales annuelles des entités<sup>281</sup> vérifiables, qui s'élève à plus de 3 millions. La DGFIP souhaite donc industrialiser la préparation de la vérification grâce à l'informatique, de façon à mieux cibler les vérifications de comptabilité et probablement augmenter leur nombre et leur fréquence

ALTO 2 est l'héritier d'ALTOWEB, l'ancien portail créé par la DVNI, qui a été adapté à un usage sur PC, en tenant compte des différents régimes fiscaux à contrôler, plus variés chez les TPE. Cette suite de logiciels connaît des mises à jour régulières. Une hot line interne a été mise en place au sein de la DGFIP. Depuis 2013, l'Administration a mis en œuvre un plan de formation des vérificateurs.

Lors de la remise des FEC<sup>282</sup>, le vérificateur, qui n'est pas un informaticien « BVCiste », charge les fichiers dans le logiciel ALTO 2. Cette application est composée de 3 modules<sup>283</sup> :

- le module de contrôle ;
- le module d'alimentation ;
- le module de restitution.

Lors de conférences et colloques, les représentants de la DGFIP ont rapidement présenté ALTO 2, sans toutefois détailler toutes les fonctions et analyses du logiciel. Aucune commercialisation du programme n'est prévue.

<sup>280</sup> Equivalent temps -homme

<sup>281</sup> Entreprises, exploitants individuels, professions libérales, autres organismes

<sup>282</sup> 3 deniers exercices + exercice en cours si requis

<sup>283</sup> En réalité 4 en comptant un module technique d'administration

### 1.1.1 Module de contrôle

Ce module permet de vérifier la structure du fichier, sa « lisibilité ». C'est pourquoi, pour éviter toute contestation, les fichiers lus doivent impérativement être structurés de façon standardisée, sans quoi le résultat des analyses risque d'être faussé. Puisque l'Administration souhaite massifier les analyses, il n'était pas envisageable que les vérificateurs (ou les BVCI) corrigent eux-mêmes les défauts de structure des fichiers fournis par les contribuables.

Le module de contrôle sert donc à s'assurer que les FEC respectent strictement les normes définies par l'article L 47 A-I du LPF, sous peine de rejet en cas d'erreur. Ces règles de codification portent sur les points suivants :

- nommage des fichiers ;
- présence d'un fichier descriptif (dont la structure est libre<sup>284</sup>) ;
- séparation des enregistrements ;
- séparation des zones ;
- respect des règles de codage des informations<sup>285</sup> (jeux de caractères, format des valeurs numériques, formats de dates) ;
- présence et nom des champs.

Le logiciel génère un compte-rendu de cette première analyse de conformité, grâce auquel le vérificateur peut prendre connaissance des anomalies détectées. Ce rapport compare les données détectées avec les informations attendues, en mettant en évidence pour chaque champ les erreurs éventuelles.

L'absence de date de comptabilisation, de numéro d'écriture, de numéro de compte, la présence de lignes d'écritures vides, constituent autant d'anomalies bloquantes, qui peuvent conduire au rejet du FEC. Il n'est d'ailleurs pas rare que les fichiers soient purement et simplement rejetés, parce que jugés non lisibles.

<sup>284</sup> Il doit cependant décrire le nom, la nature et la signification de chaque zone, la signification des codes utilisés comme valeurs de zone, ainsi que toutes les informations techniques nécessaires au traitement des fichiers, et notamment le jeu de caractères utilisé, le type de structure, la longueur des enregistrements, les caractères séparateurs de zone et séparateur d'enregistrement

<sup>285</sup> LPF art. 47 A-I III

Ce compte rendu n'est pas remis au contribuable, mais les anomalies constatées sont éventuellement signalées pour correction.

### 1.1.2 Module alimentation

C'est à l'aide de ce module qu'est pratiquée l'analyse du contenu des FEC. Une revue plus fine des formats est aussi réalisée, notamment concernant les dates et l'absence de séparateur de milliers dans les débits et crédits.

Un état des erreurs est généré, que le vérificateur peut ensuite ouvrir dans un éditeur pour l'amender. Là aussi, l'absence ou le format incorrect de certaines données peut s'avérer bloquant.

