

CONTROLE FISCAL & FICHIER DES ECRITURES COMPTABLES (FEC)

Depuis le 1^{er} janvier 2014, lors d'un contrôle fiscal, les entreprises ou succursales établies en France et tenant leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, ont l'obligation de remettre à l'administration fiscale un fichier des écritures comptable (FEC).

Il convient donc de s'assurer que l'entité française a la capacité de produire ce FEC, dont la forme et le contenu sont précis et normés, depuis son logiciel comptable. Sur ce point, autant les logiciels comptables communément utilisés en France (Cegid, Sage...) savent dorénavant répondre à cette obligation, autant les systèmes d'information du types ERP (SAP, Oracle...) nécessitent souvent des développements spécifiques pour pouvoir produire un FEC conforme à la réglementation.

Par ailleurs, les succursales françaises de sociétés étrangères, étant donné l'absence d'entité juridique en France, bénéficient de quelques tolérances sur ce thème.

Le défaut de présentation du FEC ou son absence de conformité au regard des normes peuvent entraîner de lourdes sanctions.

1. CONTRIBUABLES CONCERNES

La procédure s'applique aux contribuables remplissant les trois conditions suivantes :

- o Tenir une comptabilité au moyen de systèmes informatisés ;
- o Être soumis par le code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables (*cas des sociétés commerciales et des succursales françaises de sociétés étrangères*)
- o Et faire l'objet d'un contrôle fiscal.

2. LE FICHIER DES ECRITURES COMPTABLES (FEC)

Lors d'un contrôle fiscal, dès le premier rendez-vous, un FEC doit être remis à l'administration fiscale au titre de chaque exercice visé dans l'avis de vérification.

Le FEC doit en principe être généré, avec des écritures validées, au plus tard à la date légale d'envoi de la liasse fiscale de chacun des exercices concernés.

La remise ou l'absence de remise de la copie des FEC, ainsi que la remise de copies de FEC non conformes aux normes prévues, sont formalisées par écrit sur un document remis par le vérificateur et contresigné par le représentant légal de l'entité. Bien évidemment, tout problème identifié par le vérificateur à cette étape aura des conséquences sur la suite du contrôle fiscal et sur les pénalités à appliquer.

a) Le fond

Le FEC doit contenir toutes les écritures comptables enregistrées au cours d'un exercice dans un seul et unique système comptable informatisé.

Ainsi, avec le FEC, il n'est plus possible de comptabiliser des écritures comptables d'ajustements (reclassement de présentation, de normes comptables, de régimes fiscaux...) en dehors du système comptable informatisé utilisé par la société. En d'autres termes, la balance des comptes extraite du système comptable doit être à l'identique celle utilisée pour préparer la liasse fiscale. Les ajustements présentés ci-dessus se produisaient notamment pour les sociétés utilisant des ERP et/ou tenant des comptabilités aux normes comptables du groupe. Auparavant, elles pouvaient réaliser ces ajustements en dehors de leur système comptable informatisé (par exemple dans leur logiciel de liasse fiscale), dorénavant cette pratique n'est plus possible avec le FEC.

Il existe toutefois certaines tolérances décrites ci-après pour les succursales.

Conformément à ce qui est précisé dans le code de commerce, la comptabilité doit être clôturée chaque année. Ainsi, les écritures comptables intégrées dans le FEC doivent notamment comprendre les écritures d'inventaire de la clôture des comptes et les écritures de report à nouveau du bilan d'ouverture. Or ceci n'est pas toujours le cas dans certains ERP qui n'auraient pas été adaptés aux règles françaises.

Par ailleurs, l'administration fiscale a rappelé l'obligation pour les sociétés de droit français de tenir leur comptabilité, et donc d'avoir un FEC en langue française.

b) La forme

Dans la plupart des cas, le FEC doit comprendre 18 colonnes contenant les informations suivantes :

1. Code journal de l'écriture comptable
2. Libellé journal de l'écriture comptable
3. Numéro sur une séquence continue de l'écriture comptable
4. Date de comptabilisation de l'écriture comptable
5. Numéro de compte

6. Libellé de compte
7. Numéro de compte auxiliaire (*à blanc si non utilisé*)
8. Libellé de compte auxiliaire (*à blanc si non utilisé*)
9. Référence de la pièce justificative
10. Date de la pièce justificative
11. Libellé de l'écriture comptable
12. Montant au débit
13. Montant au crédit
14. Lettrage de l'écriture comptable (*à blanc si non utilisé*)
15. Date de lettrage (*à blanc si non utilisé*)
16. Date de validation de l'écriture comptable
17. Montant en devise (*à blanc si non utilisé*)
18. Identifiant de la devise (*à blanc si non utilisé*)

Ces 18 colonnes doivent être présentées dans cet ordre. Dans le cas où le FEC présenteraient plus que 18, les colonnes supplémentaires doivent être positionnées après les 18 colonnes décrites ci-dessus. Par ailleurs, ces colonnes doivent respecter un certain formalisme pour chaque champ à renseigner, notamment que les chiffres soient présentés sous format « français » (une virgule et pas un point pour séparer les centimes, pas de virgule pour séparer les milliers...).

c) Particularités des succursales françaises de société étrangères

Pour les succursales françaises de sociétés étrangères, l'administration fiscale admet certaines adaptations dans la production du FEC, compte tenu notamment de l'absence d'obligation, au plan juridique, de tenir leur comptabilité en normes françaises.

Ainsi, lorsque la comptabilité n'est pas tenue conformément au Plan Comptable Général français, il est admis par l'administration fiscale qu'un tableau de passage et/ou une table de correspondance (pour les numéros ou libellés de comptes et ce afin d'effectuer le passage entre les normes comptables étrangères et françaises) soient préparés en dehors du système comptable informatisé utilisé par la succursale.

Par ailleurs, il semble qu'à ce jour, l'administration fiscale admette par tolérance que la comptabilité et donc le FEC des succursales puissent être présentés dans une langue étrangère, qui doit néanmoins pouvoir être comprise par le vérificateur. En cas de difficultés, l'administration pourrait toutefois en demander la traduction intégrale de la comptabilité.

3. SANCTION

En cas de défaillance du FEC, il existe différentes sanctions cumulatives :

a) **Défaut de présentation d'un FEC conforme à la réglementation**

Les amendes présentées ci-après sanctionnent le défaut du FEC mais également la remise d'un FEC non-conforme aux dispositions légales.

Dans un premier temps, la Loi prévoit une amende fixe de 5.000 € applicable pour **chaque exercice** pour lequel la copie d'un FEC conforme n'a pas été remise au vérificateur. Donc, pour 3 années vérifiées en général lors d'un contrôle fiscal, les amendes s'élèveraient en cas de problèmes liés aux FEC à 15.000 € minimum.

En cas de rectifications identifiées par le vérificateur sur la base de la comptabilité présentée en l'absence de FEC conforme, cette amende peut être portée à 10 % du montant des redressements fiscaux, si celle-ci donne un chiffre supérieur à 5.000 €. En d'autres termes, il faut distinguer deux cas de figure pour calculer la sanction applicable :

- ✓ si aucune rectification n'a été apportée : le montant de l'amende est fixé forfaitairement à **5.000 €** ;
- ✓ si des rectifications ont été apportées : l'amende applicable est d'un montant égal à 5.000 € ou à **10 % des droits** (montants redressés) si ce montant est supérieur à 5.000 €.

b) **Rejet de la comptabilité**

Selon l'appréciation des faits par le vérificateur, l'absence de FEC pourrait, au pire des cas, entraîner un rejet complet de la comptabilité. Ainsi, l'administration procéderait à une évaluation d'office des bases d'imposition de l'entité en considérant qu'elle ne peut s'appuyer sur sa comptabilité. Au-delà du rejet du FEC, d'autres majorations plus significatives sont alors mises en œuvre par l'administration fiscale en fonction de chacune des situations constatées.

4. EVOLUTION DES CONTROLES FISCAUX & DELAIS DE PRODUCTION DU FEC

La Loi de finance rectificative 2016 a introduit, à compter des contrôles fiscaux débutés depuis le 1^{er} janvier 2017, la possibilité de mettre en œuvre des contrôles à distance de comptabilités par l'administration fiscale. Cette procédure dénommée « Examen de comptabilité » prévoit l'envoi du FEC au vérificateur sans que celui ne se déplace dans les locaux de l'entreprise française. Ainsi après réception de l'avis d'examen de comptabilité, le contribuable dispose d'un délai de 15 jours pour transmettre ses fichiers FEC sur les années contrôlées.

Cette procédure engendre une augmentation du nombre de contrôles fiscaux et rend plus difficile la production du FEC dans les délais requis, lorsque celui-ci ne peut être émis automatiquement (dans les cas autres que ceux des logiciels comptables français classiques) ou n'a pas fait l'objet de développements spécifiques en amont (généralement dans le cas des ERP). Auparavant, lorsque seule la procédure de « Vérification de comptabilité » était appliquée, le délai de production du FEC pour l'entreprise était plus grand car il y avait en général un délai d'environ 1 mois entre la réception du courrier annonçant le contrôle fiscal et le premier rendez-vous avec le vérificateur.

5. **CONCLUSION**

Lors des premières années de contrôle par l'administration fiscale, une certaine tolérance était admise en matière de FEC et les sanctions n'étaient pas toujours pleinement appliquées. Dorénavant, les sanctions appliquées en cas de manquements sur la production d'un FEC conforme sont systématiques et les services des impôts ont durci leur position.

Ainsi, la préparation du FEC doit être anticipée en amont d'un éventuel contrôle fiscal. C'est une tâche essentielle qui permet de sécuriser les premières étapes du contrôle, qui sont souvent déterminantes pour la suite du processus de vérification. Ceci est d'autant plus vrai avec la procédure « d'Examen de comptabilité », introduite depuis le 1^{er} janvier 2017 et ne devrait que se renforcer dans les années à venir.

Bien que la mise en place d'un FEC, notamment quand l'entreprise utilise un ERP, soit plus liée à une problématique de développement informatique, nous recommandons aux entités françaises de se rapprocher de leur conseil en matière comptable pour les assister dans l'analyse de leur situation au regard de la réglementation sur le FEC ou de leurs conseils en informatiques pour adapter leurs logiciels internationaux (type SAP...) à cette réglementation.

Il s'agit là d'une tendance forte de modification de l'approche de l'administration fiscale dans le cadre des de contrôle de comptabilité informatisée. Sur ce thème, la PAF (Piste d'Audit Fiable - justification de la traçabilité des opérations comptabilisées afin de documenter les options retenues en matière de déclarations de TVA : chiffre d'affaires exonéré de TVA ...) est venue renforcer la liste des demandes présentées par l'administration aux entreprises, lorsqu'elles subissent un contrôle fiscal. Par ailleurs, depuis les exercices clos à compter du 31 décembre 2020, la conformité du FEC fait partie des 10 points de contrôle de l'ECF « Examen de Conformité Fiscale » pour les entreprises qui souhaitent faire certifier certains sujets fiscaux, vis-à-vis de l'administration fiscale, par un professionnel dans un cadre normalisé.