

DOSSIER | JAMAIS SANS MON EXPERT

CAHIER CENTRAL

# LA FACTURE ÉLECTRONIQUE



## SOMMAIRE

### I. NOTIONS DE FACTURATION ÉLECTRONIQUE ..... IV

#### A. Factures électroniques se présentant sous la forme d'un document de facturation

1. Factures électroniques nécessitant la formalisation d'une piste d'audit fiable
2. Factures électroniques ne nécessitant pas la formalisation d'une piste d'audit fiable

#### B. Factures électroniques se présentant sous la forme de données de facturation

#### C. Factures électroniques se présentant à la fois sous la forme d'un document et de données de facturation

### II. MODALITÉS DE CONTRÔLE DES FACTURES ÉLECTRONIQUES ..... X

#### A. Procédure générique de contrôle des comptabilités informatisées

1. L'obligation de présentation de la documentation du logiciel de facturation
2. L'obligation de présentation des données et des traitements informatiques
  - a. L'obligation de présentation des données élémentaires
  - b. L'obligation de présentation des traitements informatiques

#### B. Procédure spécifique de contrôle des factures électroniques

### III. ARCHIVAGE DES FACTURES ÉLECTRONIQUES ..... XV

#### A. Qu'est-ce que l'archivage ?

1. L'archivage n'est pas la sauvegarde
2. L'archivage n'est pas la simple conservation

#### B. Que faut-il archiver ?

1. L'archivage résultant de l'obligation générale de présentation
  - a. L'archivage des informations et données à visée fiscale
  - b. L'archivage des traitements
  - c. L'archivage de la documentation
2. L'archivage spécifique des factures et des documents associés
  - a. Cas du recours à la facture papier
  - b. Cas du recours à la facture électronique



## RÉMI GOUYET

Avocat associé E-Tax, société d'avocat

Membre de l'équipe pédagogique du M2 221 (Paris Dauphine)  
en charge des enseignements de dématérialisation fiscale.

Membre de l'IACF



## La loi de finances pour 2020 a rendu obligatoire le recours à un procédé de facturation électronique pour toute transaction initiée entre assujettis à la TVA.

Concrètement, il s'agit de manière échelonnée et en prenant possiblement en considération la taille et/ou le chiffre d'affaires, d'imposer aux entreprises de recourir à un mode de facturation électronique.

Ainsi, et pour les grandes entreprises, l'obligation de s'inscrire dans un procédé de facturation électronique a été fixée au 1<sup>er</sup> juillet 2024. Les entreprises de taille intermédiaire ainsi que les petites et moyennes entreprises bénéficieraient d'une période de mise en œuvre fixée respectivement au 1<sup>er</sup> janvier 2025 et 1<sup>er</sup> janvier 2025 (ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021).

Par ailleurs, et en sus de la transmission d'une facture électronique, le texte fiscal impose aux entreprises de transmettre à l'administration fiscale, selon des modalités techniques restant encore à définir, un certain nombre de données de facturation et de paiement afin de permettre à l'administration fiscale et à terme de disposer d'une version partiellement pré-remplie de l'imprimé CA3.

Les modalités précises de la mise en œuvre de ce qu'il convient de qualifier de « e-reporting » restant encore à définir, nous n'en traiterons pas au sein de cette contribution qui sera plus spécifiquement consacrée à l'obligation de recourir à un procédé de facturation électronique.

Les conditions techniques et juridiques semblent donc désormais réunies afin que les entreprises puissent adopter la facturation électronique et bénéficier ainsi d'une économie substantielle des coûts liés à leur traitement.

Nonobstant ce corpus légal bienveillant, la mise en œuvre d'un procédé de facturation électronique bouscule le plus souvent les réflexes innés des fiscalistes qui regardent parfois avec délicatesse, s'agissant des règles de facturation, la facturation électronique. Nécessitant une approche pluridisciplinaire et une expertise à la fois informatique et fiscale, le recours à la facturation électronique suppose, dans son approche, une connaissance sans faille des règles applicables.

Ainsi, après une présentation des nouvelles variantes de la facturation électronique et du régime juridique et fiscal y attachés (I), notre analyse nous permettra ensuite de mieux cerner les modalités de contrôle parfois atypiques attachés à la facturation électronique (II). Nous achèverons ensuite cette étude par la mise en perspective des modalités d'archivage des factures électroniques (III).

## I. NOTIONS DE FACTURATION ÉLECTRONIQUE

Le concept de facture électronique se doit, dans un premier temps, d'être précisément circonscrit ; il recouvre en effet deux acceptions distinctes nettement identifiées. En premier lieu, et il s'agit là d'une avancée importante en la matière, la notion s'entend des factures qui, se présentant notamment sous la forme d'un document de type WORD, PDF, HTML ou XML, ont vocation à être transmises par voie électronique intégrité (A). Dans un sens nettement plus restrictif, le législateur fiscal confère également la qualité de facture électronique aux factures se présentant sous une forme de données dématérialisées (B). Enfin, une dernière variante de facturation électronique pourra également être privilégiée par les entreprises demain, se présentant tout à la fois sous la forme d'un document et de données de facturation (C).

### A FACTURES ÉLECTRONIQUES SE PRÉSENTANT SOUS LA FORME D'UN DOCUMENT DE FACTURATION



Lorsqu'elles prennent la forme d'un document, les factures électroniques peuvent se décomposer en deux sous-catégories : celles qui nécessitent la mise en œuvre de la réforme relative à la piste d'audit fiable (1) et celles qui en sont purement et simplement exemptées (2).

#### ■ 1. Factures électroniques nécessitant la formalisation d'une piste d'audit fiable

La première variante de facturation électronique à laquelle les entreprises peuvent et pourront être confrontées demain, peut prendre la forme d'un document établi sous format électronique (le plus souvent un format PDF) accompagné d'une piste d'audit fiable.

Pour cette modalité de facturation électronique, seule la mise en œuvre de la réforme relative à la

piste d'audit fiable permettra de conférer au document électronique de facturation (un PDF le plus souvent) un caractère original permettant pleinement au destinataire de récupérer la TVA.

À la lecture des textes en vigueur en matière de piste d'audit fiable (BOI-TVA-DECLA-30-20-30-20 7 février 2018), ces obligations concernent à la fois les factures émises et reçues. Les entreprises devront ainsi notamment mais non exclusivement concentrer leurs efforts sur les flux de facturation fournisseurs qui, en cas d'irrespect de cette obligation, seront susceptibles d'engendrer une remise en cause de la TVA déductible.

Particulièrement peu lisible, le texte ayant introduit cette réforme impose, notamment, à l'ensemble des entreprises **trois séries d'obligations**, prenant la forme d'actions à réaliser aux fins de pleine et entière conformité.

L'idée, dans un premier temps, est de procéder à l'identification des différents flux de facturation, entrants et sortants, afin de pouvoir identifier, pour chacun des flux, l'ensemble des documents juridiques et commerciaux (contrats, devis, bons de commande, bons de livraison, bons de réception, etc.) qui précèdent et justifient le flux de facturation.

Afin de fiabiliser pleinement la piste d'audit du flux de facturation, il conviendra de procéder à l'identification s'agissant des documents juridiques attestant du règlement, tel l'avis de virement et le relevé bancaire, lesquels permettront de boucler le flux.

L'établissement d'une cartographie par famille de flux est à privilégier afin d'offrir la possibilité à l'administration de disposer d'une parfaite visibilité sur la nature des flux de facturation de l'entreprise et surtout sur la nature et la qualité des documents commerciaux justifiant la facture émise ou reçue.



Dans un second temps et une fois le travail de recensement effectué, il conviendra également, afin de se conformer aux textes en vigueur, de procéder à l'archivage des documents juridiques et commerciaux considérés, ainsi que des documents bancaires attestant du règlement (tant au niveau du fournisseur qu'au niveau du client).

C'est essentiellement au niveau de cette seconde phase de la réforme que se concentrent les difficultés.

En effet, outre le fait que de nombreuses entreprises ne disposent pas véritablement de solutions d'archivage au sens légal et fiscal du terme (beaucoup d'entreprises réalisent davantage des sauvegardes que de l'archivage au sens juridique du terme), il sera préférable de disposer d'une solution permettant de gérer le caractère souvent hétérogène des formats d'archivage.

Ainsi, il importera d'appliquer le principe du « parallélisme des formes » en recourant à une solution technique qui permette d'archiver sous format papier les documents qui sont nativement sous format papier (un contrat par exemple) et sous format

électronique, ceux qui originellement étaient ou sont constitués sous un format de cette nature (bon de commande, etc.).