Ce module permet aussi de reconstituer une balance, un grand livre, un journal général, et les comptes annuels du contribuable, et surtout de reconstituer tous les états de la liasse fiscale à partir des écritures comptables, en recalculant pour chaque case les montants théoriques. Il ne reste plus au vérificateur qu'à comparer avec la liasse télédéclarée. Toutefois, dans la version actuelle d'ALTO 2, cette reconstitution n'est possible que pour les contribuables soumis à l'IS (cerfa 2050 à 2065).

### 1.1.3 Module restitution

Ce module permet au vérificateur de manipuler les données pour effectuer des tris, des sélections et des rapprochements. Grâce au logiciel, il peut « naviguer » dans les écritures comptables et utiliser différents filtres paramétrés en standard.

Il peut ainsi pratiquer des sélections d'écritures par type ou numéro de compte, avec leurs contreparties. L'utilisateur peut par exemple ressortir toutes les écritures afférentes à la TVA. L'analyse des lettrages, voire des dates de règlement permettrait au vérificateur de contrôler le fait générateur de la TVA<sup>286</sup>. Aucun rapprochement avec les CA3 n'est néanmoins programmé dans ALTO 2.

Il peut effectuer des recherches sur les produits et les charges ou encore les immobilisations, en y ajoutant un critère chiffré : quels sont les charges ou produits réglés en espèce pour un montant supérieur à 3 000 € ? Quelles sont les écritures de charges de la classe 6xx supérieures au seuil de x €

<sup>286</sup> TVA sur encaissements

Par ailleurs, le vérificateur peut effectuer des recherches syntaxiques, à partir des libellés et les combiner avec des montants ou des dates.

Le logiciel peut aussi effectuer des analyses statistiques, comme le nombre moyen de transactions par compte ou le nombre maximum et minimum des transactions. Il peut aussi calculer des soldes intermédiaires au jour le jour ou mensuellement, de façon à détecter des positions de caisses débitrices à un instant donné (ou des comptes courants).

Ces sélections et tris peuvent être copiés dans des « paniers<sup>287</sup> » et exportés pour reprise ultérieure dans un tableur. Elles peuvent être éditées jointes à un email pour envoi, y compris au contribuable ou à son expert-comptable à qui il pourra être demandé des justifications complémentaires lors de la vérification.

## 1.2 Le portail de test des FEC proposé par la DGFIP

La DGFIP propose en ligne le téléchargement d'une application, nommée « TestcomptaDemat<sup>288</sup> », qui permet aux contribuables de s'assurer de la lisibilité des fichiers et de leur conformité aux règles de forme.

Cet outil ne vérifie que la lisibilité du FEC, afin de pouvoir s'assurer que le fichier sera correctement intégré dans ALTO2. Il n'effectue pas tous les contrôles programmés dans ALTO2.

De plus, le rapport qu'il permet d'éditer, n'est pas opposable à l'administration.

Seul compte le fichier remis en début de vérification.

## 2 Contrôle et exploitation du fichier par l'URSSAF

Récemment, l'URSSAF exige, lors de ses contrôles que lui soit remis le FEC. En effet, certains contrôleurs l'intègrent dans la liste des documents.

Reste à savoir sur quel fondement juridique ils peuvent exiger le FEC.

<sup>287</sup> Autant que de besoin

<sup>288</sup> <http://www.economie.gouv.fr/dgfip/outil-test-des-fichiers-des-ecritures-comptables-fec>

Certes, le FEC constitue désormais le seul mode de présentation d'une comptabilité informatisée...au vérificateur fiscal.

Nous n'avons cependant pas connaissance de texte l'imposant spécifiquement dans les contrôles URSSAF<sup>289</sup>.

Aussi, on peut se demander si la présentation du livre-journal sur support papier ou en format PDF ne suffirait pas.

### **3 Contrôle et exploitation du fichier par l'expert-comptable ou le contribuable**

#### **3.1 Pourquoi contrôler le FEC ?**

Les analyses d'ALTO 2, dont on a vu qu'elles permettaient de réaliser en pratique des recoupements approfondis, portent sur l'intégralité des écritures comptables.

