



Par Frédéric Agez,
avocat,
CMS Francis Lefebvre

Le fichier des écritures comptables 10 ans après...

Presque 10 ans après la publication des deux Bofip¹ venant commenter l'obligation de présentation de la comptabilité sous la forme d'un fichier des écritures comptables (ci-après FEC) et des normes auxquelles il doit répondre, retour d'expérience.

1. Rappel des principales obligations

Sont tenues de remettre un FEC (par exercice) au début des opérations de contrôle fiscal, ou dans les 15 jours qui suivent l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité, les entreprises (personnes physiques ou morales) qui font l'objet d'une vérification de comptabilité et qui :

- tiennent leur comptabilité au moyen de système informatisés ;
- et sont soumises par le CGI à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables.

Seules certaines SCI ainsi que les autoentrepreneurs, échappent à l'obligation de présenter un FEC.

Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2014 et à de rares exceptions, un FEC doit être présenté pour chaque exercice vérifié.

Pour respecter cette obligation, la difficulté consiste à « intégrer » les données de systèmes comptables différents dans un format de fichier structuré unique, voire, pour certaines entreprises, d'y inclure certaines données obligatoires supplémentaires relatives aux encaissements.

Le format du fichier, les types et format des données contenus dans celui-ci, sont définis dans la partie réglementaire du LPF², ces normes sont strictes et contraignantes techniquement.

Des données qui n'existent pas de façon native dans les systèmes comptables sont aussi exigées. Tel est le cas des écritures de reprise des soldes de l'exercice antérieur (écritures d'à-nouveaux)³.

Enfin, la comptabilité doit être tenue selon les normes et plan

comptable français (sont donc exclus les plans de comptes aux normes IFRS, US GAAP des filiales de groupes étrangers).

Le défaut de présentation ou l'absence de conformité du FEC aux normes réglementaires est passible d'une amende de 5 000 € en l'absence de rehaussement ou, en cas de rectification, et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits / rappels mis à la charge de l'entreprise⁴.

2. Retour d'expérience et florilège des points de fragilité récurrents

Si la plupart des entreprises savent générer un FEC, des problèmes subsistent toutefois, souvent liés au système comptable utilisé, voire au système d'exploitation (OS) à partir duquel le FEC est généré.

Rappelons que le FEC doit être non seulement conforme dans sa structure et contenir le détail des écritures telles qu'enregistrées dans la comptabilité native selon les normes prévues par le Bofip mais qu'il doit aussi ne pas pouvoir être modifié.

Voici quelques exemples d'anomalies rencontrées.

Des problèmes d'ordre technique pouvant :

- interrompre la génération du FEC. Selon le cas, celui-ci est produit mais l'alimentation des lignes d'écritures s'est interrompue lors de la survenance d'un bogue informatique. Ainsi, si le FEC peut apparaître conforme (dans sa structure), il s'avère toutefois incomplet, les écritures de clôture (par exemple) sont absentes ;
- générer une mauvaise interprétation de certains caractères

issus de systèmes anglo-saxons qui sont interprétés par les SI européens comme des retours chariots ou retours à la ligne et générer à tort des décalages de données et de facto des lignes incomplètes ;

– générer des champs supplémentaires et donc de facto des décalages de données par l'utilisation de caractères dans les libellés d'écritures qui sont déjà utilisés comme séparateur de champ (caractère permettant de séparer les données).

Dans ces deux derniers cas, le FEC est considéré comme non conforme par l'outil de l'administration (ALTO 2), 18 champs étant attendus par ligne d'écriture et ce, pour toutes les lignes du fichier.

Des anomalies propres à certaines données du FEC et à leur cohérence pour l'une des raisons suivantes :

– l'absence des écritures d'a-nouveaux (encore constatées dans certains systèmes comptables américains) rendant le FEC non conforme ;

– l'utilisation de plans de comptes aux normes IFRS ou US-GAAP, par certaines filiales de groupes étrangers sans conversion aux normes PCG des écritures (au fur et à mesure de leur génération). A cet égard, il est rappelé que seul est autorisé : « Le numéro de compte, dont les trois premiers caractères doivent correspondre à des chiffres respectant les normes du plan comptable français »⁵ ;

– l'absence de clôture et de verrouillage informatique de l'exercice du fait du caractère permissif de certains logiciels comptables, ce qui a pour incidence de pouvoir modifier les écritures a posteriori bien après leur enregistrement ;