La numérisation et l'archivage sous format électronique de documents initialement constitués sous format papier ne pourront, à notre sens, n'être qu'une alternative laissée à la libre appréciation de l'administration qui, en fonction de paramètres tant endogènes (taille de l'entreprise par exemple) qu'exogènes, devrait faire preuve d'un pragmatisme certain.

Enfin et afin de s'assurer du caractère véritablement fiable de la piste d'audit ainsi mise en œuvre par l'entreprise, cette dernière devra dans un troisième temps mettre en place des contrôles internes lui permettant, notamment, de s'assurer de sa capacité à répondre favorablement à une demande de l'administration dans le cadre d'une procédure de vérification fiscale.

Plus spécifiquement, il s'agira au travers d'une sorte de « crash test », de mettre en exergue au travers de tests internes dont la fréquence devrait dépendre de plusieurs critères (taille de l'entre-

prise, volumétrie de factures émises et reçues, importance du département informatique), d'éventuels manquements aux règles nouvellement applicables.

Concrètement, il s'agira notamment, au moyen d'un test annuel (par exemple), de prendre de manière aléatoire quelques cartographies préalablement rédigées par l'entreprise (V. supra la première phase des actions à réaliser), de procéder au désarchivage des documents commerciaux qui concourent à la piste d'audit puis d'apprécier ses capacités à répondre (ou non !) favorablement à une procédure de contrôle fiscal portant sur les documents composant la piste d'audit fiable.

La rédaction, pour les plus grandes entreprises, d'un procès-verbal de restitution portant notamment mention des tests conduits, de la méthodologie adoptée, des manquements éventuellement observés ainsi que des actions correctrices apportées, pourra être recommandée à des fins explicatives.

Ce n'est que la réalisation de ces trois étapes, accompagnée au surplus d'un certain nombre d'actions informatiques prises conjointement, qui conférera à la piste d'audit ainsi mise en place un caractère de fiabilité non contestable.

## ■ 2. Factures électroniques ne nécessitant pas la formalisation d'une piste d'audit fiable

En sus des factures émises sous format électronique simple nécessitant comme précisé précédemment la formalisation d'une piste d'audit fiable, il est et sera possible demain de recourir à un procédé de facture signée à l'aide d'une signature électronique reposant sur un certificat électronique.

En effet et bien évidemment, la réforme relative à la facturation électronique n'a pas remise en cause le possible recours à la signature électronique ; les assujettis demeurent légitimement

fondés à recourir à ce procédé technique sous réserve toutefois de remplir un certain nombre de conditions nettement établies.

Les caractéristiques de ces éléments ont ainsi été précisées. Il ressort ainsi des règles en vigueur que la signature électronique telle qu'entendue par l'administration fiscale se doit tout à la fois d'être propre au signataire, de permettre une identification sans faille du signataire, d'être créée à l'aide d'une technique que le signataire doit pouvoir garder sous son contrôle. La signature électronique doit au surplus permettre de garantir le lien avec les factures auxquelles elle s'attache, de telle sorte que toute modification ultérieure de ces factures soit aisément détectable.

En sus de cette signature, l'assujetti désireux de recourir à la facturation électronique telle qu'entendue ci-avant, se devra d'obtenir un certificat électronique dédié, permettant d'attester du lien entre l'identité du signataire et les données de vérification de sa signature électronique.

Une fois émises, ces factures tiennent lieu de factures d'origine pour l'application du droit à déduction.

Aux termes des dispositions de l'instruction fiscale du 18 octobre 2013 (BOI-TVA-DECLA-30-20-30-30) prise en son paragraphe 220, il est expressément précisé « Une signature électronique et un cachet serveur équivalant au moins au niveau deux étoiles du RGS permettent à eux seuls de garantir l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu de la facture électronique. Aucune piste d'audit n'est nécessaire ».

L'apposition sur le document facture (le plus souvent un document PDF) d'une signature électronique répondant ainsi au référentiel général de sécurité (RGS) deux étoiles (ou équivalent) permettra et comme indiqué au sein du texte précité, d'éviter la formalisation de la piste d'audit fiable.



 **jefacture.com**

PLATEFORME DE FACTURES ÉLECTRONIQUES  
POUR VOTRE CABINET ET VOS CLIENTS

## L'ÉCHÉANCE APPROCHE

À partir du 1<sup>er</sup> juillet 2024, tous vos clients devront être en mesure de recevoir des factures au format électronique.

AVEC JEFACTURE.COM



**RESTEZ AU CŒUR  
DES FLUX COMPTABLES  
DE VOS CLIENTS**

ET RECEVEZ  
AUTOMATIQUEMENT  
TOUTES LEURS FACTURES  
CLIENTS ET FOURNISSEURS



**GAGNEZ  
EN PRODUCTIVITÉ**

GRÂCE À LA COLLECTE,  
LA VALIDATION ET  
L'ARCHIVAGE AUTOMATIQUE  
DES FACTURES



**PROPOSEZ DES MISSIONS  
FULL SERVICES**

FACTURATION,  
RÈGLEMENT DES FACTURES,  
RECOUVREMENT...

## N'ATTENDEZ PLUS !

INSCRIVEZ GRATUITEMENT ET DÈS MAINTENANT VOS CLIENTS  
SUR JEFACTURE.COM

## **B** FACTURES ÉLECTRONIQUES SE PRÉSENTANT SOUS LA FORME DE DONNÉES DE FACTURATION



A la différence des factures se présentant sous la forme d'un document immédiatement appréhendable et directement lisible (accompagné ou non d'une piste d'audit fiable), les factures dématérialisées se présentent sous la forme d'un message structuré, le plus souvent codé, non directement lisible, qui peut être traité automatiquement et de manière univoque par ordinateurs distants.

La plus-value apportée par ce mode opératoire est donc loin d'être négligeable puisqu'un traitement automatisé des données de facturation est offert aux assujettis, limitant d'autant les coûts générés par le traitement manuel des informations et les risques d'erreurs ou de manquements y attachés.

Plus efficace, mais également nettement plus économique que la facturation sécurisée par signature et certificat électronique, le choix de ce mode de facturation implique toutefois, en premier lieu, le recours à un système de télétransmission spécifique<sup>1</sup>.

En règle générale, l'assujetti souhaitant valablement recourir à la dématérialisation aura généralement tout intérêt à s'orienter vers la technologie EDI ou ASP qui, sous certaines conditions, offre la possibilité de dématérialiser et de télétransmettre les données informatisées<sup>2</sup>. Ce mode opératoire constituera le support de choix de la dématérialisation, permettant aux assujettis d'échanger et de traiter sans encombre, selon des modalités propres, le message facture concerné. La mise en place d'un tel mode de télétransmission suppose toutefois, à titre préalable, un investissement non négligeable dès lors qu'il nécessite une installation et une configuration informatique spécifique chez l'utilisateur. Des solutions alternatives existent qui, proposées par des prestataires de dématérialisation dédiés, sont basées sur un langage HTML.

Le système de télétransmission ainsi défini doit remplir un certain nombre de caractéristiques dont les utilisateurs demeurent garants. Ainsi, en premier lieu, le système de télétransmission doit permettre d'assurer l'intégrité et l'identité du message facture émis et reçu. Cela signifie que, bien que dématérialisées et se présentant sous la forme de données codées, les données de facturation doivent, au minimum, comporter les mentions obligatoires prévues par les textes en vigueur. Ces mentions doivent figurer dans des zones de saisie automatique idoines que le logiciel doit impérativement rendre obligatoires. Le système de télétransmission doit, par ailleurs, faciliter la constitution d'une liste récapitulative dont l'élaboration demeure une obligation fiscale prédominante.

Cette liste doit être établie par toute personne qui émet ou reçoit des factures dématérialisées. Ce document, qui doit bien évidemment être tenu à la disposition de l'administration fiscale et présenté à première demande, doit comporter un certain nombre de mentions obligatoires. Ainsi, en sus du numéro et de la date de facture, la date de constitution du « message facture », les montants hors taxe et toutes taxes comprises des transactions mais également les éléments d'identification donnés par le système de télétransmission doivent être nettement portés sur cette liste. En outre, la version du logiciel utilisé mais également les éventuelles anomalies intervenues lors de chaque transmission, se devront d'être couchées sur cette liste dont l'importance revêt un caractère prépondérant.

