

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

13 L-1-06

N° 12 du 24 JANVIER 2006

CONTROLE DES COMPTABILITES INFORMATISEES

NOR : BUD L 06 00012 J

Bureau CF 1

PRESENTATION

L'évolution des matériels et des logiciels disponibles en matière de comptabilités informatisées et le souci d'une meilleure information des contribuables en ce qui concerne les obligations fiscales et comptables déjà anciennes dans ce domaine, rendent nécessaire de compléter et préciser les dispositions applicables prévues par les instructions 13 L-6-91 du 14 octobre 1991 et 13 L-9-96 du 24 décembre 1996.

- La présente instruction rappelle le cadre juridique du contrôle des comptabilités informatisées, prévu aux articles L. 13, L. 47 A, L. 57, L. 74 et L. 102 B du livre des procédures fiscales en énonçant les principales règles afférentes à la tenue de comptabilités informatisées sincères, régulières et probantes, car constituées d'écritures comptables intangibles après validation, numérotées chronologiquement, assurant la permanence du chemin de révision entre l'écriture et la pièce justificative qui en est à l'origine et faisant l'objet d'une clôture périodique des comptes conformément aux dispositions du plan comptable général révisé de 1999.

- Elle présente aux contribuables, de manière détaillée et adaptée aux nouveaux enjeux du contrôle fiscal, le périmètre informatique visé par l'article L. 13 du livre des procédures fiscales. Les caisses enregistreuses dotées de procédés de mémorisation et de calcul ainsi que les données qui concourent indirectement aux écritures comptables issues du domaine de gestion auquel les entreprises recourent de plus en plus pour le suivi, par exemple, de la facturation ou de la production, appartiennent au périmètre du contrôle des comptabilités informatisées.

- L'instruction expose la teneur des obligations de présentation des documents comptables et de conservation des données concourant directement ou indirectement à la détermination du résultat fiscal posées respectivement par les articles 54 du code général des impôts et L. 102 B du livre des procédures fiscales.

- A cet égard, la réalisation par les contribuables d'une procédure périodique de « figement » des données dans un fichier « archives », la mise en place de la traçabilité d'éventuelles modifications de ces données, ainsi que le recours à la signature électronique pour renforcer le caractère incontestable de l'archivage effectué, sont de nature à garantir aux entreprises qu'elles se conforment à leurs obligations de conservation.

- Elle commente l'article A 47 A -1 du livre des procédures fiscales qui fixe les formats de copies de fichiers acceptés par l'administration, modifié pour tenir compte des évolutions technologiques et augmenter ainsi la sécurité juridique des contribuables lors des contrôles fiscaux.

● Par ailleurs, l'instruction rappelle les différentes modalités du contrôle des comptabilités informatisées à la lumière de la jurisprudence du Conseil d'Etat (arrêts « S.A Ardex » du 5 mai 1999, n° 197379 et « SARL Le Veneto » du 16 juin 2003 n° 236503).

● Enfin, en ce qui concerne les conséquences du contrôle d'une comptabilité informatisée, l'instruction :

- décrit les manquements aux obligations de conservation et de présentation (tels que, par exemple, la non validation des écritures comptables, le défaut de traçabilité des modifications, l'insuffisance des données archivées) susceptibles de conduire au rejet d'une comptabilité informatisée car lui conférant un caractère non régulier et non probant, et leur éventuelle conséquence, la reconstitution des résultats ;

- précise les comportements des entreprises de nature à constituer une opposition au contrôle informatisé (tels que, par exemple, le refus ou le retard excessif d'opter pour l'une des trois modalités de réalisation des traitements informatiques de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, la non disponibilité des données du fait du contribuable ou de celui d'un tiers prestataire) et donc à entraîner l'évaluation d'office des bases d'imposition prévue à l'article L. 74 du livre des procédures fiscales.

●

INTRODUCTION	1 à 7
CHAPITRE 1 : LE CADRE JURIDIQUE DU CONTROLE	8
Section 1 : Les obligations comptables	9
Sous-Section 1 : Principes régissant la tenue d'une comptabilité informatisée	
A. LES CONTRIBUABLES CONCERNES	10 à 12
B. LES REGLES COMPTABLES	13
I. Présentation des documents obligatoires	
1. Les livres comptables	14 à 15
2. La documentation comptable	16
3. Les pièces justificatives	17 à 18
II. Les écritures comptables informatisées	
1. Principe du caractère intangible ou de l'irréversibilité des écritures	19 à 24
2. Principe d'une procédure de clôture périodique des enregistrements chronologiques	25 à 29
3. Principe de la permanence du chemin de révision	30
Sous-Section 2 : La définition de la comptabilité informatisée	
A. LES DONNEES ELEMENTAIRES	39 à 46
B. LES TRAITEMENTS	47 à 48
C. LA DOCUMENTATION	49 à 50
I. Objectifs de la documentation	51 à 58
II. Organisation de la documentation	59
III. Support documentaire	60
IV. Langue	61 à 62

Section 2 : Les obligations fiscales de conservation et de présentation	63 à 65
Sous-Section 1 : L'obligation de conservation de l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales	
A. DUREE ET FORME	66 à 75
B. MISE EN OEUVRE	76
I. Les documents visés par l'article 54 du code général des impôts	77 à 80
II. Les données, traitements et documentation	81 à 92
III. Les procédures garantissant la conservation	93 à 116
Sous-Section 2 : L'obligation de présentation de l'article 54 du code général des impôts	
A. LES DOCUMENTS COMPTABLES IMMATERIELS	121 à 123
B. LES PIECES JUSTIFICATIVES IMMATERIELLES	124 à 127
CHAPITRE 2 : LE CONTROLE DES COMPTABILITES INFORMATISEES	128 à 130
Section 1 : Modalités pratiques du contrôle des comptabilités informatisées	
1. Dispositions communes	131 à 132
2. Accès à la comptabilité informatisée	133 à 138
3. Mise en œuvre de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales	139 à 155
Section 2 : Conséquences au regard de la procédure de rehaussement	
1. Comptabilité informatisée non régulière et/ou non probante	156 à 161
2. Opposition à contrôle fiscal	162 à 165

Annexes

INTRODUCTION

1. La présente instruction a pour objet de commenter les règles applicables pour le contrôle des comptabilités informatisées dont le cadre juridique est défini par les articles L. 13, L. 47 A, L. 57, L. 74 et L. 102 B du livre des procédures fiscales, issus de la loi de finances 1990 n° 89-935 du 29 décembre 1989.

2. Conformément aux dispositions du Plan Comptable Général révisé de 1999, qui adapte les règles de la comptabilité manuelle à l'environnement informatique, et en application des dispositions de l'article 38 quater de l'annexe III du code général des impôts, qui imposent aux redevables le respect des obligations édictées par le PCG, sous réserve de leur compatibilité avec les textes établissant l'assiette de l'impôt, la présente instruction commente :

- les obligations comptables de la tenue d'une comptabilité informatisée sincère, régulière et probante conformément au plan comptable général révisé en 1999 ;

- les obligations fiscales relatives à la comptabilité informatisée .

Elle édicte par ailleurs les préconisations que l'administration recommande en matière de logiciels comptables.

3. L'instruction précise le périmètre de contrôle d'une comptabilité informatisée ainsi que les obligations de présentation et de conservation des données concourant directement ou indirectement à la détermination du résultat fiscal et des déclarations obligatoires, prévues par les articles L. 102 B du livre des procédures fiscales et 54 du code général des impôts.

4. Elle détaille les procédés informatiques dont la mise en oeuvre sera de nature à garantir le respect de ces obligations par les entreprises vérifiées, et à accroître ainsi la sécurité juridique des contribuables lors des contrôles fiscaux.

5. Enfin, l'instruction rappelle les différentes modalités de la mise en oeuvre du droit de contrôle des comptabilités informatisées, et énonce, en les illustrant d'exemples concrets, les conséquences d'éventuels manquements aux obligations incombant aux entreprises, au regard de la procédure de rectification.

