

RAPPEL DES CONTRAINTES FISCALES EN MATIERE DE COMPTABILITÉ INFORMATISÉE

Par Fabien CLEUET

Auditeur certifié CISA (Certified Information System Auditor)

Expert de justice, vice président de la Compagnie Nationale des Experts de Justice en Informatique et Techniques Associées

20 années d'expérience dans l'audit et l'assistance aux Commissaires aux comptes

Tél +33 (0)6 07 31 53 08



Ce document est la propriété exclusive de Diathèse SARL. Aucune diffusion ou réutilisation partielle ou totale ne peut en être faite sans son accord.

La loi de finances 1990 a défini les modalités de contrôle des comptabilités informatisées. La mise en œuvre de ces contrôles impose l'existence d'une documentation du système d'information ainsi que la disponibilité des données de gestion élémentaires couvrant le délai de reprise de l'administration.

Après un rappel de ce dispositif, notre objectif est d'étudier les impacts des nouvelles instructions publiées le 24/01/06, le 6/03/2008, enfin des modifications introduites par la loi 2012-1510 du 29/12/12 rendant obligatoire le FEC¹. On résumera ensuite les principales recommandations qui résultent de la pratique constatée en entreprise.

1. RAPPEL DU DISPOSITIF RÉGLEMENTAIRE

L'article L13 du Livre de Procédures Fiscales stipule “ *lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le Code Général des Impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements* ” (alinéa complémentaire issu de l'art. 103 de la loi de finances 1990).

Le terme comptabilité ne doit donc pas être interprété restrictivement à la comptabilité générale et client, mais bien au contraire comme faisant référence au « système comptable étendu » qui englobe les systèmes opérants (appelées aussi applications métiers ou de gestion) qui détiennent les pièces comptables dématérialisées dans leurs bases de données.

¹ Fichier des écritures comptables

Ce droit d'accès s'applique donc :

- aux données élémentaires prises en compte par le système d'information (Cf Bulletin Officiel des Impôts (BOI) n°245 du 24/12/96) sur la période contrôlée,
- à la documentation et aux programmes sources (L 102B du LPF).

Trois modalités de mise en œuvre sont prévues par l'art. 47A-2 du LPF pour chaque point contrôlé

- réalisation des traitements par l'entreprise sous contrôle de l'administration (option la plus utilisée),
- fourniture de copies des fichiers à l'administration (Brigade de Vérification des Comptabilités Informatisées),
- utilisation des moyens informatiques de l'entreprise.

Dans la pratique, l'administration s'appuie sur la réglementation comptable et fiscale pour exiger une traçabilité (ie piste d'audit) entre les transactions de gestion et leur traduction comptable. À défaut de pouvoir réconcilier ces éléments, elle peut mettre en œuvre un rejet de comptabilité et une évaluation d'office (art L74 al 2 du LPF).

La mise en œuvre de la piste d'audit dans un contexte de contrôle fiscal suppose :

- l'archivage des données détaillées appréhendées par le système d'information durant le délai de reprise de l'administration (3 ans L102B al 2 et L169),
- la possibilité de restaurer des supports de stockage et de les mettre en œuvre (serveur, OS et base de données) pour disposer du choix de l'article 47 A-2.

2. LE BOI N° 12 DU 24/01/06

Ce nouveau texte apporte des contraintes lourdes et pas nécessairement justifiées. Il devrait donner lieu à de multiples réactions et son interprétation mérite d'être suivie.

Remarque : les renvois aux § du BOI sont signalés entre parenthèses dans le texte.

2.1 LES DISPOSITIONS RAPPELÉES

2.1.1 RAPPELS DE PRINCIPES FONDAMENTAUX DU PCG 1999 :

« les documents comptables [informatiques] doivent être identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve » (§ 15)(décret 83-1020 modifié par le 2002-312).

« La nécessité d'une documentation décrivant les procédures et l'organisation ... en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement. Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des comptes auxquels elle se rapporte » (§16)(PCG art 410-2).

« 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 » (§ 17) (PCG art 420-2).

Le caractère intangible des écritures comptables impose aux logiciels de comptabilité une procédure de validation. Ce traitement « *volontaire* » consiste à verrouiller toute possibilité de modification des écritures (§ 21 et 22).

Il en résulte que (§23):

- toute fonction permettant de modifier ou supprimer une écriture **validée** est prohibée,
- un logiciel ne permettant pas une telle validation des écritures conformément à l'art 420-5 du PCG *conduira à s'interroger sur le caractère régulier et probant de la comptabilité.*

La clôture d'une période comptable, et à plus forte raison d'un exercice, impose la validation des écritures concernées (§25 à 27) qui restent consultables ou éditables (§ 28). La réouverture d'un exercice clôt à des fins de modification est interdite (§29).