La véritable nouveauté réside dans l'exhaustivité des analyses (au sens où elles portent sur toutes les écritures comptables), rendue possible grâce à la puissance de l'outil informatique appliquée à des fichiers standardisés pour tous les contribuables.

Selon le type de mission exercé et la répartition des tâches prévues dans la lettre de mission<sup>290</sup>, l'expert-comptable sera conduit soit à produire le FEC, soit à le réviser. En ce cas, il devra exercer un minimum de diligences.

Les lettres de mission type sont téléchargeables sur le site du CSOEC.

<sup>289</sup> Suivez la mise à jour de ce point sur le site Conseil Sup'Services

<sup>290</sup> Voir chapitre suivant

## 3.2 Les différents cas de production ou de révision du FEC

Lorsque l'expert-comptable tient, totalement ou partiellement, la comptabilité de son client, et qu'il détient l'original de la comptabilité, il doit produire le FEC. Cette production représente, en effet, un « sous-produit » logique de ses travaux de nature fiscal-comptable et sont inscrits en tant que tels dans la lettre de mission dans le prolongement de la mission d'assistance en matière comptable.

En revanche, quand l'expert-comptable fournit une mission d'assistance à la révision des comptes et à la préparation des comptes annuels, l'original de la comptabilité se trouve le plus souvent chez le client. Ce dernier peut alors produire le FEC et le soumettre à l'examen de son expert-comptable...comme il peut lui demander de l'aider à le produire. Il est alors essentiel de préciser clairement la répartition des tâches de chacun en la matière dans la lettre de mission.

En outre, l'expert-comptable peut proposer à une entreprise soit un contrôle du FEC, indépendamment d'autres missions, soit une assistance pour le produire, dans le cadre des « autres prestations fournies à l'entité ».

Différents types de contrôle sont présentés ci-dessous, sans que cette énumération se veuille exhaustive.

## 3.3 Les types de contrôle à mettre en œuvre sur le FEC

### 3.3.1 Permanence de la piste d'audit relative à la création du FEC

Qu'il participe à sa constitution ou qu'il révise un FEC créé par son client ou d'autres prestataires, l'expert-comptable doit s'assurer que toutes les étapes de création des fichiers ont été tracées et documentées. Ce point est particulièrement important pour la création de FEC issu de systèmes d'information complexes ou hébergés par des tiers.

Il est aussi souhaitable de s'assurer que seront mises en place des solutions d'archivage à valeur probante, pour éviter tout risque de modification ultérieure, volontaire ou accidentelle.

### 3.3.2 Contrôle de conformité aux règles de codification

En premier lieu, il faut s'assurer du respect de toutes les règles de codification des fichiers, comme le fait ALTO 2, afin de vérifier que les fichiers ne seront pas rejetés<sup>291</sup>. La présence du fichier descriptif doit être réalisée ou vérifiée, en accompagnement du FEC.

Les règles de fractionnement des fichiers doivent être aussi respectées.

#### 3.3.2.1 Contrôles d'existence et de complétude

De même, il convient de s'assurer de la présence des 18 à 22 (éventuellement 23) champs.

L'analyse doit aussi confirmer qu'aucune ligne d'écriture n'est vide. On pourra alors extraire les lignes pour lesquelles manqueraient des informations, ainsi que celles qui ne sont pas numérotées.

On vérifiera aussi la présence :

- des écritures d'à nouveau, avec éventuellement le détail des comptes de tiers. Et l'on reconstituera le journal des à nouveau pour vérifier qu'il est équilibré ;
- d'écritures d'inventaires ;
- des références de pièce justificative (sauf à ce que leur absence soit expliquée et admise par l'Administration).

En présence de devises, on s'assurera que la gestion des devises est conforme aux règles fiscales FEC et qu'elle est documentée dans le document de présentation du FEC.

### 3.3.3 Concordance entre le FEC et la comptabilité générale

Le nombre de lignes d'écritures doit correspondre à celui figurant dans la comptabilité. Une balance générale peut être reconstituée à partir des écritures, de manière à valider que les totaux sont conformes à ceux présents dans la comptabilité.