6. Les règles de tenue de la comptabilité manuelle ne sont pas affectées par la présente instruction.

7. Les instructions 13 L-6-91 du 14 octobre 1991 et 13 L-9-96 du 24 décembre 1996 sont rapportées par la présente instruction qui entre en vigueur à compter de sa publication.

CHAPITRE 1 : LE CADRE JURIDIQUE DU CONTROLE

8. Le cadre légal de la vérification de comptabilité informatisée est défini par les articles L. 13, L. 47 A, L. 57, L. 74, L. 102 B, et A 47A -1 du livre des procédures fiscales, reproduits aux annexes 1 et 3.

Section 1 : Les obligations comptables

9. En matière de tenue de comptabilité informatisée, la définition des contribuables concernés et des obligations leur incombant résulte de dispositions émanant de multiples sources: le plan comptable général, le code de commerce, le code général des impôts et la doctrine administrative.

Sous-section 1 : Principes régissant la tenue d'une comptabilité informatisée

A. LES CONTRIBUABLES CONCERNES

10. Les dispositions instituées par la loi de finances 1990 n° 89-935 du 29 décembre 1989 établissent le cadre juridique relatif aux comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés.

11. Elles concernent donc tous les contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables, dès lors que leur comptabilité est tenue, en tout ou partie, au moyen de systèmes informatisés et également lorsque ces systèmes participent directement ou indirectement à la justification d'une écriture comptable.

12. Elles s'appliquent ainsi aux contribuables qui exercent une activité industrielle et commerciale, agricole ou non commerciale, quels que soient la nature de l'activité ou le régime d'imposition, à l'exception des contribuables relevant du régime forfaitaire des bénéfices agricoles.

B. LES REGLES COMPTABLES : LE CARACTERE REGULIER, SINCERE ET PROBANT

13. Le plan comptable général révisé de 1999 a transposé aux comptabilités informatisées les principes obligatoires de tenue des comptabilités « manuelles ».

Le respect de ces principes est la condition nécessaire du caractère régulier, sincère et probant des comptabilités informatisées.

I. Présentation des documents obligatoires

1. Les livres comptables

14. L'article 2 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983, relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés, modifié par le décret n° 2002-312 du 26 février 2002, impose de tenir :

« obligatoirement un livre-journal, un grand livre et un livre d'inventaire ».

L'article 3 du même décret modifié précise que :

« Les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise sont enregistrés opération par opération et jour par jour pour le livre-journal ».

L'article 4 du même décret modifié indique que :

« Les écritures du livre-journal sont portées sur le grand livre et ventilées selon le plan de comptes. »

Enfin, l'article 6 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983, modifié par le décret n° 94-750 du 30 août 1994 énonce que :

« le livre d'inventaire doit être suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des postes du bilan ».

15. S'il s'agit de documents informatiques, les documents doivent être « identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve » conformément à l'article 2 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983, modifié par le décret n° 2002-312 du 26 février 2002.

2. La documentation comptable

16. L'article 410-2 du plan comptable général précise qu'« une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables est établie 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 documents comptables auxquels elle se rapporte »

3. Les pièces justificatives

17. Aux termes de l'article 3 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983, modifié par le décret n° 2002-312 du 26 février 2002, 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.

18. En pratique, les pièces justificatives peuvent être classées en fonction de leur origine :

- les pièces d'origine externe à l'entreprise (facture fournisseur, bon de livraison, acte, bordereau bancaire etc...);

- les pièces d'origine interne (notamment tous les justificatifs produits par le système d'information tels que la facture émise, le bordereau de livraison établi, la bande de caisse, le bulletin de salaire établi...).

II. Les écritures comptables informatisées

1. Principe du caractère intangible ou de l'irréversibilité des écritures

19. L'obligation d'absence de tout blanc ou altération imposée aux comptabilités manuelles par l'article 420-5 du plan comptable général, s'applique aux comptabilités informatisées sous forme d'une procédure de validation qui interdit toute modification ou suppression.

20. Il y a lieu de distinguer trois phases dans le processus de validation d'une écriture comptable :

- Avant la validation comptable d'une écriture (saisie en mode dit brouillard) :

21. L'utilisateur peut modifier tout élément de l'écriture comptable. En effet, tant que la validation n'est pas demandée par l'utilisateur, les écritures en mode brouillard présentent un caractère tangible de la comptabilité.

Les éditions faites à partir de ce mode de saisie constituent simplement des listes de contrôle appelées couramment brouillard de saisie, procès-verbal d'entrée, accusé de réception de saisie, etc.

- La validation comptable proprement dite :

22. Il s'agit d'une phase de 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.

L'article 420-4 du plan comptable général précise que les écritures des journaux doivent être récapitulées au livre-journal au jour le jour ou à défaut une fois par mois.

- Après la validation comptable d'une écriture :

23. Le livre-journal d'une comptabilité informatisée, consultable à l'écran ou édité, ne présente un caractère régulier, sincère et probant qu'après validation des écritures comptables.

Les fonctions d'un logiciel qui permettent la suppression d'une écriture validée ou sa modification s'opposent au principe d'irréversibilité de l'enregistrement des écritures comptables. A ce titre, l'utilisation de telles fonctions est prohibée.

Un logiciel comptable qui ne garantit pas l'irréversibilité et l'intangibilité des écritures validées, conformément à l'article 420-5 du plan comptable général pourra constituer un élément conduisant à s'interroger sur le caractère régulier et probant de la comptabilité.

Le caractère explicite de la validation pourra se traduire, pour l'utilisateur du logiciel, par un message d'avertissement relatif au caractère irréversible de cette procédure.

24. La validation implique de respecter plusieurs conditions essentielles au regard des principes comptables :

- 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 (article 420-2 du plan comptable général) ;

- permettre d'assurer la permanence du chemin de révision entre les pièces justificatives et la comptabilité (article 410-3 du plan comptable général) ;

- rendre irréversible le contenu d'une écriture comptable validée en interdisant toute modification ou suppression (article 420-5 du plan comptable général).

2. Principe d'une procédure de clôture périodique des enregistrements chronologiques

25. L'article L. 123-12, alinéa 3, du code de commerce énonce, 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 enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable ».

Ainsi donc, au terme d'une période de douze mois, exception faite des situations exceptionnelles telles que le premier exercice social ou la cessation d'activité, par exemple, il doit être obligatoirement procédé à la clôture de l'exercice.

26. 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.

La procédure de clôture est appliquée au total des mouvements enregistrés conformément à l'article 420-4.

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. »

27. La clôture peut donc intervenir à l'issue d'une période ou au terme de l'exercice.

On définit la période comme un intervalle de temps durant lequel des écritures sont enregistrées de manière chronologique, conformément à l'article 420-4 du plan comptable général et à l'article L. 123-12 du code de commerce, 2^{ème} alinéa, en vue de leur centralisation (mois ou trimestre par exemple) afin d'établir des situations intermédiaires en cours d'exercice comptable.

Avant toute clôture d'exercice, le système de comptabilité informatisée devrait, pour le moins, rappeler l'obligation de validation de l'ensemble des écritures enregistrées.

28. Après la clôture, les fonctions du logiciel doivent permettre la consultation des écritures, l'édition ou la réédition des états comptables.

Le logiciel comptable pourra utilement proposer une fonctionnalité d'exportation du fichier des écritures comptables au bénéfice de tiers, dans un format aisément exploitable indépendamment du logiciel de comptabilité.

29. La réouverture d'un exercice clôturé à des fins de modification ou de suppression des écritures comptables est interdite conformément aux articles 420-5 et 420-6 du plan comptable général.

3. Principe de la permanence du chemin de révision

30. Conformément à l'article 410-3 du plan comptable général, 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.

Sous-Section 2 : Le périmètre du contrôle de la comptabilité informatisée

31. L'article L. 10 du livre des procédures fiscales précise que « l'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements. À cette fin elle peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés. »

32. L'article 54 du code général des impôts, pose comme principe que les contribuables « sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration. »

Cette présentation suppose que soient identifiés au préalable les livres, registres et documents sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration, sous une forme dématérialisée et dans un format immédiatement exploitable.