L'article 420-6 du plan comptable général énonce de même : « *Une procédure de clôture destinée à **figer la chronologie** et à garantir l'intangibilité des enregistrements est mise en œuvre au plus tard avant l'expiration de la période suivante* » (§26)

Il reste à définir la date servant à cette chronologie : saisie, opération, validation comptable, traitement ??

L'esprit de ce texte conduit à considérer que l'administration souhaite qu'il y ait une clôture raisonnablement rapide des périodes comptables afin de garantir l'intangibilité des écritures concernées.

Le PCG (art 410-3) prévoit un « chemin de révision » permanent « *permettant 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* » (§30). Cette fonctionnalité est communément appelée piste d'audit ascendante et descendante.

Le périmètre du CFCI concerne les logiciels de gestion (tels : gestion commerciale, de production, des achats, des stocks, du personnel), quand leurs informations, données et traitements, permettent d'élaborer ou de justifier indirectement tout ou partie des écritures comptables ou des déclarations soumises à contrôle (§36).

2.1.2 LES MESURES PREPARATOIRES A LA CHARGE DES ENTREPRISES

Le fait d'utiliser un progiciel fonctionnant sur un ordinateur « interne » ou « externe » (ASP, extranet, service bureau, système d'une société mère,..) ne doit pas limiter l'accès à sa documentation dont le programme source fait partie. Des modalités contractuelles doivent permettre l'accès à ces fichiers (dépôts des programmes sources notamment) (§57).

Cette mise en garde figurait déjà en première page du BOI du 24/12/96. Nous constatons régulièrement que les entreprises de toutes tailles négligent l'accès aux codes sources des progiciels.

Pour autant, le dépôt de ces derniers auprès d'un tiers archiveur répond à la contrainte fiscale tout en contribuant à pérenniser le logiciel en cas de disparition de l'éditeur.

La documentation doit être disponible (§ 55 et 60) et si nécessaire traduite « *rapidement* » en français (§ 61 et 62).

L'entreprise devra dissocier la sauvegarde régulière des données de l'archivage fiscal (§98) réalisé à date de clôture comptable (PCG art 420-6) (§99).

Nos interventions nous donnent régulièrement l'occasion de souligner cette différence en termes d'objectif et d'organisation.

La sauvegarde a pour objet de pallier une défaillance technique. Sa durée de vie est courte. Bien au contraire, l'archive est initiée par les utilisateurs pour figer les données de manière atemporelle.

L'archivage des données concerne les fichiers (ou tables) d'entêtes et de lignes (exemple d'une facturation) ainsi que tous les fichiers liés à la facture (code TVA, article facturé, ...). « *Il en sera de même pour les autres pièces justificatives, telles que commandes, bons de livraison, qui obéissent aux mêmes règles d'archivage* ». (§106)

L'administration illustre le principe du système comptable étendu et la nécessaire traçabilité des données depuis les différentes étapes d'un processus de gestion jusqu'à sa comptabilisation. Le périmètre de l'archivage des données en découle logiquement.

2.1.3 MISE EN ŒUVRE DU CFCI

« *Lorsque, en application de l'article L. 47 A-2, alinéa 1 du livre des procédures fiscales, les agents effectuent la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable, ce dernier doit prendre toute mesure utile permettant la préservation de l'intégrité des données et la sécurité du matériel et des logiciels.* » (§145)

Cette mesure conservatoire demandée par l'administration laisserait-elle supposer que ses contrôleurs, qui sont des informaticiens aguerris, seraient exempts de responsabilité en cas de négligence voire de non-respect des art. 323-1, 2, 3 du code pénal relatifs aux intrusions et altérations des systèmes d'information ?

Il est à noter que ce § figurait à l'identique dans l'instruction du 14/10/91.

Si l'entreprise met à disposition des ressources informatiques pour la mise en œuvre des contrôles (Art 47A-2 al 1), elle doit tout particulièrement « cloisonner » l'environnement de travail des contrôleurs ainsi que leur profil d'accès aux divers serveurs, applications et bases de données.

2.2 LES ÉLÉMENTS NOUVEAUX

2.2.1 NOUVEAUTÉS - ARCHIVAGE DES TRAITEMENTS

À des fins de tests ou d'analyse, l'instruction demande explicitement l'archivage de chaque version de traitement (ie programme) durant le délai de reprise (§48).

Ou encore : « *L'attention est toutefois appelée sur l'intérêt pour les contribuables de conserver les versions antérieures de logiciels et de progiciels, lorsque cela sera nécessaire à la bonne compréhension des traitements aboutissant à la formation des résultats* » (§91).

« *La procédure d'archivage du progiciel ou logiciel comptable pourra permettre de réaliser une simulation ultérieure des traitements en conservant les données, programmes et environnement nécessaires.* » (§103)

Cette contrainte maintenant explicite est particulièrement lourde puisqu'elle impose de conserver des équipements sans objet et d'en assurer la maintenance et le coût d'utilisation.

L'organisation de ce BOI permet de considérer que l'obligation porte sur le logiciel comptable stricto sensu et non sur ceux du domaine de gestion.

