



# LE FEC

Évolutions et questions d'actualité

**74<sup>e</sup> CONGRÈS**  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

1

## Les intervenants

**74<sup>e</sup> CONGRÈS**  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES



### Evelyne Boyer

Direction Nationale des Techniques  
Comptables KPMG



### Marc Lamort de Gail

Expert-comptable  
Président du GIE INCIVO



2

Le FEC

2

## Objectifs

Faire le point sur :

- Les récents arrêts du Conseil d'Etat
- Les dernières évolutions de la doctrine fiscale en matière de FEC et de contrôle fiscal informatisé
- Les réponses de la DGFIP aux questions du Conseil supérieur

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

3

Le FEC

3

## Les évolutions de la doctrine administrative

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

4

Le FEC

4

## Définition de la comptabilité informatisée

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

Rappel : seuls les contribuables qui tiennent leur comptabilité sur système informatisé sont tenus de la présenter sous forme de FEC

- Articles L 13 et L 47 A du LPF :  
« Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés »

5

Définition pratique de la comptabilité informatisée ?

Le FEC

5

## Qu'est-ce qu'un système informatisé ?

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

Selon la doctrine fiscale, c'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 ».

6

Cf. BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40, § 170, 20 juillet 2018

Le FEC

6

## Précisions de la DGFIP

L'utilisation d'un logiciel de bureautique (tableur, traitement de texte) pour tenir la comptabilité suffit à la qualification de système informatisé

➤ ce qui oblige dès lors à respecter les règles de tenue de la comptabilité informatisée (BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40, § 30, 20 juillet 2018)

➤ ce qui fait entrer l'ensemble du « système informatisé » dans le champ du contrôle fiscal informatisé, s'il participe directement ou indirectement à la justification d'une écriture comptable (LPF, art. 13)

- Peu importe que le logiciel qui permet de tenir la comptabilité ne soit pas interfacé avec le reste du système d'information (voir par exemple CE 10-3-2017 n° 393050, SA Avis Financement Véhicules)

Il est impossible de respecter les règles de tenue (irréversibilité des écritures) avec un logiciel de bureautique

Le FEC

7

7

## Fonction comptable versus fonction de caisse

Un système de caisse peut aussi comporter des fonctions comptables :

En 2018, le Conseil d'État a fait évoluer sa jurisprudence : doivent être regardés comme des systèmes informatisés de tenue de comptabilité, les logiciels de comptabilité sur lesquels sont reportées les recettes journalières, ainsi que les caisses ou équipements de nature comparable, dotés de logiciels informatiques participant, même indirectement, à la centralisation des recettes journalières, dès lors qu'ils concourent effectivement à l'établissement de la comptabilité. Est sans incidence à cet égard la circonstance que les données ne soient pas transmises de manière informatique au logiciel de comptabilité. (CE, 4 mai 2018, N°410950)

Le FEC

8

8

## Contenu du FEC

Écritures détaillées : tolérance pour les contribuables imposés à l'IR (si micro-BIC et micro-BNC)

➤ Le FEC peut ne comporter que des récapitulatifs mensuels des totaux des opérations au lieu d'écritures détaillées

- Si tenue d'un état récapitulatif de leurs recettes sur un registre papier ou un tableur par un tiers
- À condition de pouvoir justifier des déclarations fiscales en présentant le détail des recettes (sous forme papier ou tableur) ainsi que les pièces justificatives correspondantes (par exemple, les rouleaux de caisse enregistreuse).

9

Le FEC

9

## Contenu du FEC

Le FEC peut comprendre des écritures correspondant aux recettes journalières globalisées

➤ L'inscription globale en fin de journée des recettes correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers est possible en application du 3<sup>e</sup> du I de l'article 286 du code général des impôts (CGI) lorsque leur montant unitaire n'exécède pas 76 € à condition qu'elles aient fait l'objet d'un paiement en espèces au comptant, et que les justificatifs du détail soient conservés.

➤ Cette disposition ne dispense pas les intéressés de produire les pièces détaillées de nature à justifier du montant desdites recettes (CE, arrêt du 29 avril 1964 n° 59318 RO, p 83).