33. L'alinéa 2 de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales énonce : « 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. »

34. Un système informatisé est 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.

35. Sont donc soumis à contrôle tous les systèmes informatisés comptables, les systèmes de gestion des recettes ou des ventes, et notamment, toutes les caisses enregistreuses dotées de procédés de mémorisation et

de calcul, dont les informations, données et traitements concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables et à l'élaboration des déclarations obligatoires.

36. Sont également concernés les divers systèmes informatisés relatifs au domaine de gestion ou de gestion commerciale (gestion de la production, des achats, des stocks, du personnel, par exemple), 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.

37. Dans la pratique, il n'est pas établi de distinction selon que les redevables emploient des systèmes informatisés :

- développés en interne ou par des prestataires extérieurs ;
- de grande consommation ou produits à l'unité ;
- installés de façon isolée ou en réseau sur plusieurs postes ;
- loués ou acquis.

38. Le périmètre de contrôle défini par l'article L. 13 du livre des procédures fiscales, couvre les trois principales composantes d'un système informatisé :

- les données élémentaires ;
- les traitements ;
- la documentation.

A. LES DONNEES ELEMENTAIRES

39. Elles sont définies par leur participation directe ou indirecte à l'élaboration d'états comptables et fiscaux ou de déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts.

Il s'agit de données immatérielles traitées par des procédés informatiques qui concourent à la constitution d'une écriture comptable, à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations visés par le droit de contrôle.

Cette définition répond à la nécessité légale de justifier les résultats produits par un système informatisé avec les données élémentaires ayant servi à leur élaboration, prises en compte dès leur origine, et non par des données agrégées résultant de traitements automatisés.

40. L'organisation des comptabilités informatisées et de leurs pièces justificatives repose fréquemment sur deux domaines, le domaine comptable et le domaine de gestion.

41. Le domaine comptable comprend les données immatérielles, traitées par des procédés informatiques, **qui concourent directement à la constitution** d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration.

A titre illustratif, les fichiers suivants appartiennent au domaine comptable : plan comptable, table des taux de TVA, fichier des écritures comptables, fichier d'inventaire.

42. Le domaine de gestion inclut les données immatérielles, traitées par des procédés informatiques, **qui concourent indirectement à la constitution** d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration.

43. Ainsi, l'administration peut demander indistinctement, mais non limitativement, l'ensemble des éléments gérés par les systèmes informatisés de :

- comptabilité générale (livre-journal, balance, livre d'inventaire, etc...) ;
- comptabilité analytique ou budgétaire quand elle existe et qu'elle concourt indirectement à la constitution d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration (calcul des provisions, détermination de coûts de production, d'achat, de revient ou de transfert, des marges, etc....) ;
- gestion commerciale (articles, tarifs, factures, remises, clients, fournisseurs, etc...) ;
- système de caisses et de recettes ;
- gestion des stocks (quantités, valorisation, destructions, pertes, etc...) ;

- gestion de production (détermination des prix de revient industriels, etc...);
- gestion des immobilisations (validation des montants de dotations aux amortissements, etc...);
- gestion du personnel (temps de présence, rémunération, etc...).

44. Les tables utilisées comme éléments de référence à titre de paramétrage ou de codification constituent également des données élémentaires comme par exemple les codes prix, les codes articles, les codes TVA, les codes mouvements de stocks, etc ...

45. En revanche, **les données relatives au fonctionnement de l'entreprise, sans lien direct ou indirect avec la comptabilité ou les déclarations obligatoires, n'entrent pas dans le champ d'application du 2^{ème} alinéa de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales.**

Il en est ainsi, par exemple, des informations relatives à la conception artistique de produits ou de services, également d'études commerciales, sous réserve que leur examen ne s'avère pas nécessaire pour l'appréciation du montant d'une charge ou d'un crédit d'impôt.

Ces exemples sont purement illustratifs et ne sauraient être considérés comme limitatifs.

46. L'étendue du domaine d'investigation est fonction des nécessités du contrôle et relève, en tout état de cause, de l'appréciation d'une situation de fait, soumise par définition, au contrôle ultérieur du juge de l'impôt.

B. LES TRAITEMENTS

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

48. La reconstitution du chemin de révision implique qu'il soit possible de comprendre le fonctionnement et les conséquences des traitements mis en oeuvre. Selon les nécessités du contrôle, il peut s'avérer nécessaire d'accéder aux versions archivées des programmes, afin de réaliser les tests nécessaires à la validation ou à la compréhension des résultats produits ou de la documentation présentée.

C. LA DOCUMENTATION

49. L'article 410-4 du plan comptable général révisé de 1999 précise : « 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... »

50. Les dispositions de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales étendent l'obligation pour les entreprises d'établir, de conserver et de présenter une documentation relative à l'ensemble des systèmes d'information visés à son 2^{ème} alinéa.

I. Objectifs de la documentation

51. L'établissement de la documentation doit poursuivre deux objectifs complémentaires, l'un informatique, l'autre fiscal :

- L'objectif informatique

52. La documentation doit permettre à l'auditeur de connaître et de comprendre le système d'information mis en oeuvre au cours de la période soumise au contrôle, y compris l'ensemble des évolutions significatives. Elle inclut toujours la description générale de l'ensemble du système d'information, l'inventaire et la description des matériels et logiciels utilisés, le plan d'archivage et des durées de rétention, la description des données et de leur structure.

53. Une distinction est faite selon que la documentation concerne :

- des logiciels spécifiques ;
- des logiciels standards.

54. Dès lors qu'un logiciel standard nécessite un paramétrage pour l'adapter aux nécessités spécifiques de l'entreprise, une documentation complémentaire doit être produite.

Il en est ainsi, par exemple, des logiciels de gestion dits intégrés ou des programmes d'interfaces entre les différents modules du système.

Documentation des logiciels spécifiques

55. Il s'agit d'un ensemble documentaire retraçant les différentes phases d'un processus de conception, d'exploitation et de maintenance d'un système informatique.

Cela comprend notamment :

- 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.

Documentation des logiciels standards

56. Les obligations en matière de documentation sont les mêmes que pour les logiciels spécifiques. Cependant, l'entreprise utilisatrice n'a généralement en sa possession que la documentation utilisateur.

Cette documentation présente les principales fonctions et caractéristiques du logiciel. Elle est normalement fournie et souvent explicitée par l'éditeur ou son vendeur. Elle doit être conservée par l'utilisateur en vue de sa présentation dans le cadre d'un contrôle.

57. La loi n° 94-361 du 10 mai 1994 prévoit un accès très restrictif au code source des programmes développés par des concepteurs indépendants de l'entreprise vérifiée.

L'attention des contribuables est tout particulièrement appelée sur l'importance de prévoir les modalités d'accès de l'administration à l'intégralité des sources documentaires. C'est pourquoi, la rédaction de clauses contractuelles adaptées avec les prestataires extérieurs ou le dépôt des codes sources auprès de tiers habilités, tels par exemple, les organismes assurant la protection des programmes, sont notamment préconisés.

- L'objectif fiscal

58. La documentation doit décrire de façon suffisamment précise et explicite, les règles de gestion des données et des fichiers mises en œuvre dans les programmes informatiques, qui ont des incidences directes ou indirectes sur la formation des résultats comptables et fiscaux et des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts.

II. Organisation de la documentation

59. Le contribuable détermine librement la composition et les formes de la documentation présentée selon l'organisation et les moyens informatiques disponibles. La présentation du code source peut constituer pour des systèmes assez simples une documentation suffisante, ou pour des environnements plus complexes, la base de la documentation.

III. Support documentaire

60. La documentation n'est pas nécessairement présentée sur support papier. Elle peut être établie et conservée de façon dématérialisée, sous réserve de garantir :

- sa pérennité et sa date précise ;
- l'accès sans entrave à l'intégralité de son contenu concernant la période vérifiée.

