

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-60-40-10-20141118

Date de publication : 18/11/2014

DGFIP

CF – Procédures de rectification et d'imposition d'office – Contrôle des comptabilités informatisées - Présentation de la comptabilité par la remise d'une copie des fichiers des écritures comptables

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Procédures de rectification et d'imposition d'office

Titre 6 : Modalités particulières de contrôle

Chapitre 4 : Contrôle des comptabilités informatisées

section 1 : Modalités de représentation de la comptabilité informatisée

Sommaire :

- I. Champ d'application de la procédure de remise de la copie des fichiers des écritures comptables
 - A. Contribuables concernés
 - 1. Principe
 - 2. Cas particulier des succursales de sociétés
 - B. Données informatiques concernées
 - C. Périodes concernées
 - 1. Contrôle des déficits antérieurs reportables
 - 2. Extension de la période de contrôle après la clôture du dernier exercice
- II. Modalités de mise en œuvre de la procédure de remise de la copie des fichiers des écritures comptables
 - A. Modalités de remise de la copie des fichiers
 - 1. Format de la copie des fichiers
 - 2. Support de remise de la copie des fichiers
 - B. Moment de la remise de la copie des fichiers
 - C. Formalisation de la remise de la copie des fichiers des écritures comptables
 - D. Opérations simples que peut réaliser l'administration
 - E. Délai sur place : suspension du délai de trois mois
 - 1. Portée de la mesure
 - 2. Modalités de calcul du délai de prorogation
 - F. Destruction des copies transmises
- III. Sanction du non-respect des dispositions du I de l'article L. 47 A du LPF
 - A. Amende prévue à l'article 1729 D du CGI

1. Présentation générale
 2. Modalités de mise en œuvre de l'amende
- B. Procédure d'évaluation d'office

1

Le I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales (LPF), dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, prévoit que le contribuable satisfait à son obligation de représentation de sa comptabilité en remettant une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par l'article A. 47 A-1 du LPF.

10

Cette modalité de représentation de la comptabilité générale ne crée pas d'obligation supplémentaire pour le contribuable qui doit déjà, en application de l'article L. 102 B du LPF, conserver ces éléments sous forme dématérialisée.

20

Cette disposition était facultative pour le contribuable jusqu'au 1^{er} janvier 2014.

Elle devient obligatoire pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé à compter du 1^{er} janvier 2014, pour tous les contribuables soumis par le code général des impôts (CGI) à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables.

Sont ainsi concernés les contribuables imposés à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), des bénéfices non commerciaux (BNC) et des bénéfices agricoles (BA) selon un régime réel.

A compter du 1^{er} janvier 2014, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable satisfait à l'obligation de représentation des documents comptables en remettant, au début des opérations de contrôle, une copie des fichiers des écritures comptables.

Les opérations qui peuvent être réalisées par l'administration sur les copies de fichiers sont limitées à des tris, des classements et tous calculs.

30

Cette mesure vise à faciliter la phase de prise de connaissance de la comptabilité et de réalisation des contrôles de cohérence entre les déclarations souscrites et la comptabilité présentée ce qui peut alléger le temps de présence du vérificateur dans l'entreprise.

40

Cette situation reste sans incidence sur les garanties offertes au contribuable et ne modifie en rien les conditions du déroulement habituel de la vérification sur place. De même, l'existence du débat oral et contradictoire est préservée : si des erreurs ou des anomalies sont décelées lors de la consultation des fichiers des écritures comptables, elles devront être débattues avec le contribuable, préalablement à tout rehaussement éventuel.

I. Champ d'application de la procédure de remise de la copie des fichiers des écritures comptables

A. Contribuables concernés

1. Principe

Le I de l'[article L. 47 A du LPF](#), dans sa rédaction issue de l'[article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012](#), s'applique aux contribuables :

- tenant leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés ;
- soumis par le code général des impôts (CGI) à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables ;
- et qui font l'objet d'une vérification de comptabilité.

2. Cas particulier des succursales de sociétés

60

D'un point de vue juridique, les succursales étrangères d'une entreprise française ne bénéficient pas de la personnalité morale et restent un simple prolongement de cette entreprise française. Le résultat comptable de celle-ci inclut en conséquence les résultats de ses succursales étrangères.