Au regard des textes en vigueur, cette liste doit être conservée pendant une durée fiscale minimale de six ans (dix ans en réalité, si l'on s'en tient au délai commercial de conservation des factures) ; elle peut être, au choix de l'entreprise, conservée sur support informatique ou bien sur support papier. En cas de conservation sur support informatique, il est nécessaire de s'assurer que le fichier est correctement alimenté au fur et à mesure de l'émission ou de la réception du « message facture ». La conser-

1. Le système de télétransmission s'entend de l'ensemble du matériel informatique et des logiciels permettant à une ou plusieurs personnes d'échanger et de traiter automatiquement des factures à distance, en conformité avec les sujétions posées par la loi. – Les systèmes ne permettant pas un traitement informatique automatique des données ne peuvent d'aucune manière être qualifiés de système de télétransmission ; il en est, notamment, ainsi des systèmes d'échanges de données tels que télex, minitel et télécopie. Une facture adressée selon ces modalités ne constitue en conséquence pas une facture dématérialisée au sens de la législation fiscale.

2. EDI : échange de données informatisées – ASP : application services providers.



vation sur support papier n'est pas sans contrainte puisque dans une telle conjecture, il demeure nécessaire d'éditer la liste de manière séquentielle, dans l'ordre d'arrivée ou d'émission des messages, au fur et à mesure de l'émission ou de la réception du message facture.

En sus de ces documents, l'entreprise souhaitant recourir à la dématérialisation de ses factures se doit de constituer un fichier des partenaires pertinent. Ce fichier spécifique doit mentionner le nom, la dénomination ainsi que l'adresse de l'émetteur et du récepteur des données de facturation. La date d'entrée et, le cas échéant, de sortie du périmètre de dématérialisation se doit également d'être portée explicitement sur cette liste. Une dernière contrainte principale pèse sur l'assujetti souhaitant dématérialiser ses factures et recourant de ce fait à un système de télétransmission ; ce dernier doit s'engager à restituer, à première demande et en langage clair, le message facture ainsi dématérialisé. La restitution en langage clair telle que spécifiée ci-avant, consiste à restituer les données dans un format habituellement admis par les usages commerciaux. Cette restitution des données peut avoir lieu, au choix du contribuable, sur support informatique ou bien sur papier.

Là encore, à l'instar de ce qui demeure en matière de factures sécurisées au moyen d'une signature électronique, les factures dématérialisées doivent être conservées pendant une durée fiscale minimale de six ans (dix ans en réalité). Il est possible de stocker en dehors du cadre national les factures dématérialisées. Il importe toutefois, dans cette hypothèse, de s'enquérir préalablement auprès de l'État concerné de l'existence d'une convention fiscale conclue avec la France comportant une clause d'assistance mutuelle et permettant un accès en ligne aux factures ainsi stockées (zone Europe en pratique).

Si l'on devait tirer un premier bilan de la dématérialisation fiscale appliquée à la fonction facturation, l'on se devrait de constater le succès très relatif de cette variante de la facturation électronique plutôt

limitée au secteur de la grande distribution et au secteur automobile. Il est à noter que par application des dispositions de l'instruction fiscale du 18 octobre 2013 consacrée à la facture dématérialisée (BOI-TVA-DECLA-30-20-30-40) en son paragraphe 140, il est expressément précisé qu'il n'est pas nécessaire d'accompagner le processus de facturation dématérialisée d'une piste d'audit fiable dès lors que ce processus répond pleinement aux caractéristiques de la dématérialisation fiscale (présence notamment d'une liste récapitulative et d'un fichier des partenaires).

En effet, le texte fiscal précité rappelle de manière explicite que : « Lorsque le système de télétransmission s'accompagne d'une liste récapitulative et d'un fichier des partenaires et respecte l'ensemble des spécifications prévues par le CGI, la mise en place de contrôles établissant une piste d'audit fiable n'est pas nécessaire aux fins de sécurisation des factures.

### **C FACTURES ÉLECTRONIQUES SE PRÉSENTANT À LA FOIS SOUS LA FORME D'UN DOCUMENT ET DE DONNÉES DE FACTURATION**



Une troisième modalité de facturation électronique prenant à la fois la forme d'un document et de données de facturation est de nature à se généraliser avec l'avènement de l'obligation de recourir à un procédé de facturation électronique.

C'est ainsi que « Factur X » devrait selon toute vraisemblance se développer de manière exponentielle dans les mois et les années à venir, ses nombreux avantages en faisant un mode de facturation particulièrement.

Nous rappelons à cet égard que « Factur-X » est un standard franco-allemand de facture électronique mixte qui se présente sous la forme d'une facture en format PDF (PDF A/3) qui embarque un fichier XML permettant ainsi un traitement automatisé des données de facturation et leur intégration automatique dans les applicatifs du destinataire.

Ce nouveau format est ainsi adapté à l'échange de facture en embarquant un fichier XML exploitable automatiquement pour l'intégration de la facture dans les systèmes d'information et également un PDF lisible similaire à une facture au format papier, ce qui permet son exploitation par le plus grand nombre d'utilisateurs.

Sans trop rentrer dans les détails techniques à ce stade de nos développements, il est admis que la structuration du fichier XML est de nature à répondre à plusieurs modalités techniques, lesquelles sont de nature à influencer le contenu dudit fichier.

Le fichier XML devra ainsi nécessairement répondre à l'une de ces cinq formats techniques à savoir :

- **Format dit « MINIMUM »** : correspondant aux données minimum exigées par la plateforme Chorus Pro et équivalent à une extraction de données d'entête et pied par OCR et vidéo-codage,
- **BASIC WL** : correspondant aux données d'entête et pied de factures les plus couramment demandées,
- **BASIC** : correspondant au profil BASIC WL avec les données essentielles de ligne de factures et utiles aux acheteurs pour leurs traitements,
- **EN16931** : correspondant à toutes les données potentielles prévues dans la norme sémantique Européenne EN16931,
- **EXTENDED** : correspondant au profil EN16931, augmenté de données additionnelles. Ce profil est en cours de définition et fera l'objet d'une documentation ultérieure.

Chacun s'accorde à considérer que cette modalité de facturation électronique qui conduit l'émetteur à générer à la fois un document lisible et un fichier XML risque demain de devenir Le futur standard de facturation électronique car il permettra vraisemblablement de répondre à l'obligation de e-repor-

ting qui forme, avec l'obligation de recourir à un procédé de facturation électronique, un tout indivisible.

Nous rappelons par ailleurs que cette modalité de facturation électronique nécessite, à l'instar de la facturation émise sous format PDF simple, la mise en œuvre de la réforme relative à la piste d'audit fiable.

## II. MODALITÉS DE CONTRÔLE DES FACTURES ÉLECTRONIQUES

La procédure générale du contrôle fiscal des comptabilités informatisées (CFCI) est de nature à permettre à l'administration fiscale de contrôler les données de facturation ayant présidé à l'établissement de la facture électronique **(A)**. Des modalités de contrôle spécifiquement attachées à la facturation électronique sont également contenues au sein du code général des impôts **(B)**.

### **A** PROCÉDURE GÉNÉRIQUE DE CONTRÔLE DES COMPTABILITÉS INFORMATISÉES



Lorsque l'émission de la facture électronique s'opère à l'aide d'un logiciel de facturation ou bien à l'aide d'un module dédié au sein d'un ERP, l'entreprise entre dans le champ d'application de la réglementation relative au contrôle fiscal des comptabilités informatisées.

Dans cette hypothèse, l'émission de la facture électronique fera suite à une requête qui, appliquant des traitements informatiques à des données élémentaires contenues au sein de tables de facturation, permettra d'aboutir à la création de la facturation électronique.

L'archivage de ces données élémentaires de facturation permettant ainsi sur les exercices ouverts à contrôle le rejou de la facture électronique, est

l'une des multiples conséquences liées à la réglementation du contrôle fiscal des comptabilités informatisées.

### ■ 1. L'obligation de présentation de la documentation du logiciel de facturation

De manière générale et faisant suite à cette réglementation, l'entreprise recourant à un procédé de facturation électronique se devra de tenir à disposition de l'administration fiscale une documentation à jour et exhaustive répondant à un objectif clairement établi ; il s'agira de permettre au vérificateur de comprendre, avec suffisamment d'efficacité et de pertinence, le système d'information mis en œuvre par l'entreprise au cours de la période vérifiée. L'analyse de la documentation devra, in fine, permettre à l'administration fiscale d'avoir une vue concrète des règles de gestion des données et des fichiers mis en œuvre dans les programmes informatiques qui ont une incidence directe ou indirecte sur la détermination des résultats comptables et fiscaux.

Il est expressément entendu que la documentation doit, pour être admise en cette qualité par l'administration fiscale, revêtir un certain nombre de caractéristiques préalablement identifiées. La description générale de l'ensemble du système d'information, l'inventaire et la description des matériels utilisés, les descriptifs des fichiers et des programmes et de leurs articulations, mais également la description de la structure des données et de leur signification ainsi que les codes source des programmes, sont autant d'éléments qui doivent être contenus dans la documentation.

Il conviendra par ailleurs, afin de conférer à la documentation sa pleine et entière efficacité, que cette dernière retrace avec précision et complétude le descriptif des procédures automatiques et manuelles de contrôle interne, les dictionnaires des données mis en œuvre, le plan d'archivage et les durées de rétention, ainsi que la documentation utilisateurs.

Concrètement, Il importe d'insister sur l'importance des codes source des programmes qui, notamment dans un environnement informatique relativement peu évolué, sont susceptibles de constituer une source documentaire par défaut. Ces mêmes codes pourront, le cas échéant, être régulièrement utilisés pour contrôler la fiabilité des algorithmes de calcul utilisés par l'entreprise. Les codes pourront servir à s'assurer de la pleine et entière conformité des programmes exécutés au titre de la période vérifiée avec la documentation, notamment la transcription informatique effective des règles de gestion pratiquées par l'entreprise.

Dans les faits, l'entreprise dispose d'une relative latitude pour fixer de la manière la plus opportune possible le contenu de la documentation ; l'entreprise demeure ainsi légitimement fondée à présenter la documentation en fonction de l'organisation effective des moyens informatiques existants, ces contingences organisationnelles étant pleinement opposables à l'administration fiscale. Fort de ce constat, l'on reconnaît que l'entreprise tenant sa comptabilité à l'aide de systèmes informatisés peut, à sa convenance, présenter sa documentation sous forme littéraire, voire à l'aide de tableaux ou de graphismes.

La documentation telle que spécifiée ci-avant n'est pas la seule composante de l'obligation de présentation qui pèse à l'encontre des entreprises concernées par la procédure du contrôle fiscal des comptabilités informatisées ; les contribuables sont par ailleurs astreints à une obligation de présentation de données et traitements informatiques concourant directement ou indirectement à la détermination du résultat comptable et fiscal.

### ■ 2. L'obligation de présentation des données et des traitements informatiques

L'article L 13 du Livre des procédures fiscales fait « obligation aux entreprises de présenter à l'administration fiscale la documentation, les 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 ».

L'énoncé de la règle ainsi spécifiée conduit à opposer, pour mieux les cerner, les concepts de données élémentaires (a) et de traitements informatiques (b).

## a. L'obligation de présentation des données élémentaires

S'agissant plus spécifiquement des données informatiques, l'on reconnaît que ce concept s'entend des seules données informatiques **élémentaires** ; la production, par l'entreprise vérifiée, de données **agrégées** qui sont déjà la résultante de traitements informatiques n'est pas en soi susceptible d'exonérer l'entreprise de son obligation de présentation.

La philosophie de cette dichotomie répond à la nécessité légale et réglementaire de justifier les comptabilités informatisées sur la base de données primaires, prises en compte dès leur origine, et non par des données enrichies, découlant de traitements informatisés.

La position de l'administration fiscale répond à une logique certaine. L'objectif poursuivi par les vérificateurs étant de rejouer la partie afin d'en vérifier la régularité fiscale, il est important, pour le service vérificateur, de disposer de données brutes non enrichies.

Dans les faits, toute la difficulté réside dans la caractérisation de ces données qui, en pratique, est fréquemment source de difficultés du fait, notamment, de la grande variété des organisations et des systèmes adoptés par les entreprises. Une telle diversité justifie l'absence de définition, au sein du Code général des impôts et des textes associés, des données élémentaires.

S'agissant des données de facturation, il y a lieu d'entendre qu'il s'agit plus spécifiquement des données correspondantes aux mentions obligatoires de facturation.

La production, à première demande, des données telles que définies ci-avant, n'est pas en soi suffisante. L'entreprise se doit, à l'identique, de fournir à l'administration fiscale les traitements informatiques y attachés.

## b. L'obligation de présentation des traitements informatiques

La notion de traitements informatiques n'est guère plus aisée à définir. De manière synthétique mais sans doute trop littérale, les traitements informatiques s'entendent des différentes étapes de programmes informatiques qui divisent le processus de mutation progressive des données élémentaires définies précédemment, vers les écritures ou les résultats comptables.

Pour faire simple, les traitements informatiques permettent de transformer les données élémentaires en données agrégées.

Bien qu'il n'existe pas de définition véritablement normée de cette notion de traitements intermédiaires, laquelle dépend de la diversité des organisations informatiques et comptables de chaque entreprise, il importe de garder à l'esprit qu'il s'agit, à travers cette obligation, d'offrir à l'administration fiscale une analyse des chaînes de traitement exécutées par l'entreprise.

Fort de cette caractérisation, l'administration fiscale pourra ainsi valablement procéder à un certain nombre de vérifications visant par exemple à s'assurer, à l'aide des données comptables informatisées, de la capacité d'une entreprise donnée à rejouer une facture émise antérieurement.

Ce jeu ne consistera pas bien naturellement à se contenter de désarchiver la facture émise par exemple en format PDF mais bien à la rejouer sur la base des données de facturation de l'époque (d'où la nécessité de parfaitement historiser les modifications apportées aux tables de facturation).

En pratique, l'on constate que la complexité, ou à l'inverse la relative simplicité de l'organisation du système informatique et des chaînes de traitements des données primaires, influence fortement la stratégie à adopter afin d'anticiper, et par la même de préparer, le contrôle fiscal des comptabilités informatisées. L'entreprise devra, notamment, réaliser un arbitrage opportun entre la présentation des traitements et des résultats, en fonction de la complexité du processus de formation des résultats et de son système d'information.

Nonobstant l'option privilégiée par le contribuable, l'obligation de présentation telle qu'entendue précédemment revêt, ainsi qu'il a pu être démontré, un caractère hétérogène marqué. Cette sujétion se double d'une seconde contingence qui tient à la nécessité de conserver, selon des modalités propres, les données et les traitements informatiques ci-avant caractérisés.

## **B** PROCÉDURE SPÉCIFIQUE DE CONTRÔLE DES FACTURES ÉLECTRONIQUES



**Deux situations** paraissent à cet égard devoir être distinguées, la détermination informatique des résultats comptables et fiscaux pouvant être :

- la résultante de la mise en œuvre d'applicatifs suffisamment simples pour que la présentation de la documentation - incluant les règles de gestion fiscale - et des données élémentaires, permettent de justifier l'intégralité de la formation des résultats ;
- les applications plus élaborées, qui ne permettent pas de reconstitution directe des résultats à partir des seules données élémentaires du fait de règle de gestion trop ardue.

En fonction des circonstances et de ces **deux variantes**, l'entreprise pourra satisfaire à ses obligations de présentation en choisissant l'option qui lui semble la plus favorable entre deux solutions dissemblables :

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

C'est ainsi qu'en sus des modalités de contrôle traditionnelles (contrôle fiscal des comptabilités informatisées, droit d'enquête, etc.), le recours à un procédé de facturation électronique s'accompagne d'un renforcement des mesures de contrôle y attachées.

La possibilité, déjà existante, pour l'administration fiscale d'initier des « contrôles » inopinés afin de vérifier la conformité du système de facturation électronique aux exigences légales devrait, selon toute vraisemblance, être systématisée.

Sans doute plus spécifiquement adaptée au contrôle des factures dématérialisées, la remise impérative et préalable d'un avis d'intervention au contribuable vérifié demeure, à cet égard, un préalable indispensable.

Mentionnant avec précision le nom, la fonction ainsi que le service de l'administration fiscale auquel l'agent vérificateur est affecté, cet avis se doit de fixer avec précision le domaine d'intervention des agents vérificateurs ; les tests envisagés sur le système de télétransmission se doivent ainsi d'être nettement identifiés.

Le contrôle pourra en premier lieu porter sur l'existence et la complétude de la documentation informatique attachée à la solution technique de facturation électronique.

Il importe à cet égard de rappeler que la documentation doit, pour être admise en cette qualité par

l'administration fiscale, revêtir un certain nombre de caractéristiques préalablement identifiées. La description générale de l'ensemble du système de facturation électronique, l'inventaire et la description des matériels utilisés, le descriptif des fichiers et des programmes et de leurs articulations, mais également la description de la structure des données et de leur signification ainsi que les codes source des programmes, sont autant d'éléments qui doivent être contenus dans la documentation.

Il conviendra par ailleurs, afin de conférer à la documentation sa pleine et entière efficacité, que cette dernière retrace avec précision et complétude le descriptif des procédures automatiques et manuelles de contrôle interne, le plan d'archivage et les durées de rétention ainsi que la documentation utilisateurs.

Les assujettis devront prendre garde à l'importance des codes source des programmes de la solution de facturation électronique qui, notamment dans un environnement informatique relativement peu évolué, sont susceptibles de constituer une source documentaire par défaut. Ces mêmes codes pourront, le cas échéant, être régulièrement utilisés pour contrôler la fiabilité des algorithmes de calcul utilisés par l'entreprise. Les codes pourront servir à s'assurer de la pleine et entière conformité des programmes exécutés au titre de la période vérifiée avec la documentation, notamment la transcription informatique effective des règles de gestion pratiquées par l'entreprise.

Dans les faits, l'entreprise dispose d'une relative latitude pour fixer de la manière la plus opportune possible le contenu de la documentation ; l'entreprise demeure ainsi légitimement fondée à présenter la documentation en fonction de l'organisation effective des moyens informatiques existants, ces contingences organisationnelles étant pleinement opposables à l'administration fiscale. Fort de ce constat, on reconnaît que l'entreprise tenant sa comptabilité à l'aide de systèmes informatisés peut, à sa convenance, présenter sa documentation sous forme littéraire, voire à l'aide de tableaux ou de graphiques.

S'agissant plus spécifiquement des tests susceptibles d'être conduits par l'administration fiscale dans le cadre des contrôles inopinés portant sur les solutions de facturation électronique, il est constant que ces tests doivent être régulièrement réalisés en présence du redevable ou d'un représentant de ce dernier dûment habilité. Il s'agira notamment pour l'administration fiscale de comparer le système mis en œuvre à celui qui a été effectivement déclaré par le redevable. Une fois ce contrôle effectué, la vérification de l'exactitude et de l'intégrité du message facture, de la liste récapitulative et du fichier des partenaires, peut valablement être initiée par le fisc qui pourra, par ailleurs, valablement tirer profit des opérations de contrôle pour établir des liaisons entre émetteurs et récepteurs.

Une fois ces tests menés à leur terme, un procès verbal portant mention des éventuels manquements est établi par le fisc. Le contribuable disposera d'un délai de 30 jours pour formuler ses observations ou, le cas échéant et selon les hypothèses, procéder aux régularisations visées. En l'absence de régularisation ou de justifications dans le délai requis, le contribuable impénitent se verra prohiber la transmission des factures dématérialisées. La sanction est aussi efficace que redoutable puisque par application des règles en vigueur, les factures transmises au-delà de ce délai préfixe de 30 jours ne constituent plus des documents tenant lieu de factures d'origine au sens des articles 286 et 289 du Code général des impôts.

Il importe de garder à l'esprit que le recours à la facturation électronique peut s'avérer redoutable ; en cas d'inobservations des sujétions préalablement exposées, l'entreprise émettrice encourt une amende de 15 euros par facture non émise sous ce format (plafonnée à 15 000 euros). Le rejet du droit à récupération de la TVA devrait également pouvoir être prononcé à l'attention du destinataire des factures émises en contravention avec ces nouvelles dispositions.

## III. ARCHIVAGE DES FACTURES ÉLECTRONIQUES

La réforme relative à la facturation électronique pose de manière particulièrement prégnante la délicate question de l'archivage des factures et des données de facturation.

Les entreprises sont en effet de plus en plus confrontées à des problématiques d'archivage fiscal. Bien au-delà des questionnements techniques que soulève l'archivage, ce sont des contraintes légales de plus en plus fortes qui s'imposent aux sociétés et qui rendent nécessaire une parfaite connaissance des règles applicables. Le sujet est complexe car il nécessite à la fois une connaissance légale du sujet mais également une certaine dextérité technique.

Les difficultés sont d'autant plus importantes que la notion même d'archivage est source d'interrogations. Quels documents, quelles données doivent être archivés ? Sous quel format ? Est-il possible de scanner des factures ou des documents commerciaux tout en ne conservant pas les originaux papier ? Peut-on délocaliser ses archives ? Autant de questions que les entreprises se posent sans disposer nécessairement d'une réponse immédiate.

Nous répondrons ainsi à deux questions fondamentales : qu'est-ce que l'archivage ? **(1)**, puis que doit-on archiver pour être en phase avec la législation applicable ? **(2)**.

### A QU'EST-CE QUE L'ARCHIVAGE ?



La notion d'archivage nécessite, pour être parfaitement caractérisée, d'être confrontée aux autres modes opératoires que l'entreprise peut être conduite à mettre en œuvre dans le cadre de sa politique de gestion des risques.

L'on sera donc amené, afin de parfaitement définir la notion d'archivage, de caractériser cette dernière

par a contrario en mettant en exergue les principales différences qui existent entre l'archivage et les institutions voisines. A l'issue de cet exercice de taxinomie, il sera possible de définir précisément cette notion qui demeure, nous le verrons, délicate dans les faits à appréhender.

L'on relève en effet, au sein des entreprises, une confusion fréquente entre l'archivage et la sauvegarde (A). Les deux notions sont pourtant distinctes. Une autre distinction se doit d'être opérée entre l'archivage et la simple conservation (B), laquelle ne répond pas aux mêmes contraintes juridiques.

### ■ 1. L'archivage n'est pas la sauvegarde

Les entreprises confondent fréquemment les deux notions, ayant ainsi l'impression d'être en phase avec les obligations légales et fiscales du seul fait de l'existence en leur organisation d'une procédure de sauvegarde.

En réalité et dans les faits, il n'en est rien. La seule existence, récurrente au surplus, d'une procédure de sauvegarde n'altère en rien la nécessité de mettre en œuvre, afin de satisfaire aux textes en vigueur, une politique d'archivage pleinement effective.

Les deux notions (sauvegarde v./archivage) demeurent donc parfaitement dissociables. Plusieurs éléments caractéristiques permettent de distinguer ces deux notions.

En premier lieu, l'objectif poursuivi n'est clairement pas le même. La procédure de sauvegarde vise ainsi à répondre à une éventuelle difficulté et/ou défaillance technique ou mécanique. Le but de la sauvegarde est ainsi d'être en capacité de remettre en ordre de marche les applicatifs informatiques en cas de « bug » de quelque nature qu'il soit, là où l'objectif poursuivi par l'archivage demeure d'être en capacité de répondre et de satisfaire à des obligations autres que techniques, de nature légale et/ou fiscale.

3. Pour davantage de développement cf. notre Thèse soutenue sous la Direction du Professeur Maurice Cozian et publiée à l'ANRT en date du 1er janvier 1999.

Ainsi, l'entreprise sera-t-elle conduite, dans le cadre de sa politique de sauvegarde, à procéder à la sauvegarde de l'environnement informatique. Il n'en sera aucunement le cas dans le cadre de l'archivage.

Cette différence est, en second lieu, à l'origine d'une autre distinction qui concerne le format de restitution. Ainsi, en matière de sauvegarde, les entreprises utiliseront bien volontiers un codage de l'information en format dit « propriétaire ». Ceci signifie que le format des archives demeurera lié à l'outil même qui génère ces archives, sans offrir ainsi de possibilités d'interopérabilité des archives. Pour faire simple, seule l'entreprise qui a généré ses archives demeurera en capacité de les lire<sup>3</sup>.

A l'inverse et s'agissant d'archivage, ces dernières devront justement faire l'objet d'une parfaite réversibilité. Ceci explique que le format des archives devra privilégier un protocole de codage qui en permettra une lecture depuis et sur n'importe quel outil de désarchivage.

S'agissant à titre d'exemple d'archivage fiscal, l'administration fiscale se devra de pouvoir lire sur son propre matériel les archives transmises par l'entreprise en cas de procédure de vérification initiée à son endroit. Il ne s'agit pas de transmettre au vérificateur informaticien une copie de sauvegarde dont le format rendrait délicat, voire impossible toute possibilité de lecture et d'analyse de la part du service vérificateur. Ceci explique donc que les archives se devront d'être préférentiellement constituées sous un format répondant aux exigences d'interopérabilité mises en exergues précédemment. Un format de type ASCII ou UTF-EBCDIC permettra notamment de satisfaire pleinement aux exigences ainsi identifiées.

Un autre facteur discriminant permet par ailleurs de bien mesurer la portée de la distinction entre la sauvegarde et l'archivage.

Ce facteur tient au caractère cumulatif et completif des archives.

En effet, à la différence de la procédure de sauvegarde qui conduira à écraser la sauvegarde la plus ancienne par la sauvegarde la plus récente, la procédure d'archivage se devra immanquablement, afin d'être en parfaite conformité avec les obligations légales, de permettre une compilation des archives. Autrement dit, les archives se cumuleront entre elles là où les sauvegardes auront naturellement tendance à s'écraser, la plus récente prévalant sur la plus ancienne.

Aussi, ce premier exercice de taxinomie nous aura permis de bien distinguer l'archivage de la sauvegarde, laquelle pour fréquente qu'elle soit au sein des entreprises, ne permettra toutefois pas toujours de satisfaire pleinement aux exigences légales.

Une autre différence doit au surplus d'être faite entre l'archivage et la simple conservation qui ne répond, elle, à aucune exigence impérative.

## ■ 2. L'archivage n'est pas la simple conservation

Une autre distinction se doit donc d'être conduite entre l'archivage et la simple conservation.

Comme nous l'avons précisé précédemment, l'archivage puise sa source dans l'existence d'une obligation légale qui s'impose à l'entreprise. Tel est notamment le cas de l'obligation qui pèse sur les contribuables d'archiver tout à la fois les factures émises (le double à tout le moins) et les factures reçues (les originaux), pendant une durée préfixe fixée par le législateur.

A l'inverse, la conservation trouve sa source dans une « obligation » que l'entreprise entend s'imposer à elle-même à des fins autres que légales (commerciales par exemple) ou de pure gestion. Cette conservation n'est ainsi pas rendue obligatoire par une disposition expresse de telle ou telle législation mais par la volonté de l'entreprise de disposer d'une traçabilité de l'information à hauteur des besoins qu'elle estime utiles et légitimes.



## LES ENJEUX DE LA FACTUR-X POUR LA PROFESSION COMPTABLE ET SES CLIENTS !

N'attendez pas 2024 pour la facture électronique et facilitez le paiement des factures de vos clients !

### Êtes-vous prêts à faire profiter vos utilisateurs de la Factur-X ?

Depuis janvier 2020, nous produisons des factures électroniques Pdf/A3 accompagnées du fichier descriptif complet au format XML. Le cabinet et ses clients émettent des Factur-X depuis la gestion commerciale et profitent de la solution TOUT INTEGREE comprenant la mise à jour du tableau de bord avec PREVISIONNEL. Membre de la FNFE MPE\*, nous participons activement aux réunions pour suivre au plus près les actualisations !

### Quelles sont les étapes pour accompagner les clients du cabinet ?

NETexcom accompagne le cabinet comptable via des formations afin qu'il puisse présenter sa plateforme collaborative à ses clients. Le cabinet devient le copilote du dirigeant et l'accompagne dans sa digitalisation !

### Quels sont les avantages de la Factur-X et de l'usage de la plateforme NETexcom ?

Le cabinet propose de nouveaux services cloud à ses clients. Il profite de sa plateforme TOUT INTEGREE : production comptable pour le cabinet et plateforme collaborative pour ses clients. Le client du cabinet dispose ainsi d'un véritable outil de gestion. Le cabinet gagne des centaines d'heures de saisie et propose de nouvelles missions à forte valeur ajoutée.

Alors que l'IA devait accélérer la saisie des Achats, la Factur-X l'automatise à 100 % sans effort ! Depuis près de 2 ans, NETexcom propose une nouvelle version de son module « Flux de documents ». Dès la détection d'une Factur-X, le XML est récupéré. Ainsi, grâce aux habitudes de l'utilisateur et aux métadonnées de la Factur-X, 100 % des écritures sont proposées à l'écran. Le cabinet n'a plus qu'à contrôler et à valider !

Au même moment, le tableau de bord avec PREVISIONNEL est mis à jour.

### La normalisation de la facturation avec l'intégration des plateformes privées selon NETexcom

Depuis septembre 2021, NETexcom est connecté à la plateforme CHORUS et est candidat pour proposer sa plateforme privée ! Ainsi, la profession comptable profitera d'une solution TOUT INTEGREE et les experts-comptables deviendront de véritables gestionnaires de flux.

\* Forum National de la Facture Electronique et des Marchés Publics Electroniques



### La Factur-X offre-t-elle de nouvelles possibilités pour les clients des cabinets ?

La normalisation de la facturation et la DSP2 (Directive Européenne sur les services de paiement) offre de nouvelles possibilités aux clients des cabinets. Les dirigeants peuvent être en avance sur les obligations de 2024 et faciliter le paiement de leurs factures. Chaque facture émise depuis la plateforme NETexcom est au format Factur-X et intègre un QR Code. Le destinataire de la facture flashe le QR Code. L'application de la banque est automatiquement lancée. Il ne reste plus qu'à valider le virement préparé automatiquement. Nous sommes partenaires de plus de 200 banques !

### Les avantages de la Factur-X au sein d'une plateforme TOUT INTEGREE ?

Depuis 19 ans, NETexcom propose une plateforme comptable TOUT INTEGREE et entièrement FULL WEB en marque blanche. Depuis 15 ans, nous renouvelons nos engagements auprès du CSOEC avec la Charte de Conformité Cloud CSOEC. Plus de 20 engagements, dont la réversibilité des données, la propriété des données aux cabinets comptables, la sécurité font parties de cette charte. Ainsi, nous renouvelons nos engagements avec l'ajout de la Factur-X dans un logiciel TOUT INTEGREE : Liasses Fiscales, Révision, Annexes, Plaquettes, GED/OCR, Import automatique des banques et factures, plateforme collaborative pour les clients des cabinets... 1 398 cabinets de toute taille ont fait le choix de confier leur digitalisation à NETexcom dans le but d'améliorer leur productivité et leur relation client. 35 cabinets comptables ont également fait le choix de rejoindre la holding NumExCom pour profiter pleinement de cette véritable rupture technologique !

#### CONTACT

• **Jean Claude SANSOE**, Président Fondateur,  
contact@netexcom.com – 04 85 80 30 96  
www.netexcom.expert/

#### • Conformité Cloud Editeur :

www.netexcom.expert/netexcom-signataire-de-la-conformite-cloud-2017-du-conseil-superieur-de-lordre-des-experts-comptables/



Ainsi, l'entreprise pourra-t-elle choisir de conserver tel ou tel document strictement commercial contenant des informations qu'elle estime utiles de devoir conserver afin d'en assurer la traçabilité (tel un devis faisant suite à un contrat).

Parfois la frontière peut s'avérer particulièrement ténue entre la sauvegarde, l'archivage et la simple conservation.

Prenons, à simple titre d'exemple, le cas spécifique des mails et autres courriels. Même si aucune obligation légale, saufs rares exceptions, n'impose de devoir conserver les mails émis et/ou reçus, l'entreprise pourra avoir intérêt à en assurer la parfaite conservation. En effet, en cas de litige contractuel nécessitant une interprétation, le contenu d'un mail pourra s'avérer éclairant relativement à la commune intention des parties, permettant ainsi utilement au juge en charge d'un dossier contentieux de trancher le litige naissant.

L'entreprise aura donc tout à intérêt, dans cette hypothèse, à sauvegarder les mails émis et/ou reçus tout en prenant garde à bien respecter les éventuelles autres dispositions issues de législations adjacentes (CNIL par exemple), lesquelles pourront parfois contrevenir à la conservation de documents et/ou de données sensibles.

On le voit au travers de cet exemple, l'entreprise peut ainsi s'imposer à elle-même des contraintes en termes de conservation de documents ou de données. La différence majeure entre la simple conservation et l'archivage résulte dans l'inexistence, s'agissant de la conservation, d'une législation spécifique imposant la conservation. Le législateur peut en revanche intervenir utilement pour restreindre ou interdire la conservation de documents ou données susceptibles de porter atteinte à des valeurs essentielles (tel le respect de la vie privée ou la non-discrimination).

En définitive et on l'aura compris, l'archivage résulte d'un acte positif du législateur (l'on se doit d'archiver), là où la simple conservation résultera d'une absence de position contraire du législateur (l'on demeure légitimement fondé à conserver l'ensemble des documents et/ou données que l'on estime utiles de devoir conserver, sauf volonté expresse contraire du législateur).

Disposant désormais d'une bonne visibilité sur ce que recouvre l'archivage, il importe désormais d'en cerner les contours et de répondre à cette question fondamentale que se posent de nombreuses entreprises : que convient-il d'archiver pour être en phase avec la législation ? La présente contribution, de par son objet, étant plus spécifiquement

consacrée à l'archivage fiscal, nous prendrons soin d'identifier ce que le législateur fiscal impose comme obligations d'archivage aux entreprises de toute taille.

Bien naturellement, d'autres législations (droit civil, droit commercial, droit du transport, droit douanier...) imposent de la même manière aux entreprises des obligations d'archivage lourdes susceptibles d'induire, en cas de non-respect, d'importantes sanctions (parfois pénales).

Nous nous en tiendrons pour notre part aux «seules» obligations résultant des textes fiscaux lesquelles demeurent nous le verrons particulièrement incursives.

## **B** QUE FAUT-IL ARCHIVER ?



Il demeure possible, afin de bien cerner les contours de l'archivage fiscal, d'opérer une distinction simple mais efficace entre les différentes catégories de documents et de données devant être archivés.

En effet, à la lecture et à l'analyse des textes fiscaux en vigueur, il est possible d'opposer, à une obligation générale d'archivage (1), une obligation spécifique d'archivage de ce que nous qualifierons, à ce stade de nos développements, des « éléments » de facturation (2). Nous envisagerons donc tour à tour l'analyse de ces deux obligations, ce qui permettra au lecteur de disposer d'une parfaite visibilité sur l'étendue de ses obligations fiscales d'archivage.

### **■ 1. L'archivage résultant de l'obligation générale de présentation**

Une obligation générale d'archivage pèse sur les entreprises qui tiennent leur comptabilité à l'aide d'un système informatisé, laquelle doit leur permettre d'être en capacité de répondre à leur obligation de présentation en cas de contrôle fiscal initié à leur endroit.

Cette obligation découle directement de l'article L 13 IV du Livre des procédures fiscales qui énonce, de manière très explicite que « 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 ».

Aussi, à la lecture même du texte fiscal, ce sont trois natures d'information qui se doivent d'être archivées. En effet, l'archivage général mis à la charge des entreprises porte tout aussi bien sur les données (a) les traitements (b) et la documentation des applicatifs informatiques (c). Nous procéderons donc assez naturellement à l'analyse de cette trilogie.

#### **a. L'archivage des informations et données à visée fiscale**

L'article L 13 IV du Livre des procédures fiscales précité impose dans un premier temps aux entreprises de procéder à l'archivage des informations et des données qui concourent directement ou indirectement à la détermination des résultats comptables ou fiscaux.

Par informations et données, il importe de comprendre les informations et les données élémentaires, c'est-à-dire les informations et les données qui sont entrées pour la première fois dans le système informatisé de l'entreprise.

Cette notion de données élémentaires est fréquemment source de difficultés d'identification et de caractérisation. Les entreprises ont en effet une nette tendance à pêcher par excès de prudence en faisant par exemple supporter sur le département informatique de fortes contraintes en termes de granularité d'informations à archiver.

Parfois, c'est le contraire, l'entreprise procédant à l'archivage d'informations ou de données déjà agrégées (i.e. ayant déjà fait l'objet de traitements informatiques), ce qui ne permettra pas nécessairement à l'entreprise de satisfaire à ses obligations d'archivage des données élémentaires.

Fort de ce constat et s'agissant du sujet qui nous occupe plus spécifiquement, l'administration exigera donc que les données de facturation soient ainsi parfaitement archivées.

## b. L'archivage des traitements

En sus des informations et données fiscales, les entreprises se doivent de la même manière de procéder à l'archivage des traitements informatiques. L'obligation d'archivage résulte des termes mêmes de l'article L 13 IV du Livre des procédures fiscales précité.

La notion de traitements informatiques n'est pas davantage aisée à déterminer d'autant qu'il n'existe, au sein des textes fiscaux, aucune définition véritablement précise de cette notion<sup>4</sup>.

Dans les faits et en pratique, il y a lieu de considérer qu'un traitement informatique se doit d'être défini comme le processus de mutation d'une donnée élémentaire en donnée agrégée ou semi agrégée.

De la même manière et afin de bien cerner cette notion de traitement, nous prendrons l'exemple du calcul d'une provision établie de manière statistique dans le secteur de l'assurance.

Fréquemment, ce type de provision nécessite, pour être calculé, un certain nombre de données élémentaires (données liées par exemple à des tables de mortalité, à des CSP etc..). Ces données se verront ensuite appliquées, pour les besoins du calcul, des formules mathématiques (algorithmes), le plus souvent déterminées par le contrôle de gestion, qui permettront de transformer ces données élémentaires en données agrégées (montant de la provision figurant au bilan de la société d'assurance).

Ces traitements devront de la même manière faire l'objet d'un archivage fiscal afin de permettre à l'administration fiscale, en cas de procédure de vérification initiée à l'encontre de la société, d'être en capacité d'apprécier leur pertinence et leur bien-fondé.

Une option demeure envisageable au cas où l'identification et la caractérisation de ces traitements demeurent aisées. En effet, il sera envisageable pour les entreprises de rédiger sous forme littérale et textuelle, un peu à la manière d'un livret de recettes, les algorithmes qui, appliqués aux données élémentaires, transforment ces dernières en données agrégées. Un tel mode opératoire permettra à l'entreprise de ne pas avoir à maintenir en vie un applicatif pendant la durée de prescription fiscale alors que cette dernière peut souhaiter, dans le cadre d'une politique de migration, en changer.

Une attention particulière devra donc être portée relativement à l'archivage des fichiers Excel qui peuvent également constituer le support idoine à la réalisation de traitements prenant notamment la forme de calculs plus ou moins complexes.

S'agissant de l'émission d'une facture, les traitements sont simples. Ils se limitent le plus souvent à quelques calculs permettant par exemple de passer du montant hors taxes au montant toutes taxes comprises figurant ainsi sur la facture électronique.



4. Sur la notion de traitements, cf. notre article « Contrôle fiscal des comptabilités informatisées : une requête n'est pas une demande de traitements informatiques » publié in Bulletin fiscal 7/11, P. 535 et s.

### c. L'archivage de la documentation

Une autre obligation pèse sur les entreprises qui se doivent également d'archiver la documentation des applicatifs informatiques contenant des données concourantes directement ou indirectement à la détermination des résultats comptables et fiscaux.

L'administration fiscale a pris soin, dans une instruction fiscale, de préciser ce qu'il convenait d'entendre par documentation au sens informatique et fiscal du terme.

La nécessité de tenir à disposition de l'administration fiscale une documentation à jour et exhaustive répond à un objectif clairement établi ; il s'agit de permettre au vérificateur de comprendre, avec suffisamment d'efficacité et de pertinence, le système d'information mis en œuvre par l'entreprise au cours de la période vérifiée. L'analyse de la documentation doit, in fine, permettre à l'administration fiscale d'avoir une vue concrète des règles de gestion des données et des fichiers mis en œuvre dans les programmes informatiques qui ont une incidence directe ou indirecte sur la détermination des résultats comptables et fiscaux.

Il est expressément entendu que la documentation doit, pour être admise en cette qualité par l'administration fiscale, revêtir un certain nombre de caractéristiques préalablement identifiées. La description générale de l'ensemble du système d'information, l'inventaire et la description des matériels utilisés, les descriptifs des fichiers et des programmes et de leurs articulations, mais également la description de la structure des données et de leur signification ainsi que les codes source des programmes, sont autant d'éléments qui doivent être contenus dans la documentation.

Il conviendra par ailleurs, afin de conférer à la documentation sa pleine et entière efficacité, que cette dernière retrace avec précision et complétude le descriptif des procédures automatiques et manuelles de contrôle interne, les dictionnaires des données mis en œuvre, le plan d'archivage et les durées de rétention ainsi que la documentation utilisateurs.

Concrètement, Il importe d'insister sur l'importance des codes source des programmes qui, notamment dans un environnement informatique relativement peu évolué, sont susceptibles de constituer une source documentaire par défaut. Ces mêmes codes pourront, le cas échéant, être régulièrement utilisés pour contrôler la fiabilité des algorithmes de calcul utilisés par l'entreprise. Les codes pourront servir à s'assurer de la pleine et entière conformité des programmes exécutés au titre de la période vérifiée avec la documentation, notamment la transcription informatique effective des règles de gestion pratiquées par l'entreprise.

Dans les faits, l'entreprise dispose d'une relative latitude pour fixer de la manière la plus opportune possible le contenu de la documentation ; l'entreprise demeure ainsi légitimement fondée à présenter la documentation en fonction de l'organisation effective des moyens informatiques existants, ces contingences organisationnelles étant pleinement opposables à l'administration fiscale. Fort de ce constat, l'on reconnaît que l'entreprise tenant sa comptabilité à l'aide de systèmes informatisés peut, à sa convenance, présenter sa documentation sous forme littérale, voire à l'aide de tableaux ou de graphismes.

Aussi et pour résumer, il conviendra de procéder à l'archivage des éléments documentaires suivants :

La documentation à conserver comprend la documentation informatique.

La documentation informatique ne comprend pas seulement, comme le profane aurait pu le penser, le simple manuel utilisateurs mais s'étend à :

- la description générale de l'ensemble du système d'information (cartographie générale du système d'information) ;
- l'inventaire et la description des matériels et l'identité des utilisateurs ;
- les descriptifs des fichiers et des programmes avec leurs articulations et inter-relations ; tous les applicatifs spécifiques ainsi que les flux d'information des données qui s'intègrent dans le cœur du système ;
- la description de la structure des fichiers et leur signification ;
- les codes source des programmes ;
- les descriptifs des procédures automatiques manuelles de contrôle interne ;
- les dictionnaires des données ;
- le plan d'archivage et les durées de rétention ;
- la documentation utilisateurs.

La documentation telle que spécifiée ci-avant n'est pas la seule composante de l'obligation de présentation qui pèse à l'encontre des entreprises concernées par la procédure du contrôle fiscal des comptabilités informatisées ; les contribuables sont par ailleurs astreints à une obligation de présentation de données et traitements informatiques concourant directement ou indirectement à la détermination du résultat comptable et fiscal.

On l'aura compris, l'entreprise devra faire face, afin d'être en pleine conformité avec ses obligations fiscales, à des obligations d'archivage étendu. En sus des données, des traitements et de la documentation associée, il conviendra bien naturellement de procéder à l'archivage des documents (à distinguer des données) dont l'archivage est rendu obligatoire par le droit commercial et le droit comptable.

Le Grand Livre, les journaux, la liasse fiscale, les Balances, etc. devront à ce titre bien évidemment être archivés.

Par ailleurs et afin de se conformer aux obligations de constitution du fichier des écritures comptables (FEC), l'entreprise se devra de conserver l'ensemble des éléments comptables lui permettant de constituer ce fichier, le tout au titre des exercices soumis à vérification.

## ■ 2. L'archivage spécifique des factures et des documents associés

Des obligations spécifiques des éléments de facturation existent qui trouvent leur source dans des législations très protéiformes (commerciales, fiscales et comptables). Le législateur a récemment eu l'occasion de rappeler et de préciser ces obligations à l'occasion de la réforme relative à la piste d'audit fiable. Cette réforme nous permet de distinguer les obligations d'archivage pesant sur les entreprises qui recourent à la facturation sous format papier (1) aux entreprises qui recourent à un mode de facturation électronique, lesquelles sont soumises à des obligations d'archivage spécifique (2).

### a. Cas du recours à la facture papier

Dans l'attente de l'entrée en vigueur de la réforme relative à la facturation électronique, il est utile de rappeler qu'en cas de recours à la facturation sous format papier, l'entreprise se doit désormais, que ce soit en qualité d'émettrice ou de réceptrice, de constituer une piste d'audit fiable afin de conférer à son flux de facturation un caractère de pleine conformité légale<sup>5</sup>. En qualité de récepteur par exemple, une facture fournisseur non accompagnée d'une piste d'audit fiable entraîne un rejet du droit à récupération de la taxe sur la valeur ajoutée. Il demeure donc indispensable de mettre en œuvre cette réforme afin de sécuriser pleinement son flux de facturation.

5. Il est à noter que la présente réforme s'applique à l'identique aux factures émises ou reçues sous format électronique signées à l'aide d'un certificat électronique ne répondant pas au minimum protocole RGS 2 étoiles, ainsi qu'aux factures émises ou reçues en dématérialisation non fiscale (i.e. ne permettant pas la constitution d'une liste récapitulative ou d'un fichier des partenaires).

Nous rappellerons qu'aux termes de cette réforme, les entreprises ont l'obligation de constituer une piste d'audit permettant, en partant de la facture, de remonter jusqu'au contrat initial, le tout en passant par le bon de commande et le devis<sup>6</sup>.

Une telle réforme implique dès lors l'archivage de l'ensemble des documents constituant la piste d'audit fiable. Ce sont donc les contrats, les devis, les bons de commande, les bons de livraisons, les potentiels bons de réception ainsi que les factures, qui devront être archivés. Il en sera de même des relevés de compte qui matérialisent la preuve du règlement.

Une difficulté a été récemment tranchée par le législateur qui tenait au format des éléments constituant la piste d'audit fiable. En effet, appliquant la logique du parallélisme des formes, l'on aurait pu légitimement s'attendre à devoir archiver sous format papier les documents émis ou reçus sous ce format.

Le bon de commande par exemple reçu sous format papier, aurait dû être ainsi archivé sous format papier.

Une telle analyse aurait pu soulever difficultés puisque la plupart des entreprises doivent gérer des formats très hétérogènes (certains documents sont émis ou reçus sous format papier alors que d'autres le sont sous format électronique).

Fort légitimement dans un texte récent, l'administration fiscale a pris soin de préciser que, s'agissant des documents constituant le poste d'audit fiable (hormis la facture), il était possible de scanner lesdits éléments afin d'en assurer un archivage électronique.

Ainsi et en conclusion, ce sont tout à la fois les factures et les documents constitutifs de la piste d'audit fiable qui se devront d'être archivés pendant une durée préfixe de dix ans conformément aux stipu-

lations du code de commerce (L 123-22 du Code de commerce).

Nous rappelons par ailleurs qu'il demeure possible d'archiver sous format électronique les factures reçues sous format papier à condition toutefois de répondre pleinement aux spécifications de l'arrêté du 22 mars 2017.

Nous rappelons que par application de ce dispositif, il demeure possible d'archiver sous format électronique les factures reçues sous format papier à condition de respecter, notamment et à titre principal, deux conditions cumulatives :

- Respecter lors de l'opération de numérisation le code couleur de la facture papier,
- Sécuriser le fichier ainsi constitué en recourant, par exemple, à l'apposition d'une signature électronique reposant sur un protocole technique RGS 1 étoile.

## **b. Cas du recours à la facture électronique**

Une fois obligatoire, le recours à la facturation électronique nécessitera de parfaitement appliquer les règles applicables en matière d'archivage légal.

S'agissant des factures électroniques prenant la forme d'un fichier de type PDF (par exemple), nous rappelons que ces factures ont vocation à être transmises par voie électronique et signées à l'aide d'une signature et d'un certificat électronique.

S'agissant de ce mode opératoire, il est admis que les factures accompagnées d'un certificat électronique reposant sur un protocole RGS 2 étoiles n'ont pas à faire l'objet d'une piste d'audit fiable. Aussi, seules devront être archivées, pendant une durée de 10 ans, la facture et la signature électronique (y inclus le certificat).

6. Pour de plus amples développements sur cette réforme, cf. notre article « Une vraie fausse mesure de simplification : la piste d'audit fiable » publié in Revue de Droit fiscal n° 31-35 du 31 juillet 2014.



S'agissant des factures dématérialisées (factures accompagnées d'une liste récapitulative et d'un fichier des partenaires conformes aux spécifications de l'article 289 VII 3° du Code général des impôts), devront faire l'objet d'un archivage fiscal à la fois le message structuré (le plus souvent en format EDI), mais également le fichier des partenaires ainsi que la liste récapitulative. La durée d'archivage demeure identique à celle qui s'applique en matière de factures signées à l'aide d'une signature électronique reposant sur un certificat électronique.

En ce qui concerne les factures émises ou reçues sous format PDF ou bien encore s'agissant de «Factur X» qui nécessitent, nous le rappelons, la mise en œuvre de la réforme relative à la piste d'audit fiable, il conviendra d'archiver, outre les fichiers PDF et/ou « Factur X » les documents qui composent la piste d'audit fiable sur une durée de 10 ans.

■ **En conclusion et l'on aura pu s'en convaincre, l'archivage est un véritable art qui se doit d'être pratiqué avec dextérité.** Il existe bien une sorte de guide bonne conduite au travers de la norme AFNOR NFZ 42013 qui édicte, sans véritable caractère impératif (ce n'est pas une loi) un certain nombre de contingences. Toutefois cette norme demeure, en bien des points, imprécise et son domaine d'application demeure somme toute très restreint<sup>7</sup>.

En tout état de cause et l'on aura pu s'en convaincre, l'obligation de recourir à un procédé de facturation électronique ne peut être abordée sans intégrer dans la réflexion les problématiques liées tout à la fois à la réglementation relative à la piste d'audit fiable, à la procédure du contrôle fiscal des comptabilités informatisées et à l'archivage électronique.

Le recours à la facturation électronique devra s'accompagner d'une parfaite connaissance de ces réglementations protéiformes à la croisée des disciplines comptables, fiscales et informatiques. Nul doute : l'expert-comptable de demain sera 3.0.

7. Pour des plus amples développements, cf notre article « Les pièges fiscaux des systèmes d'information de l'entreprise » publié in Revue de droit fiscal N°14 du 4 avril 2013.