IV. Langue

61. La documentation doit être tenue en français conformément à l'article 2 de la loi n° 94- 665 du 4 août 1994.

62. A titre exceptionnel, il peut être admis que des langues courantes en informatique comme l'anglais soient utilisées mais dans ce cas, la traduction en français de tout ou partie de la documentation doit pouvoir être assurée rapidement.

Section 2 : Les obligations fiscales de conservation et de présentation

63. L'article L. 102 B du livre des procédures fiscales définit les obligations de conservation des documents sur lesquels l'administration peut exercer son contrôle :

« 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 à l'article L. 169.

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. »

64. L'article 54 du code général des impôts prévoit quant à lui les obligations de présentation: les contribuables « sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration. »

65. Cette double obligation vise à permettre l'exercice du droit de contrôle prévu par l'article L. 13 du livre des procédures fiscales

Sous-Section 1 : L'obligation de conservation de l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales

A. DUREE ET FORME

66. Il résulte des dispositions de l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales déjà cité que les délais de conservation diffèrent selon la nature des pièces visées, et selon le support utilisé lors de leur création.

67. Le délai général de conservation de 6 ans, mentionné au 1^{er} alinéa de l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales s'applique aux livres, registres, documents ou pièces auxquels l'administration a accès pour procéder au contrôle des déclarations et des comptabilités des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables.

Il s'applique également, pour ces documents et ceux mentionnés aux articles L. 83 à L. 96 du livre des procédures fiscales, dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu à l'article L. 81 du même livre.

68. Cependant, lorsqu'ils sont établis ou reçus sur support informatique, le deuxième alinéa de l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales indique que ces documents doivent être conservés sur support informatique pendant une durée d'au moins 3 ans, délai prévu à l'article L. 169 du livre des procédures fiscales.

69. A l'issue de ce délai de 3 ans, et jusqu'à l'expiration du délai général de 6 ans, les documents sont conservés sur tout support au choix du contribuable.

70. La conservation sur support papier de données immatérielles constituées ou reçues sur support informatique, n'est pas une solution alternative à la conservation informatisée pendant le délai prévu à l'article L. 169 du livre des procédures fiscales.

Si une entreprise présente seulement sous forme papier des données originellement informatisées, elle ne remplit pas correctement son obligation de conservation et s'expose, le cas échéant, à un rejet de comptabilité.

71. En revanche, la conservation sur support informatique autorise l'entreprise à ne pas constituer d'archivage supplémentaire sur support papier.

72. Cependant, l'attention des contribuables est attirée sur les situations où le document papier original demeure indispensable.

Il en est ainsi des pièces justificatives en matière de TVA déductible, dont l'exonération n'est admise que par la mise en oeuvre d'une solution de dématérialisation conforme aux dispositions des articles 289 V et 289 bis du code général des impôts.

73. La documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, doit, quant à elle, être conservée jusqu'à la fin de la 3^{ème} année suivant celle à laquelle elle se rapporte, sur le support sur lequel elle a été élaborée.

Il appartiendra à l'entreprise de prendre toute mesure, pour conserver ou faire conserver la documentation éventuellement créée ou détenue par un tiers.

74. S'agissant de la conservation des comptabilités informatisées d'exercices antérieurs prescrits au regard du droit de reprise de l'administration, les principes applicables aux comptabilités manuelles sont transposables à la procédure de contrôle des comptabilités informatisées.

75. Ainsi, lorsqu'un déficit constaté en période prescrite est imputé sur un exercice non prescrit au sens de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, la jurisprudence autorise l'administration à procéder au contrôle de cet exercice déficitaire prescrit, dès lors que ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice d'imputation.

B. MISE EN ŒUVRE

76. Pour satisfaire aux obligations de conservation sur support informatique définies ci-dessus, les contribuables doivent conserver, d'une part les documents visés à l'article 54 du code général des impôts, et d'autre part, les données élémentaires, les traitements et la documentation.

I. Les documents visés à l'article 54 du code général des impôts

- Documents comptables

77. Actuellement, les entreprises, même lorsque leur comptabilité est tenue sous une forme informatisée, procèdent fréquemment à l'édition ou à l'impression sur papier des documents comptables obligatoires, soit lors de la clôture des comptes, soit lors des contrôles réalisés par l'administration fiscale.

78. Or, conformément à l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales, si le document comptable obligatoire a été établi de façon dématérialisée, il doit être conservé sur un support informatique. Dès lors la seule impression papier ne permet pas de considérer que l'obligation de conservation est satisfaite.

- Pièces justificatives

79. Les pièces justificatives établies sur support informatique doivent répondre aux obligations de conservation énoncées par les dispositions de l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales décrites aux paragraphes 74 à 83.

80. A cet égard, pour les pièces justificatives constituées par des factures, la transposition de la directive n° 2001/115/CE commentée en droit interne par l'instruction 3 CA n° 136 du 7 août 2003, a élargi les possibilités d'échange de factures par voie électronique, tant sur le plan national qu'international. Les entreprises qui ont recours aux systèmes définis aux articles 289 V et 289 bis du code général des impôts ont une obligation de conservation des messages factures sous la forme originale.

II. Les données, traitements et documentation

81. La conservation des données, traitements et documentation doit permettre :

- l'exercice du droit de contrôle énoncé par les dispositions de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales déjà cité;
- la validation des résultats présentés et des déclarations obligatoires ;
- la validation de la documentation.

- Les données élémentaires

82. L'étendue des données élémentaires informatiques à conserver doit être définie par rapport à son objectif légal, soit la nécessité de justifier la comptabilité informatisée à partir de données élémentaires prises en compte, dès leur origine, et non par des données agrégées résultant des traitements automatisés.

83. En effet, une conservation de données réduite à des échantillons sélectionnés de données ou uniquement de données agrégées, ne répondrait pas aux obligations légales qui s'imposent aux contribuables.

En outre, si les données conservées se révélaient insuffisantes, il serait impossible, par exemple, de valoriser une erreur d'interprétation d'un texte fiscal et de justifier l'abandon d'un rehaussement suite à la mise en

oeuvre de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (garantie du contribuable contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration).

84. Si les modalités d'archivage sont laissées à la libre appréciation de l'entreprise concernée, la procédure suivie doit permettre de pratiquer des tests et de reconstituer ultérieurement les états comptables présentés.

85. Devant la variété des organisations et des systèmes adoptés par les entreprises, il n'est ni possible, ni pertinent de définir a priori le détail des données à conserver pour chaque organisation informatique.

86. L'entreprise doit conserver tous les éléments nécessaires à la justification directe ou indirecte des écritures comptables, dès lors qu'ils appartiennent au système informatisé.

Ainsi, par exemple :

- les fichiers de données comptables. 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 ;

- les fichiers historiques des mouvements (*commandes, livraisons, mouvements de stocks, factures, opérations sur titres, devis ...*) ;

- les fichiers à caractère permanent ou référentiels (*plan comptable, fichiers clients, fournisseurs, tarifs, tables des codes de l'année archivée, prêts, produits, contrats...*).

Ces exemples sont purement illustratifs et ne sauraient être considérés comme limitatifs.

87. Qu'il s'agisse du domaine comptable ou du domaine de gestion, toute entreprise pourra satisfaire à l'obligation de conservation de l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales en conservant des copies de fichiers sur support informatique répondant aux normes fixées par l'article A. 47 A-1 du livre des procédures fiscales, mis à jour et complété par les normes figurant à l'annexe 3 de la présente instruction.

88. A contrario, l'archivage des fichiers de données en format propriétaire placera l'entreprise dans l'obligation de convertir ces informations, si elle demande à l'administration de réaliser des traitements dans le cadre de la mise en œuvre de l'article L. 47 A, alinéa 3 du livre des procédures fiscales (cf ci après n° 151 à 155).

- Les traitements

89. L'entreprise pourra déterminer l'étendue de son obligation de conservation et réaliser un arbitrage entre la conservation des traitements et des résultats, en fonction de la complexité du processus de formation de ses résultats qui peut présenter deux niveaux :

• les applications suffisamment simples pour que la conservation de la documentation, incluant les règles de gestion, et des données élémentaires permette d'expliquer à l'administration l'intégralité de la formation des résultats ;

• les applications plus élaborées qui ne permettent pas de reconstitution directe des résultats à partir des données élémentaires, du fait de règles de gestion trop complexes.