Les comptes annuels de la société française, établis selon les dispositions de l'[article L. 123-12 du code de commerce](#), intègrent les résultats, les actifs et les passifs de ses succursales étrangères. Les écritures comptables afférentes à ses succursales n'ont cependant pas à y être retranscrites de manière détaillée.

Ainsi, en cas de vérification de comptabilité de la société française, cette dernière doit remettre un fichier des écritures comptables conforme aux normes définies à l'[article A. 47 A-1 du LPF](#), contenant, sous une forme agrégée, les éléments relatifs à ses succursales étrangères.

La production, pour chaque succursale étrangère, d'un fichier de ses seules écritures comptables en application du I de l'[article L. 47 A du LPF](#) est donc exclue.

70

Les succursales françaises d'entreprises étrangères ne sont pas soumises à l'obligation d'établissement de comptes annuels posée par le code de commerce.

Toutefois, il est rappelé qu'une société étrangère qui crée une succursale en France est redevable de l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France conformément au I de l'[article 209 du CGI](#). Elle est donc tenue à ce titre de souscrire une déclaration de résultats et de présenter à l'administration fiscale, sur demande de celle-ci, tous les documents comptables et justificatifs à l'appui des résultats déclarés, conformément à l'[article 53 A du CGI](#) et à l'[article 54 du CGI](#).

75

Ainsi, en cas de vérification de comptabilité, les succursales françaises d'entreprises étrangères sont tenues, lorsqu'elles tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, de remettre une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée conforme aux dispositions de l'[article A. 47 A-1 du LPF](#).

Toutefois, la conformité de la copie de ces fichiers des écritures comptables à la nomenclature du [Plan Comptable Général \(PCG\)](#) (ou à une autre nomenclature définie par le normalisateur comptable français pour les banques et assurances) n'est pas exigée, en particulier le numéro et le libellé de compte ([BOI-CF-IOR-60-40-20 au III § 130 à 150](#) et au [BOI-CF-IOR-60-40-20 au V § 350](#)).

Dans le cadre du bon déroulement du contrôle, les succursales françaises d'entreprises étrangères peuvent remettre au service vérificateur une table de correspondance avec les normes comptables françaises. Elles peuvent également choisir de remettre à l'administration une copie des fichiers de leurs écritures comptables après avoir converti ces dernières aux normes comptables françaises.

Dans tous les cas, en application du dernier alinéa de l'[article 54 du CGI](#), lorsque la comptabilité est tenue en langue étrangère, le fichier des écritures comptables devra être présenté en langue française lors d'un contrôle.

B. Données informatiques concernées

80

Jusqu'au 1^{er} janvier 2014, le champ d'application du I de l'article L. 47 A du LPF concerne les écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du PCG des contribuables soumis à l'obligation de présenter les documents comptables mentionnés au premier alinéa de l'article 54 du CGI.

Au sens des dispositions précitées du PCG, le fichier des écritures comptables regroupe l'ensemble des enregistrements informatiques qui constituent les écritures comptables de la comptabilité générale.

L'enregistrement comptable informatique se définit comme une partie d'une écriture comptable comportant plusieurs données reliées logiquement entre elles précisant pour un seul montant, sa date de valeur, son origine, son compte d'affectation, son débit et son crédit et ses références à la pièce justificative.

Pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé à compter du 1^{er} janvier 2014, le champ d'application du I de l'article L. 47 A du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 s'étend aux fichiers des écritures comptables de tout contribuable soumis par le CGI à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables autres que ceux mentionnés au premier alinéa de l'article 54 du CGI. Les contribuables imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC) et des bénéfices agricoles (BA) sont donc désormais concernés par cette obligation.

90

Les fichiers informatiques contenant les pièces justificatives (facturation, recettes, etc.) ne sont pas concernés par cette mesure.

C. Périodes concernées

100

L'obligation de présenter la comptabilité sous forme dématérialisée s'applique aux contrôles pour lesquels un avis de vérification est adressé à compter du 1^{er} janvier 2014.

1. Contrôle des déficits antérieurs reportables

110

Il est rappelé que l'administration est fondée à remettre en cause le déficit d'un exercice atteint par la prescription lorsque ce déficit, reporté sur les années suivantes, a influencé les résultats d'exercices non prescrits.