10

Le FEC

10

## Contenu du FEC

### Tenue de comptabilité par un tiers : obligation de fournir les écritures détaillées

- Lorsqu'un contribuable, quel que soit son régime d'imposition, enregistre, pour partie, ses écritures comptables dans un logiciel comptable et transfère ses données à un tiers pour que ce dernier tienne sa comptabilité de manière dématérialisée, le fichier des écritures comptables doit comprendre le détail des écritures comptables hors écritures de centralisation

11

Le FEC

11

## Contenu du FEC

### Confirmation de la position de la DGFIP sur la date de comptabilisation

- celle de saisie si l'événement et son enregistrement ont lieu le même jour
  - si décalage entre les deux : retenir la date de l'événement comptable
  - sinon, celle de la pièce justificative
  - ... ou encore date du dernier jour du mois, en cas de centralisation mensuelle
- si le logiciel ne dispose pas d'un mode brouillard, alors date de comptabilisation = celle de validation de l'écriture

12

Le FEC

12

## Respect impératif des règles du PCG

### Rejet des comptabilités en normes étrangères

➤ Exercices ouverts en 2015 et suivants : plus de possibilité de transcodage a posteriori, même ligne à ligne, depuis une comptabilité étrangère

- utilisation obligatoire du PCG ou d'un plan sectoriel
- libellés d'écriture en français

13

Le FEC

13

## Sanctions

### Remise des FEC en principe au début du contrôle

➤ «Les copies des fichiers des écritures comptables doivent être remises à l'administration lors de la première intervention sur place» (BOI-CF-IOR-60-40-10-20170607 § 170)

➤ Le délai de trois mois (limitation de la durée du contrôle fiscal sur place pour les entreprises au RSI – LPF art.52, 1<sup>o</sup>) ne court qu'à compter de la remise de la copie des FEC conformes (aux normes de l'article A. 47 A-1 du LPF)

14

### Destruction du FEC

➤ L'ensemble des fichiers des écritures comptables remis dans le cadre de ces contrôles sont détruits, quelle que soit la date de clôture des exercices contrôlés.

→ Pensez à conserver les FEC remis pour le cas où un contentieux surviendrait ultérieurement

Le FEC

14

## Sanctions

### Cas des FEC des exercices en cours

► Confirmation que l'amende (CGI, art. 1729 D) de 5000 € \* peut aussi s'appliquer en cas de remise d'un FEC non conforme ou d'absence de présentation du fichier pour chacun des exercices concernés

\*ou majoration de 10 % des droits mis à la charge si le montant de la rectification est supérieur

15

Le FEC

15



## Pièces et écritures récapitulatives écritures de caisse

16

Le FEC

16

## Qu'est-ce qu'une pièce récapitulative ?

74<sup>e</sup> CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

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 (C.Com, Art. R. 123-174)

Un document récapitulatif hebdomadaire ou décadaire n'est pas possible

17

Le FEC

17

## Dans quel cas on peut faire une écriture récapitulative ?

74<sup>e</sup> CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

Le PCG offre la possibilité de récapitulation mensuelle : "Les mouvements affectant le patrimoine de l'entité sont enregistrés sur le livre-journal : [...] 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." (art. 921-2)

18

Théoriquement, on pourrait avoir une pièce récapitulative quotidienne et une écriture mensuelle récapitulant les opérations de chaque journée...

Toutefois, l'administration ne semble vouloir laisser cette possibilité qu'aux "seuls contribuables imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des micro-bénéfices industriels et commerciaux et micro-bénéfices non-commerciaux". L'instruction n'évoque d'ailleurs que les recettes (BOI-CF-IOR-60-40-20-20170607 § 63)

Le FEC

18

## Dans quel cas on peut faire une pièce ou une écriture récapitulative ?

74<sup>e</sup> CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

La doctrine fiscale sur les obligations comptables des entreprises soumises au réel n'évoque que la possibilité de la pièce récapitulative quotidienne, mais n'aborde jamais la comptabilisation mensuelle "des totaux des opérations" (PCG art. 921-2)