90. L'entreprise pourra alors satisfaire à son obligation de conservation en choisissant l'option qui lui semble la plus favorable entre les deux suivantes :

- conservation de la documentation, y compris des règles fiscales appliquées, ainsi que des données élémentaires et **des résultats intermédiaires** ;

- conservation de la documentation, y compris des règles fiscales appliquées, ainsi que des données élémentaires et **des traitements intermédiaires**.

Le schéma en annexe 4 illustre les deux options.

91. 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.

- La documentation

92. L'obligation de conservation de la documentation relative à l'organisation du système comptable et des applications de gestion résulte de l'application combinée de l'article 410-2 du plan comptable général, concernant la présentation d'un document, et de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales.

Il appartient à l'entreprise de prendre toute mesure, pour conserver ou faire conserver la documentation éventuellement créée ou détenue par un tiers.

Dans ce but, la rédaction de clauses contractuelles spécifiques avec les prestataires informatiques, est essentielle afin que ces derniers conservent la documentation et puissent la mettre à disposition de l'administration fiscale, en cas de contrôle.

III. Les procédures garantissant la conservation

93. Il existe des procédures dont la mise en œuvre est de nature à permettre aux entreprises de satisfaire à leur obligation de conservation : l'archivage, la traçabilité des modifications et la sécurisation du dispositif.

- La procédure d'archivage

94. Les déclarations fiscales déposées reposent sur les informations issues du système informatisé de l'entreprise.

Or, les entreprises souhaitent pouvoir utiliser leurs données immatérielles à tout moment, dans la mesure où ces informations n'ont pas seulement une vocation comptable, mais sont alimentées, enrichies, modifiées en permanence, par d'autres applications du domaine de gestion.

95. Partant de ce constat, il est préconisé de mettre en place une procédure d'archivage pour figer l'ensemble des informations dont la conservation est obligatoire.

96. Une procédure d'archivage vise les objectifs suivants :

- donner date certaine aux documents et données pour une période utile (période comptable, exercice comptable et fiscal). Le fichier « archives » peut comporter la date système de cette opération ;

- copier sur support informatique pérenne ces documents et données, de manière à permettre **leur exploitation indépendamment du système**, en utilisant des formats de fichiers de type TXT ou CSV, par exemple.

97. Cette procédure présente l'avantage de générer un fichier « archives », tout en conservant les mêmes données dans le système informatique, sans que l'entreprise ne soit tenue de réaliser une opération bloquante pour son activité.

98. La procédure d'archivage doit être distinguée de la procédure de sauvegarde observée régulièrement par les contribuables.

En effet, la sauvegarde intègre le plus souvent l'environnement informatique complet propre au système et selon un format qui peut être propriétaire. De la sorte, une sauvegarde ne permettra pas toujours de satisfaire aux obligations de conservation définies aux articles L. 13 et L. 102 B du livre des procédures fiscales.

99. Conformément à l'article 420-6 du plan comptable général, c'est lors de la clôture de l'exercice ou de la période comptable que la procédure d'archivage doit intervenir.

S'agissant du domaine de la comptabilité :

100. Le logiciel comptable pourra utilement proposer, de manière systématique, un archivage des données et documents comptables, lors de la clôture de chaque période ou de l'exercice correspondant aux déclarations déposées.

La date de l'archivage correspond généralement, non pas à la date de la clôture de l'exercice, mais à celle de la clôture réelle des comptes, soit une date proche de la date de dépôt des déclarations.

101. A cet égard, rien ne s'oppose à ce que le logiciel comptable procède, le même jour, à la clôture et à l'archivage des douze périodes mensuelles, avant de réaliser la clôture et l'archivage de l'exercice, les clôtures de périodes constituant un préalable obligatoire à la clôture de l'exercice auquel elles appartiennent.

Si pour l'administration, la périodicité de l'archivage doit être annuelle, car liée à la clôture de l'exercice, et corrélativement, au dépôt de la déclaration de résultat, la réalisation d'archivages mensuels ou trimestriels, en fonction du régime d'imposition des entreprises en matière de taxe sur la valeur ajoutée, peut constituer une sécurité supplémentaire.

102. 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.

103. 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.

S'agissant du domaine de gestion :

104. L'archivage des pièces justificatives et des données justificatives issues du système informatisé pourra utilement être réalisé afin de garantir la mise à disposition, sur la période correspondant aux déclarations déposées, des documents et données justifiant les écritures comptables et les déclarations.

105. Par exemple, l'archivage des enregistrements de factures lorsqu'il est mis en oeuvre devra comprendre l'intégralité des informations contenues dans le fichier source lisible par le logiciel qui l'a créé, de manière à reconstituer, en tant que besoin, les pièces justificatives présentées à l'appui des déclarations fiscales (CA3/CA4, liasse fiscale...) et/ou à permettre la réalisation des traitements souhaités.

106. Un fichier logique peut correspondre à plusieurs fichiers physiques, tels que les fichiers « en-tête », « ligne » ou « pied de facture », et ces derniers doivent tous être archivés selon le format reconnu par la DGI. De même, les fichiers de données ayant un lien avec un élément de la facture devront être conservés : table des codes TVA, référence articles (de l'année archivée) etc...

L'archivage doit permettre la reconstitution de la facture avec l'intégralité des éléments existant lors de sa création. Il en sera de même pour les autres pièces justificatives, telles que commandes, bons de livraisons, qui obéissent aux mêmes règles d'archivage.

107. Enfin, s'agissant des formats de fichier « archives » acceptés par l'administration, et sous réserve de l'existence de tous les éléments soumis à l'obligation de conservation, l'entreprise satisfait au principe de conservation édicté par l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales en produisant les copies du fichier « archives », sur support informatique répondant aux normes fixées par l'article A. 47 A-1 du livre des procédures fiscales.

108. A contrario, l'archivage en format propriétaire placerait l'entreprise dans l'obligation de convertir ses informations, lorsque l'entreprise entend se placer dans le 3° alinéa du L. 47 A du livre des procédures fiscales.

- La traçabilité des modifications

109. Une déclaration déposée peut donner lieu au dépôt d'une déclaration rectificative. 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.

En effet, dans un jugement de la Cour de Cassation Chambre Criminelle du 8 décembre 1999, pourvoi 98-84.752 a sanctionné pénalement la suppression et la modification d'écritures comptables d'une comptabilité informatisée.

110. En cas de modification de la comptabilité et des données justificatives issues du domaine de gestion, celles-ci doivent être clairement identifiées et tracées, et un nouveau fichier « archives », correspondant à la déclaration fiscale rectificative déposée, devra être réalisé.

111. La traçabilité pourra être réalisée, par exemple, par l'intermédiaire d'un fichier « log », ou par la mise en évidence, à l'écran, des changements (surbrillance). Ce fichier « log » appartient au périmètre de contrôle.

Les modalités de la traçabilité sont laissées au choix des entreprises, mais le procédé retenu doit être fiable.

- La sécurisation du dispositif

112. 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.

113. Le régime de droit commun énoncé à l'article 2 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 modifié par le décret n° 2002-312 du 26 février 2002 applicable pour la comptabilité tenue en mode manuel prévoit que le livre-journal et le livre d'inventaire peuvent être cotés et paraphés, dans la forme ordinaire et sans frais, par le greffier du tribunal de commerce ou, le cas échéant, du tribunal de grande instance.

114. Le régime dérogatoire applicable pour les documents comptables établis sur support informatique peut, en l'état actuel des connaissances techniques, s'interpréter par l'apposition d'une signature électronique sur les documents comptables obligatoires.