Elle peut, en outre, vérifier les exercices qui suivent l'exercice déficitaire, même bénéficiaires et couverts par la prescription, dès lors que le déficit résiduel considéré par l'entreprise comme un élément de la détermination du bénéfice imposable de l'exercice vérifié et non prescrit, est le résultat de la différence entre le déficit initial et d'éventuels résultats bénéficiaires réalisés dans l'intervalle et qui ne l'ont pas totalement absorbé (BOI-CF-PGR-10-20 au I-D-1 § 190).

120

En cas d'exercices déficitaires antérieurs au premier exercice clos visé par l'avis de vérification, un fichier des écritures comptables doit être produit, en application des dispositions combinées de l'article L. 47 A du LPF et de l'article L. 102 B du LPF, dès lors que :

- le contribuable vérifié tenait sa comptabilité au moyen de systèmes informatisés au titre des exercices concernés ;
- la comptabilité dématérialisée est conservée sous cette même forme à la date de la vérification.

Ces deux conditions sont cumulatives.

S'agissant du format applicable à ces fichiers des écritures comptables, il convient de se reporter au [BOI-CF-IOR-60-40-20](#).

2. Extension de la période de contrôle après la clôture du dernier exercice

130

Lorsque l'avis de vérification prévoit que la période vérifiée est étendue en matière d'un impôt ou d'une taxe autre que l'impôt sur le bénéfice et dont la date légale de dépôt est expirée, le contribuable a l'obligation de présenter ses documents comptables obligatoires relatifs à cette période sous forme dématérialisée, quand bien même l'exercice n'est pas clos.

Exemple : Un avis de vérification adressé en juillet de l'année N+1, vise les exercices clos les 31 décembre N, N-1 et N-2. La période vérifiée est étendue jusqu'au 31 mai N+1 en matière de TVA. Le contribuable doit remettre à l'administration un fichier des écritures comptables correspondant aux exercices clos les 31 décembre N, 31 décembre N-1 et 31 décembre N-2 mais également à la période comptable du 1^{er} janvier N+1 au 31 mai N+1.

II. Modalités de mise en œuvre de la procédure de remise de la copie des fichiers des écritures comptables

A. Modalités de remise de la copie des fichiers

1. Format de la copie des fichiers

140

La copie des fichiers des écritures comptables remise à l'administration doit répondre aux normes prévues à l'[article A. 47 A-1 du LPF](#).

L'[arrêté du 29 juillet 2013](#) a modifié les dispositions de l'article A. 47 A-1 du LPF et a défini un "format standard" aux VI à XIV de cet article.

Ces normes du "format standard" définissent les types de fichier, mentions, enregistrements et codages des informations. Elles sont obligatoires à compter de l'exercice clos en 2013. Ces normes sont facultatives pour les exercices antérieurs à l'exercice clos en 2013.

Si le contribuable n'applique pas les normes du "format standard" aux exercices antérieurs à l'exercice clos en 2013, les normes applicables avant l'adoption de la [loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012](#), reprises aux I à V de l'article A. 47 A-1 du LPF, doivent être respectées par les fichiers afférents à ces exercices.

2. Support de remise de la copie des fichiers

150

La copie des fichiers est remise selon les modalités définies en accord avec le vérificateur.

Tous les supports sont envisageables, qu'ils soient physiques ou électroniques (CD, DVD, clé USB, disque dur externe, serveur sécurisé de la DGFIP, etc.).

160

Quelle que soit la modalité de remise des fichiers, ces derniers devront être conformes aux normes fixées par l'[article A. 47 A-1 du LPF](#).

B. Moment de la remise de la copie des fichiers

170

Conformément au I de l'article L. 47 A du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, les copies des fichiers des écritures comptables doivent être remises à l'administration lors de la première intervention sur place.

Toutefois, pour les contrôles engagés au cours de l'année 2014, les copies des fichiers des écritures comptables pourront être remises au plus tard lors de la deuxième intervention sur place.

Dès la réception de l'avis de vérification, le contribuable est informé du fait que la présentation de sa comptabilité dématérialisée doit être réalisée sous cette forme.

C. Formalisation de la remise de la copie des fichiers des écritures comptables

180

La remise ou l'absence de remise de la copie des fichiers ainsi que la remise de copies de fichiers non conformes aux normes prévues à l'article A. 47 A-1 du LPF sont formalisées par écrit sur un document remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable.