Un « environnement » permettant de réaliser des « simulations » sur des données archivées sous-entend que l'on peut mettre en œuvre des traitements. Il faut donc disposer des serveurs, système d'exploitation, base de données et enfin du logiciel et des données.

Il ne faut pas mésestimer les conséquences financières, techniques et organisationnelles induites.

« Techniquement, l'utilisation de fichiers image « PDF », « print », par exemple, ou tout autre format image standard compatible avec les micro-ordinateurs de type PC, peuvent être valablement utilisés par les entreprises, afin de remplir leur obligation de présentation [dans le cadre de l'art. 54 du LPFR]. » (§118)

L'administration reconnaît explicitement la possibilité de présenter les documents comptables sous forme de document numérique. Cette option ne dispense pas de l'archivage des données (§119).

2.2.2 NOUVEAUTES - ACCES A LA DOCUMENTATION

Un distinguo apparaît en matière de documentation ; si le logiciel est un produit standard (progiciel), la documentation utilisateur est un minimum requis pour comprendre le fonctionnement du système (§53 à 56).

A contrario, si le logiciel a nécessité un paramétrage significatif ou une interface en amont ou aval du logiciel, une documentation complémentaire est nécessaire à sa compréhension. Plus le système est complexe et intégré, plus la documentation doit se rapprocher de celle attendue pour un logiciel spécifique.

Selon le BOI n°12 du 24/01/06 §55, lorsque le logiciel est spécifique, la documentation attendue est la suivante :

- le dossier de conception générale ;
- le dossier des spécifications fonctionnelles ;
- les dossiers techniques, organisationnels et d'architecture ;
- le dossier de maintenance ;
- le dossier d'exploitation ;
- le dossier utilisateur.

Il est à noter que la description de la documentation est sensiblement différente de celle du BOI du 24/12/96...elle-même différente de celle du BOI du 14/11/91.

« Lorsque la documentation informatique est créée ou détenue par un tiers, celui-ci est tenu de la mettre à disposition de l'administration fiscale en cas de contrôle. » (§135)

Il est difficile d'imaginer comment ce texte peut trouver à s'appliquer. Il est à noter qu'il n'existe aucune contrainte réglementaire et a fortiori de sanction applicable au tiers concerné.

2.2.3 NOUVEAUTES - ARCHIVAGE DES DONNEES

Il est observé qu'un archivage réalisé en format « propriétaire » impose à l'entreprise de pouvoir relire le support informatique et accéder au fichier archive (§88).

Cette situation sous-entend une surveillance de l'obsolescence technique et fonctionnelle des supports de stockage, des périphériques de lecture-écriture et des logiciels de sauvegarde-restauration.

L'administration entend prévenir des difficultés par ailleurs rencontrées.

L'impossibilité technique d'accéder aux données ou de pouvoir les utiliser prive l'entreprise du choix de l'article 47 A, voire l'expose à l'évaluation d'office (art L 74 al 2) si in fine les données ne sont pas disponibles (§163).

En cas de déclaration rectificative, les comptes doivent traduire les modifications intervenues par des écritures complémentaires permettant de tracer l'évolution des soldes (§109). Dans le même esprit, les données de gestion éventuellement modifiées doivent être « *clairement identifiées et tracées* » une archive reflétant la déclaration rectificative doit être réalisée (§110). Si cette traçabilité est réalisée par un fichier « log », ce dernier fait partie du périmètre de contrôle [et donc de l'archivage].

« *Les solutions d'archivage et de traçabilité retenues par les entreprises pourront s'accompagner, par exemple, d'une sécurisation des documents dématérialisés et des données, notamment comptables au moyen d'une signature électronique fiable* ». (§112)

Cette évocation de la signature électronique ressemble plus à une piste de réflexion plutôt qu'à une disposition applicable.

En effet, le texte ne précise pas si la signature est applicable aux pièces comptables émises ou reçues, ni à la documentation du système ou encore aux archives de données. De surcroît, on peut se demander si la signature aurait pour objet d'authentifier l'auteur d'une écriture, de sceller un état voire de l'horodater.

Au regard des coûts et des complexités de mise en œuvre technique et organisationnelle, la sagesse devrait conduire à ne rien faire.

« *Conformément à l'article R* 102 C-1 III du même livre [LPF], le contribuable s'assure que les factures et données détenues par lui-même ou en son nom et pour son compte, par un client ou par un tiers sont accessibles, en cas de contrôle, dans le meilleur délai, depuis son siège ou son principal établissement, quel que soit le lieu de détention de ces documents.* » (§137)

Il en résulte que le sous-traitant doit s'assurer de la bonne conservation des données qu'il détient pour le compte de ses clients. On privilégiera en la matière un contrat circonstancié définissant les obligations des parties.