115. L'article 1316-4 du code civil précise en effet que la charge de la preuve peut être inversée, en cas de contestation, sous certaines conditions définies par décret :

« La fiabilité de ce procédé est présumée, jusqu'à preuve du contraire, lorsque la signature électronique est créée, l'identité du signataire assurée et l'intégrité de l'acte garantie, dans des conditions fixées en Conseil d'Etat. »

116. L'article 2 du décret n° 2001-272 du 30 mars 2001 décrit les conditions selon lesquelles le procédé de signature électronique est considéré comme fiable :

- la signature électronique est sécurisée ;
- la signature électronique est établie grâce à un dispositif sécurisé de création de signature ;
- la vérification de la signature électronique repose sur l'utilisation d'un certificat électronique qualifié.

Pour qu'un dispositif de création de signature soit reconnu comme sécurisé, il doit répondre aux exigences définies par l'article 3 du décret n° 2001-272, qui dispose:

« I.- Un dispositif sécurisé de création de signature électronique doit :

1. Garantir par des moyens techniques et des procédures appropriés que les données de création de signature électronique :

- a) Ne peuvent être établies plus d'une fois et que leur confidentialité est assurée ;
- b) Ne peuvent être trouvées par déduction et que la signature électronique est protégée contre toute falsification ;
- c) Peuvent être protégées de manière satisfaisante par le signataire contre toute utilisation par des tiers.

2. N'entraîner aucune altération du contenu de l'acte à signer et ne pas faire obstacle à ce que le signataire en ait une connaissance exacte avant de le signer,

II.- Un dispositif sécurisé de création de signature électronique doit être certifié conforme aux exigences définies au I :

1o Soit par les services du Premier ministre chargés de la sécurité des systèmes d'information, après une évaluation réalisée, selon des règles définies par arrêté du Premier ministre, par des organismes agréés par ces services. La délivrance par ces services du certificat de conformité est rendue publique ;

2o Soit par un organisme désigné à cet effet par un Etat membre de la Communauté européenne. »

Sous-Section 2 : L'obligation de présentation de l'article 54 du code général des impôts

117. L'administration fiscale dispose d'un droit d'accès, qui se traduit, pour les entreprises, par une obligation de présentation des documents visés par l'article 54 du code général des impôts et des données correspondantes.

118. Par application combinée des dispositions des articles L. 102 B du livre des procédures fiscales et 54 du code général des impôts, si l'original de chaque document obligatoire (livre comptable, inventaire ou pièce de recettes et de dépenses, par exemple) a été établi par un procédé informatique, ces documents informatiques immatériels doivent être conservés et présentés sur un support informatique.

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

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.

119. La conservation des documents immatériels sous un format image, à des fins de présentation, n'exonère pas l'entreprise de l'obligation de conservation des informations, données et traitements, nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales.

120. L'obligation de présentation porte sur :

A. LES DOCUMENTS COMPTABLES IMMATERIELS

121. Dans la mesure où l'original de chaque livre comptable obligatoire est établi par un procédé informatique, ces documents informatiques doivent être archivés obligatoirement sur support informatique pérenne qui respecte la condition de lisibilité indiquée supra.

Ces dispositions visent tous les documents comptables immatériels (états comptables, balances, grand-livre, journaux auxiliaires, journal centralisateur, livre d'inventaire), qui s'avèrent nécessaires pour garantir la continuité du chemin de révision comptable conformément au principe énoncé à l'article 410-3 du plan comptable général 1999.

122. En conclusion, l'administration doit pouvoir accéder, sans procédure particulière, à ces documents sous forme informatique ou immatérielle, à des fins de consultation et de recherche comme elle le ferait pour une comptabilité éditée sur support papier.

123. A cet égard, la jurisprudence a précisé que la remise à l'administration de copies de fichiers informatiques ne constitue pas un emport de documents originaux, susceptible de vicier la procédure (CAA Lyon du 29 avril 1998, n° 95-1221 et CE du 5 mai 1999, n° 197379 « SA ARDEX »)

B. LES PIECES JUSTIFICATIVES IMMATERIELLES

124. Dans la mesure où l'original d'une pièce de recettes ou de dépenses qui justifie le résultat mentionné dans les déclarations déposées est établi par un procédé informatique, ce document informatique doit être archivé obligatoirement sur support informatique pérenne tout en respectant la condition de lisibilité indiquée supra. Le défaut d'archivage est de nature à conférer un caractère irrégulier et non probant aux comptes présentés.

125. A cet égard, pour le cas particulier des factures, la transposition en droit interne de la directive européenne n° 2001/115/CE commentée par l'instruction 3 CA n° 136 du 7 août 2003, a élargi les possibilités d'échange de factures par voie électronique, tant sur le plan national qu'international.

126. Les contribuables qui ont recours aux systèmes de transmission de factures par voie électronique (facture électronique signée de l'article 289 V du code général des impôts et facture dématérialisée sous forme d'un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque de l'article 289 bis du code général des impôts) ont l'obligation de permettre à l'administration d'accéder librement et rapidement, à ces documents sous forme immatérielle, à des fins de consultation et de recherche comme elle le ferait pour un ensemble de pièces justificatives éditées sur support papier.

127. L'organisation de la conservation et de la présentation de ces documents sera utilement documentée.

CHAPITRE 2 : LE CONTROLE DES COMPTABILITES INFORMATISEES

128. La conservation des données informatiques a, notamment pour objet leur réutilisation pour le contrôle des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés.

129. En effet, conformément à l'article L 47 A du livre des procédures fiscales, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les agents de l'administration fiscale peuvent effectuer leur contrôle en procédant à des traitements informatiques des données conservées.

Ces traitements informatiques peuvent être réalisés, selon l'option exercée par le contribuable:

- soit par le vérificateur sur le matériel présent dans l'entreprise (L 47 A alinéa 1) ;
- soit par le contribuable lui-même qui effectue tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification (L 47 A alinéa 2) ;
- soit par le vérificateur, hors de l'entreprise, après remise de copie des fichiers informatiques nécessaires par le contribuable (L 47 A alinéa 3).

130. Il est précisé que l'édition ou l'impression sur papier de tout ou partie des états produits par le système, et de tout ou partie de la documentation informatique, demandées par l'administration fiscale pour procéder au contrôle de comptabilité prévu à l'article L. 13 du livre des procédures fiscales, ne constituent pas des traitements, au sens de l'article L. 47 A du même livre.

Section 1 : Modalités pratiques du contrôle des comptabilités informatisées

1. Dispositions communes

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

132. 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.

2. Accès à la comptabilité informatisée

133. Certaines entreprises confient la tenue de leur comptabilité à un ou plusieurs prestataires extérieurs qui réalisent tout ou partie des opérations comptables et de gestion (saisie, élaboration ou conservation des informations et documents).

134. Dans le cas où les informations, les données et les traitements prévus à l'article L. 13 du livre des procédures fiscales seraient saisis, élaborés ou conservés par un tiers, l'entreprise vérifiée est tenue de les mettre ou faire mettre à disposition des agents de l'administration, afin qu'ils puissent exercer le contrôle dans les conditions prévues à l'article L. 47 A du même livre.

Les contribuables doivent s'assurer que pourront être accessibles et consultables sur le territoire national, en cas de contrôle, les documents, données et traitements soumis au droit de contrôle de l'administration et détenus par des tiers, quel que soit le lieu habituel de détention (à l'étranger notamment).

135. 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.

136. Dans l'hypothèse où des pièces justificatives sont constituées par des factures transmises par voie électronique au sens des articles 289 bis et 289 V du code général des impôts, les contribuables doivent s'assurer que les factures dématérialisées, émises par eux ou en leur nom et pour leur compte, par leur client ou par un tiers, ainsi que toutes les factures dématérialisées qu'ils ont reçues, sont accessibles dans le respect des dispositions de l'article L. 102 C du livre des procédures fiscales.

137. Conformément à l'article R* 102 C-1 III du même livre, 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.

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

En effet, l'article R* 102 C-1 I précise que les assujettis à la TVA ne peuvent stocker les factures transmises par voie électronique dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant d'une part une assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive n° 76/308/CEE du 15 mars 1976 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances relatives à certaines cotisations, droits et taxes et autres mesures et par la directive n° 77/99/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs et indirects et le règlement CEE n° 218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA) et d'autre part, un droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation des données conservées.

3. Mise en œuvre de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales

139. Quand l'administration entend procéder à des traitements informatiques et intervient sur le fondement de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, les sujétions personnelles, matérielles et logicielles imposées par ce texte aux entreprises ont pour contrepartie leur liberté de choix quant aux modalités de réalisation de ces traitements.

140. Les traitements demandés à l'entreprise et leurs modalités de réalisation lui sont exposés dans le cadre du débat oral et contradictoire, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat « Sarl Le Veneto » du 16 juin 2003, n° 236503 : traitements effectués par le vérificateur sur le matériel de l'entreprise, traitements effectués par l'entreprise, traitements effectués hors de l'entreprise.

141. Si le choix de l'entreprise est de réaliser elle-même les traitements, l'administration précise par écrit sa demande de traitements.

142. Le choix pour l'une des trois modalités de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, laissé à l'initiative de l'entreprise, est susceptible d'être différent pour chaque traitement demandé. Ce choix doit être fait par écrit, dans les délais fixés par l'administration.

143. La possibilité offerte à l'administration par la loi de travailler sur le matériel de l'entreprise doit concilier le fonctionnement quotidien de l'entreprise avec la mission de service public du contrôle fiscal.

144. Par ailleurs, le choix de l'entreprise pour la troisième modalité, qui permet au contribuable de mettre les copies des documents, données et traitements soumis au contrôle à la disposition de l'administration, peut apporter une solution au problème de la modification de l'environnement informatique, matériel et logiciel, en « préconstituant » des copies de fichiers sur support informatique, étant entendu que :

- les normes définies à l'article A 47 A-1 du livre des procédures fiscales concernent des modalités de remise de fichiers à l'administration et non de conservation, cette dernière restant libre ;

- à titre de simplification technique, l'entreprise est fondée à utiliser tout caractère qu'elle jugera adapté comme séparateur d'articles et de champs, à condition de l'identifier clairement dans la description organique de chaque fichier ;

- en se limitant à un choix prédéterminé, l'entreprise s'impose des contraintes particulières tenant à la nécessité de s'assurer de la qualité des archivages effectués et à leur maintenance en état d'exploitation pendant la période soumise au contrôle, a fortiori en cas de recours à un prestataire extérieur.

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

145. Lorsque, en application de l'article L. 47 A, 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.

146. En outre, le contribuable doit mettre à la disposition des agents de l'administration un environnement informatique intellectuel et matériel comportant notamment les informations, données, traitements et la documentation, permettant de réaliser, dans des conditions normales, les investigations nécessaires à la vérification. Celles-ci pourront comprendre des jeux d'essais.

- Traitements effectués par l'entreprise

147. En application de l'article L. 47 A, alinéa 2 du livre des procédures fiscales, le contribuable peut demander à effectuer lui-même tout ou partie des traitements nécessaires à la vérification.

148. Les agents chargés de la vérification doivent indiquer par écrit la nature des travaux à effectuer et le délai demandé pour leur réalisation, compatible avec les contraintes inhérentes au fonctionnement de l'entreprise.

149. Si la demande ainsi formulée n'est pas acceptée par le contribuable, ce dernier doit par écrit et dans la limite du délai de réalisation accordé, proposer soit le recours aux autres modalités prévues à l'article L. 47 A, alinéa 1 ou 3, soit de nouvelles modalités dans le cadre de l'article L. 47 A, alinéa 2 sans pour autant porter atteinte au déroulement normal de la vérification.

150. Pour des raisons de simplicité et de bonnes pratiques, les entreprises sont vivement encouragées à remettre les résultats des traitements demandés sous une forme dématérialisée.

- Traitements effectués hors de l'entreprise

151. En application de l'article L. 47 A, alinéa 3 du livre des procédures fiscales, le contribuable peut demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il est alors tenu de remettre au vérificateur la copie des documents, données et traitements demandés par celui-ci pour mener à bien la vérification. Il en effectue la duplication par ses propres moyens ou ceux d'un prestataire.

Ces copies doivent répondre aux normes fixées par l'article A 47 A-1 du livre des procédures fiscales précité.

152. La remise des fichiers est obligatoirement accompagnée d'une description des enregistrements relative aux informations :

- de gestion : nom de zones, libellé, etc... ;

- techniques : type, structure, position, longueur des zones, code ou caractères utilisés à titre de séparateur de zones et d'enregistrements, le jeu de caractères utilisé pour représenter l'information.

153. Les moyens mis en oeuvre par le vérificateur pour exploiter ces copies et procéder au contrôle des éléments de la déclaration sont portés à la connaissance du contribuable dans le cadre du débat oral et contradictoire : programmes, conditions d'exécution du ou des traitements et documentation informatique éventuellement créée à cet effet.

154. Au plus tard avant la mise en recouvrement, les copies sont restituées au contribuable. En application de l'article L. 47 A, alinéa 6 du livre des procédures fiscales, l'administration ne conserve pas de copie des fichiers qui ont été transmis.

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

Section 2 : Conséquences au regard de la procédure de rehaussement

1. Comptabilité informatisée non régulière et/ou non probante

156. Comme dans le cadre du contrôle des comptabilités « papier », les constatations effectuées sur place lors du contrôle d'une comptabilité informatisée effectué selon la procédure de rectification contradictoire des articles L. 55 et suivants du livre des procédures fiscales 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.

157. 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.

158. 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).

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

Bien entendu, le rejet de la valeur probante et sincère d'une comptabilité informatisée présentée est apprécié avec discernement au vu de l'étendue et de la gravité des manquements constatés.

160. Dans ce cas, à l'instar de ce qui est effectué dans une vérification de comptabilité « papier », la reconstitution du chiffre d'affaires peut être réalisée au moyen des méthodes connues (calcul de coefficient, comptabilité matière, méthode statistique, par exemple).

161. Lorsque des données pertinentes pour cette reconstitution sont disponibles, en tout ou partie, sous forme informatisée, elles seront exploitées sous cette forme afin de motiver d'autant mieux la reconstitution réalisée.

2. Opposition à contrôle fiscal

162. L'article L. 74, 2^{ème} alinéa du livre des procédures fiscales prévoit que les bases d'imposition sont évaluées d'office en cas d'opposition à la mise en oeuvre du contrôle des comptabilités informatisées, selon les modalités de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales.

163. Cette procédure d'évaluation d'office s'applique dans les situations où le contrôle informatique est, de fait, impossible. Cette situation peut s'illustrer, notamment, par les exemples suivants, qui ne sont pas limitatifs :

- le contribuable s'abstient de répondre à la demande d'option pour l'une des modalités de contrôle ou retardant excessivement leur choix ;

- le contribuable choisit une option impossible à mettre en œuvre pour des raisons techniques ou pratiques ;

- le contribuable ne présente pas les informations, données et traitements informatiques ainsi que la documentation visés au deuxième alinéa de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales ;

- les données ne sont pas disponibles pour la réalisation de la vérification ;

- les données sont disponibles, mais le contrôle ne peut être mené à son terme du fait de circonstances imputables au comportement du contribuable, à l'organisation de l'entreprise ou à un tiers prestataire notamment ;

- les traitements réalisés à partir des données disponibles dans l'entreprise ne répondent pas aux demandes de l'administration ;

- les traitements ne sont pas réalisés dans un délai compatible avec les exigences du contrôle.

Ces différentes situations peuvent être cumulatives. Elles sont purement illustratives et non limitatives.

164. Dans ces cas, les bases d'imposition sont évaluées d'office pour tout ou partie des résultats, après la rédaction d'un procès - verbal de carence, consécutif à la non-réalisation d'une demande de traitements prévue par l'article L 47 A du livre des procédures fiscales, dans des délais compatibles avec le contrôle.

165. La sanction spécifique prévue à l'article 1732 (majoration au taux de 100 %) du code général des impôts a vocation à s'appliquer.

*

* *

La présente instruction est d'application immédiate.

Le Sous-directeur,

Jean-Louis GAUTIER

●

Annexe 1

Article 54 du code général des impôts. — Les contribuables mentionnés à l'article 53 A sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration.