– l'utilisation d'une numérotation des écritures (par code journal, par période mensuelle, puis par un numéro séquentiel) non conforme au regard des précisions apportées par le Bofip selon lesquelles la numérotation des écritures peut être unique sur l'ensemble du fichier ou être propre à chaque journal ;

– la présence dans le FEC d'écritures qui ne contiennent pas de contrepartie (écritures dites « mono-lignes ») en violation des règles comptables⁶. Conjuguée avec d'autres manquements d'ordre comptable, cette anomalie peut conduire au rejet de la comptabilité ;

– la présence de deux, voire plusieurs dates d'écritures distinctes associées à la même écriture ;

– la présence d'une date de validation (qui confère un caractère définitif et intangible à l'écriture) antérieure à celle de l'écriture voire antérieure au début de l'exercice, ou encore des dates de validation d'écritures postérieures à la date de souscription des déclarations de résultat.

Ces deux dernières anomalies peuvent conduire l'administration à suspecter l'utilisation d'un logiciel permettant de modifier les écritures après leur enregistrement définitif.

Cette liste non exhaustive n'a pas d'autre vocation que d'attirer l'attention des entreprises sur la vigilance dont il convient de faire preuve dans la constitution du FEC.

3. Attention à la différence entre manquements liés aux obligations du FEC et anomalies comptables !

L'absence de conformité du FEC au regard des normes réglementaires⁷ peut entraîner l'application de l'amende de 10 %

des droits mis à la charge de l'entreprise avec un minimum de 5 000 €.

Par ailleurs, la qualification d'une comptabilité non sincère et non probante peut conduire à son rejet, contribuer à la motivation de pénalités et entraîner l'évaluation d'office des bases imposables.

Toutefois, ce n'est pas parce qu'un manquement comptable est constaté, voire que la comptabilité soit rejetée, que le FEC est pour autant non conforme (dans sa structure).

Ainsi, l'amende précitée pour non-conformité du FEC n'a pas à vocation à s'appliquer en guise de « sanction » palliative à un manquement comptable. Or, l'application de cette amende à mauvais escient a souvent été rencontrée lors du suivi de certains clients lors de leur contrôle fiscal.

Reprenons l'exemple des écritures qui ne comportent pas de contrepartie, si le Bofip précise que « la numérotation porte sur l'écriture comptable, en partie double », il n'est toutefois pas précisé qu'elles doivent être équilibrées, même si ce principe comptable est obligatoire.

Force est de constater qu'il existe des systèmes comptables qui permettent d'enregistrer une écriture déséquilibrée.

Or, si la présence d'écritures déséquilibrées constitue une anomalie comptable susceptible de contribuer à la motivation d'un rejet de comptabilité, elle n'est pas de nature, à elle seule, à permettre l'application de l'amende pour non-conformité du FEC. De même, certaines pratiques comptables comme le recours à des valeurs considérées comme « génériques » (par exemple une valeur correspondant à un numéro séquentiel attribué par le système comptable dans le champ se rapportant à la référence à la pièce justificative) sont de nature à faire obstacle à l'établissement d'un lien entre une écriture et une pièce justificative et, partant, à rendre difficile l'établissement d'un chemin de révision.

Rappelons que ce champ est utile au service vérificateur pour effectuer un chemin de révision, mais que le Bofip permet l'ajout de valeurs tenant lieu de pièce justificative, directement par le système comptable selon une numérotation spécifique (souvent rencontré pour les journaux d'achats par exemple).

Toutefois, ces valeurs ne constituent pas pour autant une anomalie du FEC susceptible de justifier l'application de l'amende spécifique.

Ces exemples montrent la nécessité non seulement de s'assurer de la qualité du FEC mais aussi de s'assurer, en cas de critiques portées par l'administration au FEC présenté lors d'un contrôle, d'examiner si les griefs formulés sont bien de nature à justifier l'amende prévue par la loi. ■

1. BOI-CF-IOR-60-40-10 et BOI-CF-IOR-60-40-20 du 13/12/2013.

2. Article A 47 A-1 du LPF.

3. Point 1 du paragraphe VII de l'article A 47 A-1 du LPF.

4. Article 1729 D du Code général des impôts.

5. Point 1° du paragraphe VII de l'article A 47 A-1 du LPF.

6. Article 921-1 du PCG.

7. Article A 47 A-1 du LPF.