<sup>291</sup> Voir ci-dessus et L 47 A-I

Cette totalisation peut être aussi faite par classe ou sous-classe de compte, ce qui est aussi l'occasion de valider que seuls figurent dans les écritures des comptes des classes 1 à 7.

En parallèle, il faudra s'assurer que seuls des comptes issus du PCG ou d'un plan comptable professionnel dérogatoire sont mouvementés, avec les intitulés de comptes correspondants.

On reconstituera chaque journal pour vérifier qu'il est bien équilibré.

En présence de journaux par établissement, on pourra les reconstituer pour valider qu'ils sont équilibrés.

### 3.3.4 Contrôles de cohérence

#### 3.3.4.1 Cohérence de numérotation des écritures

Outre les écritures sans numéro, on extraira celles pour lesquelles il existe une rupture dans les séquences de numérotation.

#### 3.3.4.2 Cohérence des dates entre elles

Les différents champs dates (pièce, de saisie, de comptabilisation, de lettrage et de validation) pourront être comparés pour rechercher des incohérences.

#### 3.3.4.3 Cohérence avec la liasse fiscale

Comme le fait ALTO 2, on pourra reconstituer chaque poste de la liasse fiscale annuelle, en fonction du régime d'imposition, à partir des écritures comptables, puis comparer ces postes avec ceux de l'exemplaire transmis à l'Administration.

### 3.3.5 Autres analyses

Il est possible d'effectuer des tris, filtres et recherches par syntaxe dans les libellés, à l'instar de ce que permet ALTO 2.

Déterminer des positions de caisse, des soldes bancaires ou des niveaux de compte courant à un instant T peut aussi présenter un intérêt.

## 4 L'accès au FEC par les auditeurs et les tiers

### 4.1 Le commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes peut souhaiter accéder au FEC pour diligenter ses propres contrôles.

La compagnie des commissaires aux comptes a récemment publié un avis technique sur la démarche du commissaire aux comptes vis-à-vis du respect des textes réglementaires<sup>292</sup>.

Compte tenu des risques évoqués ci-dessus, il doit interroger l'entité auditée sur la capacité à générer un FEC en cas de contrôle fiscal. Des procédures spécifiques sont à mettre en œuvre lorsque le commissaire aux comptes a identifié des risques éventuels

Une présentation de ce texte sous forme de webinaire est accessible sur le site de l'Académie des sciences comptables et financières<sup>293</sup>.

### 4.2 L'expert-comptable du CE

Tout comité d'entreprise peut se faire assister d'un expert-comptable de son choix, notamment en vue de l'examen annuel des comptes<sup>294</sup>.

La mission de l'expert-comptable du CE porte sur tous les éléments d'ordre économique, financier ou social, nécessaires à la compréhension des comptes et à l'appréciation de la situation de l'entreprise<sup>295</sup>. Elle n'est cependant pas limitée à l'analyse des comptes sociaux. Elle peut par exemple s'étendre à l'étude des charges de personnel<sup>296</sup> et à la politique de rémunération<sup>297</sup>.

<sup>292</sup> CNCC - Avis technique - Le commissaire aux comptes et le respect des textes légaux et réglementaires - Novembre 2015

<sup>293</sup> [http://ante.experts-comptables.com/academie/evenements/les\\_conferences/comptabilites\\_informatisees\\_fec\\_et\\_missions\\_du\\_cac](http://ante.experts-comptables.com/academie/evenements/les_conferences/comptabilites_informatisees_fec_et_missions_du_cac)

<sup>294</sup> C. trav. art. L 2323-8 et L 2323-9

<sup>295</sup> C. trav art. L 2325-36

<sup>296</sup> Cass. Soc. 17 mars 1998, Ariège Assistance

<sup>297</sup> CA Versailles 15 mars 2006, SA Bull ; CA Paris- 13 mai 2009, FNMF

La jurisprudence assimile en conséquence les pouvoirs d'investigation de l'expert-comptable du comité à ceux du commissaire aux comptes qui, en application des dispositions de l'article L 823-13 du Code de commerce, a droit à « toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission<sup>298</sup> ».

« L'expert-comptable du comité d'entreprise est seul juge de l'utilité des documents dont il réclame communication<sup>299</sup> ».