D. Opérations simples que peut réaliser l'administration

190

Le vérificateur peut, sans formalisme et sans recourir au dispositif prévu au II de l'article L. 47 A du LPF, effectuer sur les fichiers des écritures comptables des opérations simples, à savoir des tris, classements ainsi que tous calculs (somme, multiplication, etc.) qui lui permettent de s'assurer de la concordance des documents comptables avec les déclarations fiscales déposées par le contribuable (LPF, art. L. 47 A, I).

E. Délai sur place : suspension du délai de trois mois

1. Portée de la mesure

200

L'article L. 52 du LPF limite les opérations de contrôle sur place à une période ne pouvant excéder trois mois pour :

- les entreprises industrielles et commerciales ou les contribuables se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes n'excède pas les limites prévues au I de l'article 302 septies A du CGI ;
- les contribuables se livrant à une activité agricole lorsque le montant n'excède pas la limite prévue au b du II de l'article 69 du CGI.

210

Pour les contrôles pour lesquels un avis de vérification est adressé à compter du 1^{er} janvier 2014, en cas de mise en œuvre du I de l'article L. 47 A du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 et conformément au premier alinéa du III de l'article L. 52 du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510, le délai de trois mois prévu au I de ce même article, est suspendu jusqu'à la remise de la copie des fichiers des écritures comptables conformes aux normes définies par l'article A. 47 A-1 du LPF.

Cette mesure vise à neutraliser le délai parfois nécessaire aux entreprises à la remise d'une copie des fichiers des écritures comptables conformes aux normes prévues par l'article A. 47 A-1 du LPF. Elle

permet à l'administration de bénéficier de la durée de trois mois effective pour réaliser la vérification sur place des entreprises visées au I de l'article L. 52 du LPF.

2. Modalités de calcul du délai de prorogation

220

Le délai de trois mois prévu par l'article L. 52 du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 a pour point de départ le jour de la première intervention sur place de l'agent vérificateur tel qu'il est, en principe, indiqué sur l'avis de vérification adressé au contribuable.

Lors de la mise en œuvre du I de l'article L. 47 A du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510, le délai de trois mois est suspendu jusqu'à la remise effective des fichiers des écritures comptables, ces derniers devant être conformes aux normes définies par l'article A. 47 A-1 du LPF.

Ainsi, le délai de trois mois ne commence à courir qu'à la date du jour de la remise effective des fichiers conformes. La date de remise est formalisée sur un imprimé remis par le vérificateur et contresigné par le contribuable.

230

La remise effective des fichiers des écritures comptables correspond à la remise des fichiers relatifs à l'ensemble des exercices vérifiés. Ainsi, le délai de trois mois ne commence à courir que lorsque l'ensemble des fichiers des écritures comptables relatifs aux exercices vérifiés ont été remis et sont conformes.

Exemple 1 : Un avis de vérification est adressé à une entreprise et fixe la première intervention le 24 janvier N. La durée de trois mois expire en principe le 23 avril N.

En application du I de l'article L. 47 A du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, le contribuable remet la copie des fichiers des écritures comptables conformes à l'agent vérificateur le 30 janvier N, date à laquelle le délai de trois mois commence à courir. La durée de trois mois expire le 29 avril N.

Exemple 2 : Un avis de vérification est adressé à une entreprise et fixe la première intervention le 25 mars N. Il vise les exercices clos en N-2 et N-3. La durée de trois mois expire en principe le 24 juin N.

Le contribuable remet la copie des fichiers des écritures comptables relatifs à l'exercice clos en N-2 le 1^{er} avril N et ceux relatifs aux exercices clos en N-3 le 8 avril N. Tous les fichiers remis sont conformes aux normes prévues à l'article A. 47 A-1 du LPF. La durée de trois mois expire le 7 juillet N.

240

Lorsque les copies des fichiers des écritures comptables ne sont pas remises ou lorsque les copies des fichiers remises ne sont pas conformes aux normes prévues à l'article A. 47 A-1 du LPF, le délai de trois mois prévu au I de l'article L. 52 du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ne s'applique pas.

Dès lors que la copie des fichiers des écritures comptables n'est pas remise ou qu'elle est remise mais non conforme, le délai de trois mois ne peut en effet commencer à courir.

Par ailleurs, l'absence de remise de la copie d'un fichier des écritures comptables ou la remise d'un fichier des écritures comptables non conforme pour un seul des exercices visés par l'avis de vérification entraîne la non application du délai de trois mois.

Exemple : Un avis de vérification visant les exercices clos en N, N-1 et N-2 est adressé au contribuable en juillet N+1. Ce contribuable est susceptible de bénéficier du délai de trois mois prévu à l'article L. 52 du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510.

La comptabilité étant tenue au moyen d'un système informatisé, il remet, lors de la première intervention sur place, le fichier des écritures comptables relatif aux exercices clos en N et N-1. Il ne remet pas le fichier correspondant à l'exercice N-2.

Le délai de trois mois ne s'applique pas.

F. Destruction des copies transmises

250

Pour les contrôles engagés par l'envoi d'un avis de vérification avant le 1^{er} janvier 2014, l'administration doit restituer au contribuable, avant la mise en recouvrement ou après l'envoi d'un avis d'absence de rectification, les copies des fichiers transmis et n'en conserver aucun double.

La restitution des copies de fichiers s'effectue :

- soit par renvoi de ces dernières par courrier recommandé avec accusé de réception ;
- soit par leur remise par le vérificateur au contribuable, accompagnée d'un document contre-signé par ce dernier.

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

260

Pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé à compter du 1^{er} janvier 2014, l'administration procède à la destruction des copies des fichiers des écritures comptables avant la mise en recouvrement ou après l'envoi d'un avis d'absence de rectification.

III. Sanction du non-respect des dispositions du I de l'article L. 47 A du LPF

A. Amende prévue à l'article 1729 D du CGI

1. Présentation générale

270

Selon l'article 1729 D du CGI, le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du LPF, dans sa rédaction issue de la [décision du Conseil constitutionnel n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 relative à la loi de finances pour 2014](#) :ECLI:FR:CC:2013:2013.685.DC, est passible d'une amende égale à 1 500 euros.

275

L'article 23 de la loi n° 2014-891 du 8 août 2014 de finances rectificative pour 2014 a modifié la sanction prévue à l'article 1729 D du CGI.

Désormais, l'amende est égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, à 10 % des droits mis à la charge du contribuable.

Par conséquent, pour calculer la sanction applicable, il faut distinguer deux cas de figure :

- si aucune rectification n'a été apportée : le montant de l'amende est fixé à 5 000 € ;
- si une rectification a été apportée : l'amende applicable est d'un montant égal à 5 000 € ou à 10 % des droits mis à la charge du contribuable si ce montant est supérieur à 5 000 €.

Les nouvelles dispositions de l'article 1729 D du CGI s'appliquent aux contrôles dont les avis de vérification sont adressés à compter du 10 août 2014.

280

Cette amende sanctionne le défaut de présentation de la comptabilité sous forme informatique mais également la remise de fichiers des écritures comptables non-conformes aux dispositions de l'[article A. 47 A-1 du LPF](#). Elle s'applique dès lors que le manquement à cette obligation est constaté par l'administration.

2. Modalités de mise en œuvre de l'amende

290

L'amende est applicable pour chaque exercice pour lequel la copie du fichier des écritures comptables n'est pas remise au vérificateur ou pour chaque exercice pour lequel le fichier remis n'est pas conforme aux normes prévues à l'[article A. 47 A-1 du LPF](#).

Exemple : Un avis de vérification de comptabilité visant les exercices clos en N-1, N-2 et N-3 est adressé le 1^{er} juillet N. Le fichier des écritures comptables relatif à l'exercice clos en N-3 n'est pas remis au vérificateur. Par ailleurs, le fichier des écritures comptables relatif à l'exercice clos en N-1 n'est pas conforme aux dispositions de l'article A. 47 A-1 du LPF. L'amende s'applique aux exercices clos en N-3 (en raison de l'absence de remise du fichier des écritures comptables) et N-1 (en raison de la non-conformité du fichier des écritures comptables).

B. Procédure d'évaluation d'office

300

Pour les contrôles pour lesquels un avis de vérification est adressé à compter du 1^{er} janvier 2014, le deuxième alinéa de l'[article L. 74 du LPF](#) prévoit, lorsque le contribuable ne respecte pas l'obligation prévue au I de l'[article L. 47 A du LPF](#), dans sa rédaction issue de l'[article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012](#) de représentation de la comptabilité par la remise des fichiers des écritures comptables, que les bases d'imposition sont évaluées d'office.