19

Le FEC

19

## Et pour le FEC ?

74<sup>e</sup> CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

Principe : le FEC comprend toutes les écritures de la comptabilité générale

► « les écritures de centralisation doivent être écartées au bénéfice du détail ligne à ligne de chaque opération comptable enregistrée dans les différents journaux du système informatisé. » (BOI-CF-IOR-60-40-20-20170607 § 60)

20

Le FEC

20

## Et pour le FEC ?

### Écritures globalisées

- « l'inscription globale en fin de journée des recettes correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers est possible en application du 3° du I de l'article 286 du code général des impôts (CGI) lorsque leur montant unitaire n'excède pas 76 €. A condition qu'elles aient fait l'objet d'un paiement en espèces au comptant, et que les justificatifs du détail soient conservés.
- Le fichier des écritures comptables peut donc comprendre des écritures correspondant aux recettes journalières globalisées »
- BOI-CF-IOR-60-40-20-20170607 § 63

21

Le FEC

21

## Et pour le FEC ?

### Cas des logiciels « métiers »

- « Si le détail de certaines écritures comptables est contenu dans des applications métiers de l'entreprise et non dans des modules annexes au module de comptabilité générale, les écritures agrégées issues de ces applications sont acceptées (par exemple : montant agrégé des cotisations d'assurance émises, mouvements de consommation sur stock, etc.) ». BOI-CF-IOR-60-40-20-20170607 § 63

22

Le FEC

22

## Comment enregistrer en comptabilité les recettes de la caisse informatisée?

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

La DGFIP assimile officiellement les systèmes de caisse

➤ à un « logiciel métier »

- Pas de nécessité de faire figurer chaque opération dans la comptabilité, y compris dans le FEC
- Une écriture agrégée reprenant le Z de caisse peut suffire
  - Mensuelle ou quotidienne
  - Regroupant les transactions par taux de TVA et catégorie d'opération
    - > Subdivision des comptes qui définit à la fois la nature du produit et le taux de TVA
      - Exemple : 7071 Ventes de marchandise au taux réduit / 7072 ventes de marchandises au taux normal

23

**« à la condition de conserver tous les documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour, opération par opération » (PCG, art. 921-3)**

Le FEC

23

## Nécessité de justifier chaque opération de caisse

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

La faculté de comptabiliser globalement les recettes quotidiennes ne dispense pas le contribuable de conserver à l'appui de sa comptabilité les justificatifs nécessaires) (CE 1er mars 1978, n°2694 et BOI-BIC-DECLA -30-10-20-50 § 1 et 20

24

Le FEC

24

## Nécessité de justifier chaque opération de caisse

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

Depuis 1960, en l'absence de présentation des pièces justificatives de recettes que constituent les tickets de caisse, la comptabilité d'une entreprise est regardée par le juge de l'impôt comme dépourvue de valeur probante

➤ exemple récent : Le Lagon bleu, CE n°470950, 4 mai 2018, 8ème - 3ème chambres réunies, recueil Lebon

25

A défaut risque de rejet de comptabilité pour défaut de valeur probante  
→ Taxation d'office et majoration des droits

Le FEC

25

## L'archivage en vue du contrôle

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

Dans le cas des logiciels ou systèmes de caisse, les données de caisse constituent les seules pièces justificatives des opérations

Ces données doivent être conservées par le contribuable pendant 6 ans à compter de la date de la dernière opération de l'exercice (LPF, art. 102 B)

➤ en pratique, les certificateurs recommandent une durée d'archivage de 7 ans pour tenir compte des opérations du premier jour de l'exercice

26

L'archivage des données de caisse a été institué  
« en vue du contrôle de l'administration fiscale » (CGI, art. 286, I-3°bis)

Le FEC

26

## L'archivage en vue du contrôle

« Un assujetti qui ne conserve que les Z ne respecte pas les obligations de conservation prévues à l'article L. 102 B du LPF. 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 » (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 § 180)

► le contribuable a alors un délai de 15 jours pour les fournir dans le cadre du contrôle informatisé (LPF 47 A-II)

27

Le FEC

27

## L'utilisation des données archivées par le vérificateur

Le vérificateur requerra la production des données de caisse à l'occasion d'une demande de traitement informatisé (LPF, art. 47 A-II)