« L'expert-comptable [du CE] doit pouvoir bénéficier d'informations brutes. Les informations sont le plus souvent adressées à l'expert-comptable par voie postale ou par voie électronique. La communication sous forme de fichiers facilite les travaux de l'expert-comptable qui peut ainsi traiter directement les données. Elle est désormais usuelle et préconisée par la CNCC. Il en est de même pour la prise de copies, la prise de notes et la consultation sur place de fichiers électroniques et de bases de données<sup>300</sup> ».

« Un refus de communication de pièces par le chef d'entreprise est susceptible de constituer une entrave au fonctionnement du comité d'entreprise<sup>301</sup> ».

On peut donc en déduire que l'expert-comptable du CE pourra être amené à demander à se faire transmettre le FEC selon l'étendue de sa mission.

<sup>298</sup> Cour de cassation, 29 oct. 1987, Clause

<sup>299</sup> Cass. Soc. 16 mai 1990, Alsthom Atlantique

<sup>300</sup> CA Versailles, 24 juin 2005, Honeywell Holding ; CA Paris, 06 juin 2008, Laboratoires MSD Chibret

<sup>301</sup> Cour de cassation, 23 avril 1992, Pereira et autres

# Annexes

---

Contenu du fichier  
descriptif



« Chaque fichier remis est accompagné d'une description, qui précise :

- 1° Le nom, la nature et la signification de chaque zone ;
- 2° La signification des codes utilisés comme valeurs de zone ;
- 3° Toutes les informations techniques nécessaires à l'exploitation des fichiers, et notamment le jeu de caractères utilisés, le type de structure, la longueur des enregistrements »<sup>302</sup>.

Un cadre de fichier descriptif pour la TPE est proposé en téléchargement sur le site du CSOEC.

## 1 Informations à faire figurer dans le fichier descriptif (un par FEC)

### 1.1 Exercices clos après 2013

- Fractionnement du FEC :  
Le fichier descriptif doit présenter les choix de fractionnement du FEC.
- Comptabilité organisée avec un système centralisateur :  
Le fichier descriptif doit présenter les codes et intitulés des journaux auxiliaires.
- Usage de codifications spécifiques dans l'entreprise :  
Il est nécessaire de fournir un descriptif détaillé permettant de faciliter la lecture de la comptabilité.
- Cas de succursales françaises de sociétés étrangères :  
Il faut fournir une table de correspondance avec les normes comptables françaises.
- Comptabilités tenues en normes étrangères ou en IFRS :  
Lorsqu'il n'existe pas correspondance parfaite en les numéros de compte, à savoir qu'un compte étranger correspond à un seul et

<sup>302</sup> Partie II de l'article L 47 A-1 du LPF

unique compte français et réciproquement, le contribuable doit fournir les tables de correspondance (et les écritures de retraitement). Les anomalies doivent être expliquées dans le fichier descriptif accompagnant la remise du fichier.

Par ailleurs, par mesure de souplesse, et seulement au titre des contrôles effectués en 2014, les libellés d'écriture en langue étrangère peuvent être acceptés dans la mesure où l'alphabet latin est utilisé et sous réserve de la fourniture de la table de correspondance par le contribuable au service vérificateur.

■ Cas où chaque journal est numéroté indépendamment :

Le FEC peut comporter des écritures de nature différente avec un même numéro d'écriture. Ce n'est pas un motif de non conformité du fichier, dans la mesure où le champ « code journal » permet de distinguer ces écritures. Toutefois, cette spécificité devra être indiquée au vérificateur dans le descriptif accompagnant la remise du fichier.

■ Présence des écritures d'à nouveau en cours d'exercice, au lieu du début du FEC :

Il faut permettre au vérificateur d'identifier les écritures d'à nouveau par toute autre information complémentaire contenue dans le fichier. Cette dernière sera alors littéralement explicitée dans le descriptif accompagnant le fichier.

■ Absence de référence de pièce dans certaines écritures (par exemple, dans le cas des écritures d'à nouveau) :

Ce champ devant être rempli, la référence sera alors remplacée par une valeur conventionnelle définie par l'entreprise et précisée dans le descriptif.