2.2.4 NOUVEAUTES - COMPTABILITE NON REGULIERE OU NON PROBANTE (§ 157 ET 158)

« *En présence de comptabilités informatisées, l'attention est attirée sur le fait qu'une apparence de régularité peut être aisément obtenue par certaines fonctions du logiciel justifiant les écritures comptables en permettant :*

- *l'utilisation de brouillards permanents avec des éditions conformes aux journaux clôturés;*
- *la suppression ou la modification d'enregistrements génériques sans laisser de trace ;*
- *la clôture apparente d'un exercice pour établir les comptes annuels.* »

« *Les exemples ci-après illustrent, sans être exhaustifs, les situations qui peuvent conduire à considérer que la comptabilité informatisée est irrégulière et/ou non probante :*

- *la présentation sous des formats non recevables (illisibles, propriétaires) des documents comptables et pièces justificatives dématérialisés, visés à l'article 54 du code général des impôts ;*
- *le défaut de validation des écritures comptables ou des pièces justificatives ;*
- *le défaut de clôture des exercices comptables ;*
- *le défaut de traçabilité ;*
- *l'absence de chronologie dans les enregistrements ;*
- *l'absence de permanence du chemin de révision ;*
- *l'insuffisance des données archivées : échantillons de données ou uniquement données agrégées (centralisation mensuelle par exemple). »*

2.2.5 NOUVEAUTES - MISE EN ŒUVRE DU CFCI

« La proposition de rectification visée à l'article L. 57 du livre des procédures fiscales précise la nature et le résultat des traitements effectués par ou à la demande de l'administration fiscale, lorsque ces traitements donnent lieu à rectification. Un exposé clair de la démarche suivie doit permettre au contribuable d'être en mesure de formuler ses observations » (§132).

On peut s'étonner que l'administration ne soit pas tenue à une information plus circonstanciée notamment lorsqu'elle réalise elle-même les traitements. Dans un tel cas de figure, le seul principe du « droit à la défense » et du débat contradictoire devrait la conduire à présenter les objectifs de contrôle, la démarche de traitement et les programmes sources mis en œuvre.

À défaut, le contribuable ne sait réellement la « formule de calcul » réellement appliquée ce qui lui interdit d'en contester le bien fondé comme la programmation.

Ce grief est partiellement comblé par le BOI du 6/03/08.

3. LE BOI 13 L-2-08 DU 6 MARS 2008

Nous présentons ci-après les modifications présentées par ce BOI qui commente les évolutions apportées au contrôle des comptabilités par les modifications des articles L. 47 A et L. 52 du livre des procédures fiscales (LPF) issues de l'article 18 de la loi de finances rectificative n° 2007-1824 du 25 décembre 2007.

Ces mesures sont applicables aux contrôles pour lesquels l'avis de vérification a été adressé à compter du 1er janvier 2008.

3.1 MODALITÉ DE PRÉSENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES

En d'autres termes, il s'agit d'autoriser les entreprises contrôlées à transmettre leur comptabilité (copie du fichier des écritures hors les pièces justificatives) de manière informatisée (§8 et suite).

3.2 RÉALISATION D'OPÉRATION SIMPLE SUR LES COPIES DE FICHIERS

« Lorsque le contribuable a remis le fichier des écritures comptables, le vérificateur pourra, sans formalisme et sans recourir au dispositif prévu au II de l'article L. 47 A, effectuer sur ces fichiers des opérations simples s'agissant de la manipulation de données informatiques, à savoir des tris, classements ainsi que tous calculs (somme, multiplication,..) qui lui permettent de s'assurer de la concordance des documents comptables avec les déclarations fiscales déposées par le contribuable (I de l'article L. 47 A) » (§18)

3.3 LA RESTITUTION DES COPIES TRANSMISES

« L'administration doit restituer au contribuable, avant la mise en recouvrement ou après l'envoi d'un avis d'absence de rectification, les copies des fichiers transmis et n'en conserver aucun double.

Cette restitution sera formalisée par un document remis par le vérificateur et contresigné par le contribuable. Les copies remises par l'entreprise peuvent également lui être retournées en courrier recommandé avec accusé réception.

Dans l'hypothèse où la remise des fichiers aurait été réalisée par copie sur un support fourni par l'administration (clé USB, disque dur externe,..), la restitution au contribuable des copies de fichiers sera réalisée au moyen d'un cédérom » (§19).

3.4 RÉALISATION DES TRAITEMENTS INFORMATIQUES

3.4.1 FORMALISATION DU CHOIX DE L'ART 47A-2

« Désormais, la loi impose au vérificateur d'indiquer, dans tous les cas et par écrit, la nature des investigations souhaitées et exige du contribuable qu'il formalise, par écrit également, son choix pour l'une des options de réalisation des traitements informatiques. » (§21)

« Cette formalisation écrite de la nature des investigations envisagées par l'administration a pour objet de donner au contribuable une information précise lui permettant de faire son choix sur les modalités de traitement en toute connaissance de cause.

Le vérificateur décrit la nature des investigations souhaitées. Il s'agit d'une description suffisamment précise sans qu'elle ne s'assimile à un « cahier des charges ».

À titre d'exemple, une description de traitement envisagé pourrait être rédigée comme suit :

« Je souhaite vérifier que les créances acquises sont facturées sur le bon exercice. Pour ce faire, j'ai besoin de vérifier les dates de conclusions des marchés, les dates de commandes correspondantes avec les dates de facturation. » (§22)

Cette indication de la nature des investigations envisagées est mentionnée sur un courrier remis par le vérificateur au contribuable. (§23) »

Cette disposition est appréciable, car l'entreprise peut maintenant exiger un document précisant les objectifs de contrôle et le traitement qui en résulte. Elle peut donc déterminer l'option de mise en œuvre de l'article 47A-2 en disposant d'une information plus complète.

« Sur ce même courrier, le contribuable indique l'option qu'il retient pour la mise en œuvre des traitements et précise, en concertation avec le vérificateur, la date à laquelle les conditions nécessaires à la mise en œuvre de l'option retenue seront effectives. » (§23)

3.4.2 TRAITEMENTS INFORMATIQUES REALISES PAR L'ENTREPRISE ELLE-MEME

« Le contribuable qui choisit d'effectuer lui-même les traitements informatiques nécessaires à la vérification (option b de l'article L. 47 A-II du LPF), a désormais l'obligation de remettre les résultats de la demande de traitement **sous forme dématérialisée** répondant aux normes définies à l'article A. 47 A-1 du livre des procédures fiscales qui visent à simplifier les procédures d'échanges de fichiers entre l'administration et le contribuable. » (§25)

« L'administration devra dans ce cas préciser au contribuable le détail des travaux à réaliser en utilisant l'imprimé prévu à cet effet puis accuser réception de la remise des résultats par celui-ci sous réserve, bien entendu, de leur conformité à la demande et de leur lisibilité. » (§26)

« L'administration peut procéder à des opérations de remise en forme des résultats fournis par l'entreprise telles qu'une réorganisation des données par des tris ou des classements ou des calculs simples (insertion de sous-totaux par exemple). » (§27)

3.4.3 TRAITEMENT REALISE PAR L'ADMINISTRATION

3.4.3.1 OBTENTION DES DONNÉES

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

« Dans sa rédaction antérieure, l'article L. 47 A-2 du LPF précisait que, lorsque le contribuable demandait que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise, il produisait les copies de fichiers sur un support informatique qu'il devait fournir, ce qui était susceptible de restreindre les possibilités de mise en œuvre de cette disposition ». (§28)

« Il conviendra de privilégier la remise des copies de fichiers sur un support adapté (CD, DVD) afin de simplifier la restitution de ces copies en fin de contrôle. À défaut, la remise des fichiers pourra donc être réalisée sur d'autres supports (clé USB par exemple) ». (§29)

Une fausse nouveauté, car dans les faits le contrôleur admet bien souvent des supports de ce type.

3.4.3.2 RESTITUTION DES RÉSULTATS

« Afin d'améliorer l'information du contribuable et, en cas de rehaussements résultant des traitements effectués, pour faciliter sa réponse aux rehaussements proposés, il est désormais prévu que le vérificateur communique au contribuable la nature et les résultats des traitements informatiques ayant donné lieu à rehaussement, **sous forme dématérialisée ou non au choix de ce dernier**, au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification prévue à l'article L. 57 du LPF.

Cette communication des résultats des traitements sous forme dématérialisée, qui ne s'applique qu'aux seuls traitements informatiques qui n'ont pas été réalisés sur le matériel de l'entreprise (option c du II de l'article L. 47 A-2 du LPF), doit permettre de faciliter, pour le contribuable, la validation des résultats des traitements informatiques faits par le vérificateur et qui ont contribué à quantifier et/ou à caractériser les rehaussements proposés. » (§30)

Cette disposition va dans le sens des droits de l'entreprise qui maintenant est informée des objectifs de contrôle et des travaux accomplis (§31 et 32), enfin des résultats obtenus.

3.4.3.3 RESTITUTION DES COPIES DE FICHIERS

Toujours dans le même contexte (art 47A-2 opt c), « l'administration doit lui restituer, avant la mise en recouvrement ou en l'absence de rehaussement après l'envoi de l'avis d'absence de rehaussement, les copies de ces fichiers » (§31)

Cette restitution doit être formalisée et l'administration ne doit garder aucune copie. (§32)

L'entreprise doit être capable « de produire et de transmettre à nouveau à l'administration des copies identiques aux fichiers initialement remis » en cas de contestation notamment.

3.5 PROROGATION DU DÉLAI DE 3 MOIS PRÉVU PAR L'ARTICLE L. 52 DU LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES

« L'article L. 52 du livre des procédures fiscales limite les opérations de contrôle sur place à une période ne pouvant excéder trois mois pour :

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

o 763 000 € pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ;

o 230 000 € pour les autres entreprises ;

- les contribuables se livrant à une activité agricole lorsque le montant n'excède pas la limite prévue au b du II de l'article 69 du CGI. (§35)

En cas de mise en œuvre du II de l'article L. 47 A du LPF au cours du contrôle d'une société dont la durée de vérification sur place est limitée à trois mois, cette limitation est prorogée de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options prévues à cet article pour la réalisation du traitement et, respectivement selon l'option choisie, soit celle de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise, soit celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise à l'administration, soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'administration (III nouveau de l'article L. 52 du LPF). (§36)

Cette disposition qui vise à permettre le contrôle des comptabilités informatisées dans les plus petites entreprises prolonge la durée de 3 mois de vérification sur place pour les entreprises visées à l'article L. 52 du LPF du délai nécessaire à la réalisation des conditions permettant la mise en œuvre des traitements informatiques.

Cette mesure « neutralise » ainsi le délai incompressible nécessaire à la mise en œuvre des traitements informatiques et rend donc effective, lorsque l'administration souhaite mettre en œuvre des traitements informatiques à l'occasion du contrôle d'une entreprise visée à l'article L. 52 du LPF, la durée de trois mois dont elle dispose pour réaliser la vérification sur place. (§37) »

3.6 LES MODALITÉS DE CALCUL DU DÉLAI DE PROROGATION

Les modalités de calcul du délai complémentaire diffèrent selon l'option choisie par le contribuable pour la mise en œuvre des traitements informatiques. (§38)

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

Le tableau ci-après détaille les points de départ et d'arrivée à retenir pour le calcul du délai de prorogation des opérations de vérification selon l'option retenue par le contribuable. (§39)

Option choisie	Point de départ	Point d'arrivée
Mise à disposition du vérificateur dans l'entreprise du matériel et des fichiers nécessaires aux opérations de contrôle sur place	La date du jour de ce choix formalisée sur l'imprimé remis par le vérificateur et contresigné par le contribuable	La date du jour de la mise à disposition effective du service du matériel et des fichiers dans l'entreprise permettant la réalisation des traitements. La date de mise à disposition est formalisée par écrit.
Remise des résultats à l'administration des traitements réalisés par l'entreprise	La date du jour de la remise par le service de la demande de traitements contresignée par le contribuable.	La date du jour de la remise effective des résultats des traitements. La date de remise est formalisée par écrit.
Remise des copies de fichiers à l'administration pour lui permettre de réaliser elle-même les traitements	La date du jour de ce choix formalisée sur l'imprimé remis par le vérificateur et contresigné par le contribuable.	Date du jour de remise effective des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements. La date de remise des fichiers est formalisée par écrit.

4. LA LOI 2012-1510 DU 29/12/12

Tout est dit par la modification substantielle apportée à l'art 47A 1 rédigé comme suit :

Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable satisfait² à l'obligation de représentation des documents comptables mentionnés au premier alinéa de [l'article 54 du code général des impôts](#) en remettant au début des opérations de contrôle, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général.

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 autres que ceux mentionnés au premier alinéa du même article 54 et dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés.

L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations

² L'ancienne formule était « peut satisfaire... »

fiscales du contribuable. L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis.

Il en résulte :

- Ces dispositions s'appliquent aux contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1^{er} janvier 2014. (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finance rectificative pour 2012, article 14 III)
- La remise des seules écritures comptables devient systematique ce qui impose leur archivage. Une norme de restitution dénommée FEC (fichier des écritures comptables) a été publiée le 29/07/13. Il s'agit d'un format texte de zonage et d'export des écritures.
 - Une mise en conformité des archives comptables est donc à prévoir pour tous les exercices contrôlables à partir de 2014, soit normalement 2013, 2012 et 2011.
 - Il est nécessaire de prévoir un archivage de ces fichiers après en avoir vérifié le contenu. Les sociétés françaises doivent fournir un FEC contenant si nécessaire sous forme agrégée les données comptables de leurs succursales étrangères.
 - Le cas d'un FEC non conforme peut occasionner une évaluation d'office.
- Les autres données restent soumises au choix de l'assujetti parmi les trois options de l'art 47A-2 selon les modalités précisées par le BOI du 06/03/2008.
- L'administration est censée détruire les fichiers transmis dans le cadre du CFCI. Cette affirmation ne constitue pas une contrainte forte susceptible de garantir l'assujetti qui ne sera même pas avisé de l'opération de destruction.
- L'administration propose un outil de test des fichiers FEC produit afin de s'assurer de leur cohérence formelle.

5. IMPACTS

Cet article L13 présente les trois grands domaines impactés que sont la documentation, l'archivage des données et celui des traitements.

5.1 DOCUMENTATION REQUISE

L'administration précise ainsi les éléments de documentation attendus dans l'instruction du 14/10/91 annexe II (BOI n°207 du 28/10/91) :

- Le dossier des spécifications fonctionnelles définit de façon précise les entrées et sorties du système, les règles de fonctionnement et l'ensemble des contraintes.
- Le dossier de réalisation informatique définit de façon détaillée la conception et la construction de la solution informatique répondant aux spécifications fonctionnelles et notamment :
 - le découpage en chaînes de traitement,
 - la description des unités de traitement,
 - la description organique des fichiers et les schémas des bases de données,

- la codification et la normalisation des données,
 - le code source des programmes.
- Le dossier d'étude de l'organisation a pour objet la définition au niveau le plus fin de l'organisation administrative et des procédures d'information.
 - Le dossier de maintenance reprend l'historique des mises à jour effectuées sur tout ou partie d'une application, en vue de reconstituer les procédures ayant concouru à la détermination des résultats déclarés.
 - Le dossier d'exploitation contient l'ensemble des informations nécessaires à l'implantation et à l'exploitation du système. Il est complété des procédures internes du service exploitation (planning et journal des incidents notamment).
 - Le dossier utilisateur constitue le mode d'emploi du système, rédigé à l'initiative des responsables opérationnels à l'attention du personnel d'exécution.

Il est intéressant de constater ci-dessus que les exigences de l'administration se sont « recentrées » avec le BOI du 24/12/96 puis celui du 24/01/06.

Autant de BOI que de descriptions de la documentation attendue. À l'évidence, ce sont les objectifs de la documentation qui doivent être poursuivis.

Il est rarissime qu'un système d'information soit documenté d'une manière aussi parfaite que théorique.

Sans chercher à atteindre un tel niveau de complétude, il est indispensable de créer un niveau minimal de documentation tant pour les raisons fiscales déjà évoquées que dans un souci de pérennité et " d'auditabilité " du système d'information.

En outre, l'administration accepte toutes les formes de documentation (y compris les sources des programmes) si l'ensemble des éléments qui lui sont présentés apporte une description suffisamment précise et explicite des règles de gestion appliquées (cf. instruction fiscale du 24/12/96).

Cette documentation doit être disponible lors du contrôle. Il est admis qu'elle soit rédigée en langue étrangère. Dans un tel cas de figure, une traduction doit pouvoir être faite rapidement pour tout ou partie de la documentation.

5.2 CONSERVATION DES DONNÉES ÉLÉMENTAIRES

L'article L102B du LPF instaure une obligation de conservation des données élémentaires pour l'ensemble des applications concernées (cf. art L13 du LPF).

L'art. L102B al 2 impose une durée de conservation de 3 années plus l'année en cours (délai de reprise fixé à l'art L169 du LPF). Ce même article indique aussi « *Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les **droits de communication**, d'enquête et de contrôle de l'administration doivent être conservés pendant un délai de **six ans** à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.*

Sans préjudice des dispositions du premier alinéa, lorsque les livres, registres, documents ou pièces mentionnés au premier alinéa sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai prévu au premier alinéa de l'article L. 169 [3 ans].

Les pièces justificatives d'origine relatives à des opérations ouvrant droit à une déduction en matière de taxes sur le chiffre d'affaires sont conservées pendant le délai prévu au premier alinéa. [6 ans] »

Il importe de bien évaluer la situation propre à chaque entreprise afin de délimiter le périmètre classique des données du CFCI de celles qui relèvent du droit d'information et de communication de l'administration

Cette conservation doit être faite sur support informatique durant le délai de reprise. Les données conservées doivent être celles qui sont en entrée du système d'information et non celles qui résultent d'une agrégation ou d'une quelconque transformation informatisée, interface par exemple. L'instruction du 24/12/96 précise confusément comment conserver les données relatives aux interfaces.

Si l'environnement informatique de l'entreprise est modifié durant le délai de reprise, il convient de procéder à une sauvegarde de ces mêmes données sur un support informatique répondant aux normes fixées par l'arrêté du 13/9/91.

5.3 L'ARCHIVAGE DES TRAITEMENTS

Le contrôleur des impôts diligente ses contrôles comme un auditeur en choisissant une approche par la procédure et le contrôle interne ou encore par le contrôle exhaustif³. Dans le premier cas, il peut inspecter le programme qui matérialise la règle de gestion contrôlée (calcul de TVA, de provision, ..etc.) ; dans le second, il valide la bonne application de cette règle en recalculant le résultat obtenu sur la base des données de l'époque (technique de l'analyse de données). Il peut combiner les approches et ainsi demander un accès aux traitements pour s'assurer de sa bonne compréhension de la règle de gestion qui lui a été décrite.

Compte tenu de ces objectifs, l'entreprise doit conserver (durant 3 ans) les programmes sources de ses applications de gestion et s'assurer d'une possibilité d'accès à ceux qu'elle utilise au travers de progiciels. En effet, pour ces derniers, l'entreprise ne dispose que d'une version exécutable (ou objet).

La règle de gestion peut varier durant un exercice et le contrôleur doit pouvoir s'assurer de la permanence de la règle observée dans un programme en prenant connaissance des différentes modifications intervenues sur chaque traitement et la date d'application de celles-ci.

Lorsqu'un système opérationnel a été remplacé, l'entreprise peut choisir de le conserver dans l'éventualité de tests requis par l'administration (BOI du 24/01/06 § 91 et 103). Il s'agit là d'un choix fiscal compte tenu des impacts financiers et techniques induits.

6. RECOMMANDATIONS

Cette réglementation fait encore l'objet de zones d'ombre qui disparaissent au fil des retours d'expérience des entreprises. Il est possible qu'il faille attendre l'arbitrage du juge de l'impôt sur certains points précis.

6.1 ORGANISATION DE L'ARCHIVAGE

- Informer les acteurs (financiers & informaticiens),

³ Test de détail

- nommer un responsable de l'archivage fiscal en fixant des objectifs et des moyens,
- analyser le contexte actuel (système d'information et fiscal).

6.2 CONSERVATION EXHAUSTIVE DES « ÉLÉMENTS » DU SYSTÈME D'INFORMATION

La seule conservation des données et des traitements peut ne pas suffire, car leur utilisation suppose l'archivage de logiciels (OS, SGBD, langages, logiciel de sauvegarde, etc..) et parfois de matériel (unité centrale, dérouleur de bande, lecteur de cartouche, unité de disque, etc..). L'archivage fiscal doit donc être conçu de manière large.

- Mettre en place des procédures d'archivage de fin d'année :
 - initiées par les utilisateurs,
 - basées sur 2 copies de fichiers, sur supports fiables, en format logique et non-propritaire avec test de relecture (croisé si possible ; cela veut dire que la copie est faite sur une unité de sauvegarde et testée sur une autre),
 - sécurisées en termes de stockage,
 - documenté.
- Gérer les versions de programmes sources (origine des modifications et conservation du programme source),
- évaluer les impacts liés aux évolutions de matériel, d'OS, de base de données (sauvegarde de la version remplacée et si nécessaire retraitement des archives constituées)
- archiver spécifiquement les applications devenues sans objet ou remplacées (archivage d'ensemble),
- s'assurer de la traçabilité et de l'intégrité des interfaces (piste d'audit),
- valider, tout particulièrement pour les progiciels, l'accès aux programmes sources, aux documentations et aux compétences => (aspect contractuel).

Valider la disponibilité d'une documentation d'ensemble en français (de préférence).

Certaines de ces remarques ne sont pas exclusivement liées au respect de la réglementation fiscale, mais contribuent aussi à améliorer la sécurité du système d'information.

Enfin, il importe de s'assurer du périmètre des archives afin qu'elles prennent bien en compte l'intégralité des fichiers nécessaires.

6.3 VALIDATION DES FEC ARCHIVES

Il importe pour chaque assujetti de s'assurer des points suivants :

- Le système comptable produit des FEC conforme à la norme (utiliser le dispositif de contrôle proposé par l'administration)
- Le retraitement du FEC produit permet de justifier la comptabilité (journaux, balance, comptes)
- Justification des écritures agrégées.

6.4 QUALITÉ DES DOCUMENTATIONS TECHNIQUES

L'administration exige une autre documentation technique dans le cadre de ses contrôles.

Il n'est pas possible de connaître avec précision le niveau de documentation exigé par l'administration. En effet, d'une part, la liste des documents qu'elle exige est impressionnante

et n'existe que très rarement, d'autre part, sa non-présentation ne porte à conséquence que lorsque l'attitude du contribuable est assimilée à une opposition au contrôle.

Ce point constitue un espace d'interprétation très vaste. Il convient donc de trancher en respectant des principes de pragmatisme et de bon sens.

L'objectif du contrôleur est d'assimiler les règles de fonctionnement du système qui lui est présenté. Il nous semble donc nécessaire de pouvoir fournir a minima :

- une documentation fonctionnelle globale précisant les principales tables et relations (souvent appelée MCD),
- un dictionnaire des données permettant de comprendre le contenu des fichiers et la codification retenue pour chaque zone,
- une description technique et fonctionnelle des principaux traitements.

Il importe de vérifier la qualité des documentations au regard de ce qui précède.

6.5 DISPONIBILITÉ DES PROGRAMMES SOURCES

Ici encore, il convient de contrôler la situation selon deux axes :

- Pour les progiciels, il peut s'agir d'un dépôt des programmes auprès d'un notaire ou de l'APP (Agence Pour la Protection des Programmes) qui garantit la disponibilité des sources dans le cas de la cessation d'activité du fournisseur ou de contrôle fiscal.
- Pour les logiciels spécifiques, il faut s'assurer de la conservation des sources et des différentes versions successives.

Diathèse vous propose une assistance personnalisée vous permettant de préparer votre entreprise à un éventuel contrôle fiscal. Si la prévention n'est plus d'actualité, nous sommes là pour vous assister lors du contrôle fiscal des comptabilités informatisées afin de gérer au mieux cette épreuve.