Les données de caisse contiennent des données récapitulatives (quotidiennes, mensuelles et annuelles) du chiffre d'affaire, qui lui permettront de s'assurer de la cohérence entre les recettes des périodes contrôlées et les écritures comptables récapitulatives reprenant les Z de caisse

28

Le FEC

28



## Le point sur la question des écritures d'OD

Cas de la mission de révision

Le FEC

29

29

## Rappel : la validation des écritures

L'irréversibilité des écritures constitue pour la DGFIP le fondement d'une comptabilité régulière et probante

- Le respect des principes de tenue des comptabilités manuelles ou informatisées constitue « la condition nécessaire du caractère régulier, sincère et probant des comptabilités informatisées » (BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213 § 40)
- « La principale qualité que doit revêtir une comptabilité est donc son caractère probant » BOI-BIC-DECLA-30-10-20-20120912. Les livres comptables, la documentation comptable et les pièces justificatives, doivent respecter ces principes, qui ont leur traduction dans le FEC
- Code de commerce et PCG 2014 : l'adaptation des règles de tenue de la comptabilité à l'environnement informatique existe depuis le PCG 1982 et a été constamment reprise à l'identique dans les différentes versions
- Pour la DGFIP : **une déclaration fiscale est fondée sur une comptabilité probante... donc uniquement des écritures validées**
- Les entreprises « doivent valider leurs écritures au moment du dépôt de leurs déclarations de TVA (mensuelle ou trimestrielle), puisqu'elles disposent de tous les éléments » (Réponse du service du contrôle fiscal datée du 20 décembre 2017 aux observations du Conseil supérieur

Le FEC

30

30

## La validation des écritures

### La validation rend définitive l'écriture comptable

- PCG, art. 921-3: Le caractère définitif des enregistrements du livre-journal et du livre d'inventaire est assuré... pour les comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, par une procédure de validation, qui interdit toute modification ou suppression de l'enregistrement
- La validation fige pour chaque enregistrement le contenu, l'origine, et l'imputation de chaque donnée, la référence à la pièce justificative qui l'appuie ( PCG, art. 922-1). Seul le lettrage reste modifiable
- BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213 § 110 & § 120
  - principe d'irréversibilité de l'enregistrement des écritures comptables → pas de suppression ou de modification d'une écriture : une comptabilité établie à l'aide d'un logiciel permettant de modifier à posteriori, malgré la validation, les écritures initiales n'a aucun caractère probant (CAA Marseille 13 avril 2012, n° 09MA01619)
- Le brouillard n'est qu'un projet d'écriture : tout élément de l'écriture comptable reste modifiable (BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-20131213 § 90).

31

Le FEC

31

## La validation des écritures

### Cas des systèmes centralisateurs

- Centralisation mensuelle des enregistrements dans le livre-journal des totaux des opérations (écritures centralisatrices) figurant dans les journaux auxiliaires (écritures de détail) (cf. C. com. art. R. 123-176 ; PCG, art. Art. 912-2 et art. 921-2)
- Dérogation pour les commerçants placés sous le régime réel simplifié d'imposition (centralisation tous les 3 mois : C. com. art. R. 123-204)
- La centralisation suppose la validation des écritures (qui dit enregistrement définitif... dit validation, sans quoi pas d'écriture comptable probante)

32

Le FEC

32

## La validation des écritures

Tolérance obtenue par le Conseil supérieur auprès de la DGFIP

- Uniquement pour les missions de tenue et sous réserve que les CA3 soient établies intégralement à partir de la comptabilité
- Il est admis, sous conditions, que les écritures relatives à la période objet de la déclaration (de TVA) ne soient pas saisies ou validées au moment du dépôt de celle-ci
- Validation de toutes les écritures à l'expiration du délai de dépôt de la liasse fiscale sous réserve de ne pas dépasser certains seuils

33

Le FEC

33

## La validation des écritures

Tolérance de validation : les seuils

- Uniquement contribuables à l'IR dont les recettes sont inférieures à :
  - 1 500 000 € (ventes) et 600 000 € (prestations de services) dans la catégorie des BIC
  - 700 000 € dans la catégorie des BA
  - 600 000 € dans la catégorie des BNC
- Fournir avec le descriptif du FEC :
  - L'information sur les modalités de tenue (par un EC)
  - Les modes d'établissement des déclarations de TVA (calcul extra-comptable)
  - Transmission d'un rapprochement entre les déclarations de TVA et la comptabilité en même temps que le FEC