■ Identification de la devise utilisée :

Une table de correspondance des codes de devises doit être fournie dans le descriptif.

Par ailleurs, il peut s'avérer utile d'inclure dans ce fichier descriptif des informations complémentaires :

- pour le cas où l'entreprise aurait une organisation comptable spécifique (par exemple en matière de validation des écritures) ;
- ou si elles expliquent des ruptures de numérotation des écritures.

## 1.2 Exercices clos avant 2013

Les fichiers des écritures comptables relatifs aux exercices clos avant 2013 peuvent répondre aux normes applicables la modification de l'article A. 47 A-1 du LPF.

En ce cas, les copies des fichiers sont transmises sous forme de fichiers à plat, à organisation séquentielle et structure zonée remplissant les critères définis au I de l'article A. 47 A-1 du LPF. Le codage des informations doit être conforme aux spécifications prévues au III de l'article A. 47 A-1 du LPF.

Les fichiers des écritures comptables comprennent alors les types de données suivantes :

- un code journal ;
- un numéro d'écriture ;
- une date de comptabilisation ;
- un numéro de compte ;
- un intitulé de compte ;
- un libellé d'écriture ;
- une référence de pièce justificative ;
- une date de pièce justificative ;
- un débit ;
- un crédit.

Aucun ordre n'est imposé dans le classement de ces données, ni normalisation de leur transcription.

Ce fichier est obligatoirement accompagné d'un fichier descriptif conforme au II de l'article A. 47 A-1 du LPF.

## 2 Proposition de format structuré et « automatique » de fichier descriptif

Mention dans le descriptif si nécessaire	Information à fournir
Régime fiscal	BIC
Date début d'exercice	JJMAAA
Date fin d'exercice	JJMAAA
Nombre de fichiers FEC	1 ou plus ?
Code Journal des à nouveaux	?
Présence de numéros d'écritures identiques avec des codes journaux différents	Numéros d'écritures correspondants
Option TVA	Débets ou encaissement
Plan comptable	PCG
Type de séquençement des	Global ou par journal ou par
Devises gérées	NON
Gestion par établissement	mention dans un champ
Écritures validées	OUI (NON : FEC provisoire pour analyse)
Usage de codifications propres à l'entreprise	Signification des codes
Fractionnement du FEC	Choix de découpage
Utilisation de livres-auxiliaires	Présentation des codes et intitulés correspondants
à nouveau non enregistrés dans la première écriture	Numéro d'écriture des à nouveau
Écritures issues des succursales françaises de sociétés étrangères	Table de correspondance du plan de compte avec les normes comptables françaises (PCG)
Codes d'identification des devises	Table de correspondance

Absence de référence de pièce justificative	Valeur conventionnelle utilisée pour remplir le champ PieceRef
Codification des modalités de paiement ou d'encaissement des recettes	Fournir la table de correspondance des codes
Utilisation d'une codification pour le champ 21 « NatOp » (nature d'opération)	Fournir la table de correspondance des codes
Utilisation de codes par établissements (champ supplémentaire)	Présence et signification des codes impact sur la numérotation
Utilisation de codes supplémentaires pour fournir des informations complémentaires, par exemple l'appartenance des écritures au secteur lucratif des associations, les origines des écritures en cas d'apport partiel d'actif, les différents régimes fiscaux dans une même entité	Présence et signification des codes



# GLOSSAIRE

ALTO 2	Logiciel d'analyse des FEC de la DGFIP
ANC	Autorité des Normes Comptables
BA	Bénéfices Agricoles
BIC	Bénéfices Industriels et Commerciaux
BNC	Bénéfices Non Commerciaux
BOFIP	Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
CFCI	contrôle fiscal des comptabilités informatisées
CGI	Code Général des Impôts
DGFIP	Direction Générale des Finances Publiques
FEC	Fichier des Ecritures Comptables
IFRS	International Financial Reporting Standards
LPF	Livre des procédures Fiscales
PCG	Plan Comptable Général
SIGEXPERT	signature électronique de l'expert-comptable proposée par l'OEC
Test Compta Demat	Logiciel de test du format des FEC mis à disposition par la DGFIP
USGAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles