

CONTRÔLE FISCAL DES COMPTABILITÉS INFORMATISÉES

Instruction fiscale n° 12 du 24 Janvier 2006

PREAMBULE

- L'instruction fiscale du 24 janvier 2006 remplace les instructions 13 L-6-91 du 14 octobre 1991 et 13 L-9-96 du 24 décembre 1996. Elle s'est adaptée à l'évolution technologique et précise les fonctions indispensables d'un logiciel comptable, le périmètre informatique d'un contrôle, les modalités de l'obligation de conservation. Elle donne aussi des exemples de situation pouvant déboucher sur une comptabilité irrégulière ou non probante ou entraîner une réévaluation d'office. L'Administration fiscale pose les responsabilités de chaque intervenant : éditeur de logiciel comptable et utilisateur.

- La réglementation relative aux comptabilités informatisées concerne tous les contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables, ce quelle que soit leur activité et leur régime d'imposition, dès lors que leur comptabilité est tenue, intégralement ou non, au moyen de systèmes informatisés, et lorsque ces systèmes servent à justifier une écriture comptable.

- Dans ce document de synthèse sur cette instruction nous vous présenterons les points suivants :
 - ❑ Synthèse générale page 3
 - ❑ Fonctions nécessaires du logiciel comptable page 4
 - ❑ Périmètre informatique du contrôle page 6
 - ❑ Obligations de conservation page 8
 - ❑ Sécurisation : signature électronique page 11
 - ❑ Obligations de présentation page 12
 - ❑ Mise en œuvre des contrôles page 13
 - ❑ Situations dans lesquelles la comptabilité informatisée peut être considérée comme irrégulière et/ou non probante page 14
 - ❑ Situations dans lesquelles la comptabilité informatisée peut conduire à l'évaluation d'office page 15

SYNTHESE GENERALE

- Si le logiciel comptable utilisé ne garantit pas l'irréversibilité et l'intangibilité des écritures validées, la comptabilité informatisée ne peut être considérée comme sincère, régulière et probante.
- L'Administration fiscale autorise une saisie en mode « brouillard » dont les données peuvent être modifiées avant validation.
- Le périmètre de contrôle s'étend à tous les systèmes informatiques concourant à l'élaboration des états financiers.
- Les procédures de conservation et d'archivage doivent permettre à l'entreprise de présenter à l'Administration fiscale, à sa demande, tous documents et données.
- Les entreprises qui ont recours à des prestataires extérieurs doivent s'assurer que les documents et traitements sur lesquels portent le contrôle sont accessibles et consultables.
- En cas de dépôt d'une déclaration rectificative, l'Administration fiscale impose une traçabilité des écritures comptables contraignante pour les entreprises.
- L'Administration fiscale illustre par des exemples les manquements pouvant conduire au rejet d'une comptabilité informatisée et les comportements susceptibles de constituer une opposition au contrôle fiscal.
- En cas de contrôle de la comptabilité informatisée, les traitements demandés par l'administration doivent faire l'objet d'un débat oral et contradictoire.

FONCTIONS NECESSAIRES DU LOGICIEL COMPTABLE

- Les obligations comptables des commerçants, et de certaines sociétés, imposent de tenir obligatoirement un livre-journal, un grand-livre et un livre d'inventaire. S'il s'agit de documents informatiques, le logiciel comptable doit respecter les principes d'intangibilité des écritures (par la validation), de clôture périodique des enregistrements chronologiques et de permanence du chemin de révision. L'Administration fiscale dans son instruction n° 12 s'est attardée sur deux points précis : le processus de validation des écritures et la clôture des périodes.

Processus de validation :

- La validation des écritures comptables dans le livre-journal doit respecter les trois principes suivants :
 - ✓ Associer à chaque écriture la date de valeur comptable ou celle de validation et la référence à la pièce justificative qui l'appuie.
 - ✓ Permettre d'assurer la permanence du chemin de révision entre les pièces justificatives et la comptabilité.
 - ✓ Rendre irréversible le contenu d'une écriture comptable validée en interdisant toute modification ou suppression.
- Selon l'instruction fiscale du 24 janvier 2006, un logiciel comptable ne garantissant pas l'irréversibilité et l'intangibilité des écritures validées peut constituer un élément conduisant à s'interroger sur le caractère régulier et probant de la comptabilité.

Clôture périodique :

- Le Code de Commerce stipule que « toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des écritures comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable. »

FONCTIONS NECESSAIRES DU LOGICIEL COMPTABLE (SUITE)

- L'instruction fiscale du 24 janvier 2006 a posé les deux principes suivants :
 - ✓ Avant la clôture : le système doit rappeler l'obligation de validation de l'ensemble des écritures enregistrées.
 - ✓ Après la clôture : le logiciel doit permettre la consultation des écritures, l'édition ou la réédition des états comptables, mais interdire la réouverture à des fins de modification ou de suppression. Le logiciel doit également permettre l'exportation du fichier des écritures à un tiers, dans un format aisément exploitable, ce indépendamment du logiciel de comptabilité.

- Les comptabilités informatisées doivent permettre de reconstituer :
 - ✓ À partir des pièces justificatives : les éléments de comptes, états et renseignements soumis à la vérification ;
 - ✓ À partir des comptes : les pièces justificatives prouvant la réalité et l'exhaustivité de l'enregistrement .

PERIMETRE INFORMATIQUE DU CONTROLE

Systemes concernés par les contrôles :

- ✓ Tous les systèmes informatisés comptables.
 - ✓ Les systèmes de gestion des recettes ou des ventes, dès lors que les informations en étant issues concourent, directement ou indirectement, à la formation des résultats comptables et à l'élaboration des déclarations obligatoires. Peuvent ainsi être contrôlées les caisses enregistreuses dotées de procédés de calcul et de mémorisation.
 - ✓ Les systèmes de gestion commerciale quand leurs informations, données ou traitements permettent d'élaborer ou de justifier directement ou indirectement tout ou partie des écritures comptables.
- Les contrôles s'appliquent à ces systèmes qu'ils aient été développés en interne ou non, qu'ils soient standards ou non, en réseau ou isolés, loués ou acquis par l'entreprise.

Périmètre de contrôle des données :

- ✓ Sont susceptibles d'être contrôlées toutes les données immatérielles qui concourent de manière directe, domaine comptable, et/ou indirecte, domaine de la gestion, à la constitution d'une écriture comptable.
- ✓ Ne peuvent être contrôlées par l'administration les données relatives au fonctionnement de l'entreprise et sans lien direct avec la comptabilité ou les déclarations obligatoires.

PERIMETRE INFORMATIQUE DU CONTRÔLE (SUITE)

Traitements contrôlés :

- Il s'agit des opérations réalisées par des moyens automatiques permettant l'exploitation des données élémentaires, et notamment leur collecte, saisie, enregistrement, modification, classement, tri, conservation, destruction et édition.

La documentation :

- Le Code Général de Impôts stipule que « les entreprises sont tenues d'établir, de conserver et de présenter une documentation relative à l'ensemble des systèmes d'information ». Cette documentation, tenue en français, peut être conservée sur papier ou de façon dématérialisée. Dans ce cas, il faut en garantir sa pérennité. L'établissement de la documentation répond à deux objectifs :
 - ✓ Décrire le système d'information et ainsi permettre à l'auditeur de connaître et de comprendre le système d'information mis en œuvre au cours de la période soumise au contrôle, y compris l'ensemble des évolutions significatives. Dans le cas où l'entreprise utilise des logiciels standards et spécifiques, une documentation complémentaire doit être produite pour chaque type de support.
 - ✓ Expliquer la gestion des données ayant des incidences directes ou indirectes sur la formation des résultats comptables et fiscaux ainsi que des déclarations fiscales.

OBLIGATIONS DE CONSERVATION

- C'est dans ce domaine que l'instruction fiscale a apporté le plus de nouveauté, c'est en effet la première fois que des sanctions peuvent être apportées en cas d'insuffisance d'archivage.

- Doivent être conservées sur support informatique pérenne :
 - ✓ Les documents comptables obligatoires, une impression ne suffit pas, et les pièces justificatives établies sur support informatique. Les factures dématérialisées transmises par EDI et les factures signées électroniquement doivent être conservées sous leur forme électronique d'origine.
 - ✓ Les traitements, les données élémentaires et la documentation.

- Délai de conservation : le délai général de conservation en matière fiscale est de 6 ans. Les documents établis ou reçus sur support informatique doivent être conservés :
 - ✓ Trois ans, au moins, sur support informatique.
 - ✓ Puis sur tout support au choix du contribuable.

- Dans certains cas, en particulier pour les pièces justificatives en matière de TVA déductible, le document original papier reste indispensable.

- La documentation est à conserver jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle à laquelle elle se rapporte sur le support d'origine.

OBLIGATIONS DE CONSERVATION (SUITE)

Modalités de conservation :

- Le mode d'archivage est laissé au choix de l'entreprise. Il doit permettre de pratiquer des tests et de reconstituer ultérieurement les états comptables présentés. L'obligation peut être respectée en conservant des copies de fichiers sur support informatique répondant aux normes de remise de l'administration. L'archivage de données en format propriétaire obligera l'entreprise à les convertir si elle demande que le contrôle soit effectué au dehors sur des copies.

- Selon les entreprises, le processus de formation des résultats peut être plus ou moins complexe et comprendre :
 - ✓ Des applications assez simples pour que la conservation de la documentation, avec les règles de gestion, et des données élémentaires permette de reconstituer directement tous les résultats.
 - ✓ Des applications qui ne le permettent pas sont susceptibles d'être contrôlées toutes les données immatérielles qui concourent de manière directe, domaine comptable, et/ou indirecte, domaine de la gestion, à la constitution d'une écriture comptable.

- Dans ces cas, l'entreprise est libre de choisir de conserver, en plus de la documentation et des données intermédiaires :
 - ✓ Soit les résultats intermédiaires.
 - ✓ Soit les traitements intermédiaires. Ne peuvent être contrôlées par l'administration les données relatives au fonctionnement de l'entreprise et sans lien direct avec la comptabilité ou les déclarations obligatoires.

OBLIGATIONS DE CONSERVATION (SUITE)

Procédure d'archivage :

- L'archivage vise à :
 - ✓ Donner date certaine aux documents et données pour une période comptable, ou un exercice comptable et fiscal.
 - ✓ Les copier sur support informatique pérenne pour permettre leur exploitation indépendamment du système, en utilisant des fichiers TXT ou CSV par exemple. Le fichier « archives » peut ainsi être généré sans bloquer l'activité, les mêmes données étant conservées dans le système.
- La procédure d'archivage doit intervenir lors de la clôture d'une période comptable.
- L'archivage se distingue de la sauvegarde qui intègre souvent l'environnement informatique propre au système et selon un format qui peut être propriétaire. La sauvegarde ne permet pas toujours de satisfaire aux obligations de conservation.

Déclaration rectificative : traçabilité

- Une déclaration modificative nécessite de contre-passer des écritures comptables et d'en passer de nouvelles.
- Pour mémoire, la suppression et la modification d'écritures d'une comptabilité informatisée ont été sanctionnées pénalement.
- Les modifications de la comptabilité et des données justificatives issues du domaine de gestion doivent être clairement identifiées et tracées. Un nouveau fichier archives correspondant à la déclaration rectificative doit être réalisé.
- Les modalités de traçabilité sont laissées au choix de l'entreprise mais le procédé doit être fiable.

SECURISATION : SIGNATURE ELECTRONIQUE

- Les solutions d'archivage et de traçabilité retenues peuvent s'accompagner d'une sécurisation des documents dématérialisés et des données, notamment comptables, par une signature électronique fiable.
- La signature électronique est considérée comme fiable, charge de la preuve inversée, à condition
 - ✓ Qu'elle soit sécurisée.
 - ✓ Qu'elle soit établie grâce à un dispositif sécurisé de création de signature.
 - ✓ Que sa vérification repose sur l'utilisation d'un certificat électronique qualifié.

OBLIGATIONS DE PRESENTATION

- Pour respecter cette obligation, un procédé de visualisation, pouvant être indépendant du logiciel utilisé, doit permettre d'effectuer des recherches et des éditions.
- La conservation des éditions sous format image ne libère pas des obligations de conservation des données et traitements développés précédemment.

MISE EN ŒUVRE DES CONTRÔLES

- Les agents de l'administration peuvent procéder à des traitements informatiques des données, lesquels peuvent être effectués, au choix du contribuable par :
 - ✓ Le vérificateur sur le matériel de l'entreprise.
 - ✓ Le contribuable lui-même.
 - ✓ Le vérificateur, hors de l'entreprise après remise de copies des fichiers informatiques nécessaires.
- Si les informations, données et traitements sont saisis, élaborés ou conservés par un tiers, l'entreprise contrôlée doit les mettre ou faire mettre à disposition des agents de l'administration.

SITUATIONS DANS LESQUELLES LA COMPTABILITE INFORMATISEE PEUT ÊTRE CONSIDEREE COMME IRREGULIERE ET/OU NON PROBANTE

- Présentation sous des formats non recevables des documents comptables et pièces justificatives dématérialisées.
- Défaut de validation des écritures comptables ou des pièces justificatives.
- Défaut de clôture des exercices comptables.
- Défaut de traçabilité.
- Absence de chronologie des enregistrements.
- Absence de permanence du chemin de révision.
- Insuffisance des données archivées.

SITUATIONS DANS LESQUELLES LA COMPTABILITE INFORMATISEE PEUT CONDUIRE A L'EVALUATION D'OFFICE

- Le contribuable ne répond pas à la demande d'option pour l'une des modalités de contrôle ou retarde excessivement son choix.
- Le contribuable choisit une option impossible à mettre en œuvre pour des raisons techniques ou pratiques.
- Le contribuable ne présente pas les informations, données et traitements informatiques ou la documentation informatique.
- Les données ne sont pas disponibles pour la réalisation de la vérification.
- Les données sont disponibles, mais le contrôle ne peut être mené à son terme du fait de circonstances imputables au comportement du contribuable, à l'organisation de l'entreprise ou à un tiers prestataire notamment.
- Les traitements réalisés à partir des données disponibles dans l'entreprise ne répondent pas aux demandes de l'administration.
- Les traitements ne sont pas réalisés dans un délai compatible avec les exigences du contrôle.