Si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré doit être représentée à toute réquisition de l'administration.

Article L. 13 du livre des procédures fiscales. — Les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en suivant les règles prévues par le présent livre, la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables.

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.

Article L. 47 A du livre des procédures fiscales. — Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les agents de l'administration fiscale peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable.

Celui-ci peut demander à effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer.

Le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle.

Ces copies seront produites sur un support informatique fourni par l'entreprise, répondant à des normes fixées par arrêté.

Le contribuable est informé des noms et adresses administratives des agents par qui ou sous le contrôle desquels les opérations sont réalisées.

Les copies des documents transmis à l'administration ne doivent pas être reproduites par cette dernière et doivent être restituées au contribuable avant la mise en recouvrement.

Article L. 57 du livre des procédures fiscales. — L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation *[Voir également l'article L. 54 B]*.

En cas d'application des dispositions de l'article L. 47 A, l'administration précise au contribuable la nature des traitements effectués.

Lorsque, pour rectifier le prix ou l'évaluation d'un fonds de commerce ou d'une clientèle, en application de l'article L. 17, l'administration se fonde sur la comparaison avec la cession d'autres biens, l'obligation de motivation en fait est remplie par l'indication :

- 1° des dates des mutations considérées ;
- 2° de l'adresse des fonds ou lieux d'exercice des professions ;
- 3° de la nature des activités exercées ;
- 4° et des prix de cession, chiffres d'affaires ou bénéfices, si ces informations sont soumises à une obligation de publicité ou, dans le cas contraire, des moyennes de ces données chiffrées concernant les entreprises pour lesquelles sont fournis les éléments mentionnés aux 1°, 2° et 3°.

Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée.

Article L. 74 du livre des procédures fiscales. — Les bases d'imposition sont évaluées d'office lorsque le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers.

Ces dispositions s'appliquent en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle dans les conditions prévues à l'article L. 47 A.

Article L. 102 B du livre des procédures fiscales. — I. 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.

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.

Le registre des opérations mentionné au 9 de l'article 298 sexdecies F du code général des impôts est conservé pendant dix ans à compter du 31 décembre de l'année de l'opération [*Disposition applicable à compter du 1^{er} juillet 2003*].

II. Lorsqu'ils ne sont pas déjà visés au I, les informations, données ou traitements soumis au contrôle prévu au deuxième alinéa de l'article L. 13 doivent être conservés sur support informatique jusqu'à l'expiration du délai prévu au premier alinéa de l'article L. 169. La documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements doit être conservée jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle à laquelle elle se rapporte.

Annexe 2

Règlement CRC n° 99-03 du 29 avril 1999 homologué par arrêté ministériel du 22 juin 1999 et publié au JO du 21 septembre 1999 relatif à la réécriture du Plan Comptable Général. (extraits)

410-1. - La comptabilité est tenue en monnaie et en langue nationales.

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.

410-2. - Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables est établie 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 documents comptables auxquels elle se rapporte.

410-3. - L'organisation du système de traitement permet 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.

410-4. - 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.

Toute donnée comptable entrée dans le système de traitement est enregistrée, sous une forme directement intelligible, sur papier ou éventuellement sur tout support offrant toute garantie en matière de preuve.

410-5. - L'entité établit un plan de comptes conforme au plan de comptes figurant à l'article 432-1.

Le compte est la plus petite unité retenue pour le classement et l'enregistrement des mouvements comptables.

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature. La compensation des comptes est interdite, sauf lorsqu'elle est expressément prévue par les dispositions en vigueur.

Par extension, le mot compte désigne aussi des regroupements de comptes.

410-6. - Toute entité tient un livre-journal, un grand livre et un livre d'inventaire.

Le livre-journal et le livre d'inventaire sont cotés et paraphés. Des documents informatiques écrits peuvent tenir lieu de livre-journal et de livre d'inventaire s'ils sont identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve.

410-7. - Les écritures du livre-journal sont portées sur le grand livre, ventilées selon le plan de comptes de l'entité.

Le livre-journal et le grand livre sont détaillés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que l'importance et les besoins de l'entité l'exigent.

Les écritures portées sur les journaux et livres auxiliaires sont centralisées au moins mensuellement sur le livre-journal et le grand livre.

410-8. - Toute entité contrôle au moins une fois tous les douze mois les données d'inventaire. L'inventaire est un relevé de tous les éléments d'actif et de passif, au regard desquels sont mentionnées la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire. Les données d'inventaire sont conservées et organisées de manière à justifier le contenu de chacun des postes du bilan.

Les données d'inventaire sont regroupées sur le livre d'inventaire.

Les comptes annuels sont transcrits chaque année sur le livre d'inventaire, sauf lorsqu'ils sont publiés en annexe au registre du commerce et des sociétés.

420-1. - Les écritures sont passées selon le système dit "en partie double". Dans ce système, tout mouvement ou variation enregistré dans la comptabilité est représenté par une écriture qui établit une équivalence entre ce qui est porté au débit et ce qui est porté au crédit des différents comptes affectés par cette écriture.

420-2. - 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.

420-3. - Chaque écriture s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis.

Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.

Les pièces justificatives sont classées dans un ordre défini dans la documentation prévue à l'article 410-2 décrivant les procédures et l'organisation comptables.

420-4. - Les mouvements affectant le patrimoine de l'entité sont enregistrés sur le livre-journal :

- soit jour par jour, opération par opération ;

- soit par récapitulation au moins mensuelle des totaux des opérations, à la condition de conserver tous les documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour, opération par opération.

420-5. - Le caractère définitif des enregistrements du livre-journal et du livre d'inventaire est assuré :

I. - pour les comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, par une procédure de validation, qui interdit toute modification ou suppression de l'enregistrement,

II. - pour les autres comptabilités, par l'absence de tout blanc ou altération.

420-6. - 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.

La procédure de clôture est appliquée au total des mouvements enregistrés conformément à l'article 420-4.

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.

Annexe 3**Article A 47 A-1 du livre des procédures fiscales**

I. Les copies mentionnées au quatrième alinéa de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales présentent des fichiers à plat, à organisation séquentielle et structure zonée remplissant les critères suivants :

1° Les enregistrements sont séparés par le caractère de contrôle Retour chariot et/ou Fin de ligne ;

2° ils peuvent être de type mono ou multi structures ;

3° la longueur des enregistrements peut être fixe ou variable, avec ou sans séparateur de zone ;

4° Le caractère séparateur de zone éventuellement utilisé est unique et non équivoque dans chaque fichier.

II. Chaque fichier remis est obligatoirement 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 au traitement des fichiers et notamment le jeu de caractères utilisé, le type de structure, la longueur des enregistrements, les caractères séparateur de zone et séparateur d'enregistrement.

III. Le codage des informations doit être conforme aux spécifications suivantes :

1° les caractères utilisés appartiennent à l'un des jeux de caractères ASCII norme ISO 8859-15 ou EBCDIC ;

2° les valeurs numériques sont exprimées en mode caractère et en base décimale, cadrées à droite et complétées à gauche par des zéros pour les zones de longueur fixe. Le signe est indiqué par le premier caractère à partir de la gauche. La virgule sépare la fraction entière de la partie décimale. Aucun séparateur de millier n'est accepté ;

3° les zones alphanumériques sont cadrées à gauche et complétées à droite par des espaces ;

4° les dates sont exprimées au format AAAAMMJJ sans séparateur. Les heures sont exprimées au format HH:MM:SS.

IV. En accord avec le service vérificateur, d'autres solutions d'échange peuvent être retenues dans la mesure où elles sont de nature à faciliter le traitement des données transmises.

V. Les copies de fichiers sont remises sur des disques optiques de type CD ou DVD non réinscriptibles, clôturés de telle sorte qu'ils ne puissent plus recevoir de données et utilisant le système de fichiers UDF et/ou ISO 9660.

En accord avec le service vérificateur, d'autres supports pourront être utilisés.

OPTIONS DE CONSERVATION