34

Le FEC

34

## La validation des écritures

Validation mensuelle (ou trimestrielle) obligatoire des écritures fondant la TVA (journaux de banque, caisse, vente, achats, écritures de TVA) pour

- Les contribuables à l'IS
- Les entreprises à l'IR qui déterminent la déclaration de TVA à partir de la comptabilité informatisée
- Les contribuables à l'IR dont les recettes dépassent les seuils
- Les contribuables qui tiennent eux-mêmes leur comptabilité (même si un EC exerce une mission de révision)

35

Le FEC

35

## La validation des écritures

Articulation avec la procédure de clôture (PCG, art. 921-4)

- RAPPEL : 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
  - pas plus de deux exercices ouverts en même temps dans le logiciel comptable
- 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

36

Le FEC

36

## La validation des écritures

74<sup>e</sup> CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

### Cas des dossiers de révision

- Le problème : le client n'a pas le temps d'enregistrer dans sa comptabilité, avant l'envoi de la liasse fiscale, les écritures d'OD que lui propose son expert-comptable

37

Risque de rejet des écritures validées postérieurement  
à l'envoi de la déclaration annuelle

Le FEC

37

## La validation des écritures

74<sup>e</sup> CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

### Proposition du Conseil supérieur :

- Enregistrement et validation des écritures d'OD dans le logiciel de production de l'expert-comptable AVANT l'envoi de la liasse fiscale annuelle
- Reprise de ces écritures par l'entreprise dans sa comptabilité des écritures d'OD de l'EC avant la clôture informatique de l'exercice concerné

38

Le FEC

38

## Problèmes des écritures de révision

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

### Réponse de la DGFIP au Conseil supérieur

- « La coexistence de deux dates de validation et de deux FEC pour une même écriture ne peut être admise. »
- « Dans la mesure où le contribuable est seul responsable de la tenue de sa comptabilité, [...] ce n'est en droit, que la date figurant dans le fichier remis par le contribuable qui peut faire foi. »

39

Le FEC

39

## Problèmes des écritures de révision

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

### Porte ouverte par la DGFIP

- « L'administration fiscale ne peut qu'encourager le développement de solutions techniques permettant d'intégrer dans le FEC du contribuable, une écriture d'OD validée par l'expert-comptable à une date différente de celle où le FEC est généré, qui soit sécurisée afin de lui donner date certaine. »
- « Cette solution technique pourrait utilement permettre de corriger certaines anomalies rencontrées par l'administration dans le cadre de l'exploitation des FEC, notamment la présence d'écritures centralisées »

40

Le FEC

40

## Solutions envisagées pour les écritures de révision

74<sup>e</sup> CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

Lors de la validation par l'expert-comptable, une empreinte informatique (« hash ») calculée à partir des données des lignes d'écriture N et N-1, est générée.

Cette empreinte est reportée dans un champ 19 sur chaque ligne d'écriture validée composant le FEC

➤ À l'étude par le Conseil supérieur, les éditeurs et la DGFIP

41

Le FEC

41



## Pour aller plus loin

74<sup>e</sup> CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

42

Le FEC

42

## Outils

### › Ressource documentaire

- Le fichier des écritures comptables et l'archivage des comptabilités informatisées
  - Rendez-vous sur le stand du CSOEC et sur [www.bibliordre.fr](http://www.bibliordre.fr)

### › Séminaire CFPC

- Comptabilités dématérialisées, FEC et PAF : organiser, sécuriser et satisfaire aux contrôles (19REC183)
  - Rendez-vous sur le stand du CFPC



74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

43

Le FEC

43



# Merci de votre attention et bonne suite de Congrès !



Merci de bien vouloir rendre les casques avant de quitter le Congrès.

74° CONGRÈS  
DE L'ORDRE  
DES EXPERTS-  
COMPTABLES

44

Le FEC

44