

DU BON USAGE DE LA FACTURATION ÉLECTRONIQUE

Rémi GOUYET

*Avocat associé E-TAX PARIS, société d'avocat, Enseignant à l'Université de Paris Dauphine., Ancien avocat associé-
Chef du service dématérialisation fiscale de CMS Bureau Francis Lefebvre*

Dans un communiqué de presse en date du 28 juillet dernier, l'administration fiscale a pris soin d'annoncer le report de l'entrée en vigueur de la réforme relative à la facturation électronique et au e-reporting TVA. Ce report s'est accompagné par la publication à quelques jours d'intervalle (31 juillet) d'une nouvelle version des spécifications techniques y relatives. Si le nouveau calendrier de la réforme a vocation à être précisé lors de la publication de la prochaine loi de finances pour 2024, plusieurs hypothèses demeurent envisageables, allant de l'anticipation de la mise en œuvre de la réforme dès le mois de juillet 2024 sur la base du volontariat jusqu'à la généralisation obligatoire de la facturation électronique au 1^{er} janvier 2026.

Même si ce report est de nature, à tort, à bouleverser le calendrier opérationnel que les entreprises s'étaient fixé pour mettre en œuvre cette réforme structurante, les conditions techniques et juridiques semblent désormais plus que jamais 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 professionnels qui regardent parfois avec délicatesse ce sujet qui nécessite une approche pluridisciplinaire et une expertise à la fois informatique et fiscale. Il n'est pas inutile de faire le point sur ce sujet en rappelant ce que sont à date les pratiques acceptables en matière de recours à un procédé de facturation électronique ainsi que les changements attendus en la matière.

Une telle mise au point apparaît d'autant plus utile que même après l'entrée en vigueur de la réforme et dans le cadre de leurs relations internationales, les entreprises continueront d'émettre et/ou de recevoir des factures sous des formats à date hétérogènes.

SUR LA NOTION DE FACTURATION ÉLECTRONIQUE

EXIGENCES LIÉES AU FORMAT

Le concept de facture électronique se doit, dans un premier temps, d'être précisément circonscrit. Il importe en effet de rappeler que le format des factures est d'une importance capitale puisque le non-respect des exigences est de nature à entraîner un rejet du droit à récupération de TVA pour les entreprises impénitentes.

Ainsi, il importe de relever que cette notion de facture électronique recouvre plusieurs acceptions distinctes nettement identifiées. Il y a lieu afin d'être le plus précis et pragmatique possible, de bien faire la distinction entre ce que recouvre la notion de facturation électronique à date et donc jusqu'à l'entrée en vigueur attendue de la réforme (voir § [2-2](#)) et le concept de facturation électronique tel qu'il a vocation à être observé après l'entrée en vigueur de la réforme, du moins dans un contexte strictement national (voir § [2-10](#)).

JUSQU'À L'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA RÉFORME

MODALITÉS DE FACTURATION

Dans l'attente de l'obligation de recourir à un procédé de facturation électronique tant en émission qu'en réception, les professionnels ont la possibilité d'émettre et/ou de recevoir des factures qui se doivent, dès lors qu'elles ne sont pas matérialisées sous un format papier, de répondre à un certain nombre de spécificités légales et fonctionnelles. Ainsi, les entreprises peuvent à date recourir à plusieurs modalités de facturation électronique qu'il demeure possible, dans un souci pédagogique, de dissocier en deux grandes catégories : les factures matérialisées par un document (voir § [2-3](#)) et celles se présentant sous la forme de données structurées selon une norme pouvant être convenue entre les parties (voir § [2-5](#)).

FACTURES ÉLECTRONIQUES SE PRÉSENTANT SOUS LA FORME D'UN DOCUMENT

FACTURES ÉLECTRONIQUES NÉCESSITANT LA FORMALISATION D'UNE PISTE D'AUDIT FIABLE

La première variante de facturation électronique auxquelles les entreprises peuvent être confrontées à date, 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 en règle générale) un caractère original permettant pleinement au destinataire de récupérer la TVA.

Il importe également de souligner que dans cette hypothèse, le recours à un PDF en format natif (facture PDF issue du système de facturation et/ou d'une solution bureautique) se doit d'être privilégié. Il importe de fustiger la pratique qui consiste à numériser une facture originellement générée sous format papier, un tel procédé n'ayant pas pour effet de conférer à la facture ainsi numérisée le caractère de facture d'origine.

Ainsi et comme spécifié précédemment, il importe en sus du caractère natif de la facture de bien s'assurer que la réforme relative à la piste d'audit fiable a été régulièrement mise en œuvre.

À la lecture des textes en vigueur en matière de piste d'audit fiable ([BOFiP-TVA-DECLA-30-20-30-20-07/02/2018](#)), la nécessité de mettre en œuvre la réforme relative à la piste d'audit fiable concerne 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. 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, entrant et sortant, 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 précède et justifie le flux de facturation.

Afin de fiabiliser pleinement la piste d'audit du flux de facturation, il conviendra de procéder à l'identique 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.

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 également 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.

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

Il est à noter qu'avec l'entrée en vigueur attendue de la réforme relative à la facturation électronique et sous réserve d'une période de tolérance ce mode de facturation électronique (facture PDF accompagnée d'une piste d'audit fiable) a vocation à disparaître dans le cadre des relations internes. En revanche et dans un premier temps du moins s'agissant des relations européennes, les factures sous format PDF accompagnées d'une piste d'audit fiable continueront à être observées.

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 possible à date de recourir à un procédé de facture signée à l'aide d'une signature électronique reposant sur un certificat électronique.

Les caractéristiques de ces factures ont ainsi été précisées par l'administration fiscale et feront l'objet demain d'une refonte. 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 ([BOFiP-TVA-DECLA-30-20-30-30-§ 220-18/10/2013](#)) 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 ainsi et comme indiqué au sein du texte précité, d'éviter la formalisation de la piste d'audit fiable.

Il est à noter que demain, de nouvelles modalités de factures électroniques signées ont vocation à être observées (décret [2023-377](#) du 16 mai 2023).

FACTURES ÉLECTRONIQUES SE PRÉSENTANT SOUS LA FORME DE DONNÉES DE FACTURATION

LE RECOURS À UN SYSTÈME DE TÉLÉTRANSMISSION SPÉCIFIQUE

À 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.

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.

En règle générale, l'assujetti souhaitant valablement recourir à la dématérialisation aura généralement tout intérêt à s'orienter vers la technologie EDI (selon un protocole technique D 96 A par exemple) ou ASP qui, sous certaines conditions, offre la possibilité de dématérialiser et de télétransmettre les données informatisées. 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.

MENTIONS OBLIGATOIRES

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 dématérialisé 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.

LISTE RÉCAPITULATIVE

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 conservation sur support papier n'est pas sans contrainte puisque dans une telle conjoncture, 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.

CRÉATION DE FICHIERS DES PARTENAIRES PERTINENTS

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.

RESTITUTION DES DONNÉES

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 de cette variante de la facturation électronique largement observable dans le 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 ([BOFIP-TVA-DECLA-30-20-30-40-§ 140-18/10/2013](#)) 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 ».

Il est à noter que ce mode de facturation fait partie des modalités de facturation qu'il demeurera possible d'observer également demain avec l'entrée en vigueur de la réforme relative à la facturation électronique.

POSTÉRIEUREMENT À L'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA RÉFORME

À compter de l'entrée en vigueur de la réforme, de nouvelles modalités de facturation électronique ont vocation à être généralisées, mettant fin dans un contexte domestique aux traditionnelles factures sous format PDF auxquelles les entreprises demeuraient accoutumées jusqu'alors.

C'est ainsi notamment que Factor'X devrait selon toute vraisemblance se développer de manière exponentielle, ses nombreux avantages en faisant un mode de facturation particulièrement appréciable pour les entreprises.

Nous rappelons à cet égard que Factor'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'un 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 vidéocodage ;
- 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-reporting qui forme, avec l'obligation de recourir à un procédé de facturation électronique, un tout indivisible.

Toutefois, il ne s'agit pas de la seule modalité de facturation se présentant sous la forme de données que les entreprises pourront adopter avec l'entrée en vigueur attendue de la réforme relative à la facturation électronique.

Se présentant également sous la forme d'un message structuré selon une norme dédiée, les factures pourront également se présenter sous un format UBL ou CII, formats qui laissent également une place privilégiée aux données de facturation.

Par ailleurs et comme précisé précédemment, les factures sous format EDI continueront d'être observées avec l'obligation pour les entreprises y recourant, de contracter avec une plateforme de dématérialisation partenaire (PDP) dès lors que le format retenu possédera les caractéristiques d'un format D 96 A.

Après cet aperçu des modalités de facturation admissibles à date et après l'entrée en vigueur de la réforme, il importe désormais de mettre en exergue les modalités de contrôle spécifiquement attachées au recours à une modalité technique de facturation électronique.

Il existe en effet au sein des textes fiscaux en vigueur des modalités de vérification dédiée qu'il importe de maîtriser.

SUR LES MODALITÉS DE CONTRÔLE DES FACTURES ÉLECTRONIQUES

PROCÉDURE GÉNÉRALE DE CONTRÔLE DES COMPTABILITÉS INFORMATISÉES

OBLIGATIONS À LA CHARGE DE L'ENTREPRISE

La procédure générale du contrôle fiscal des comptabilités informatisées (CFI) est de nature à permettre à l'administration fiscale de contrôler les données de facturation ayant présidé à l'établissement de la facture électronique.

Des modalités de contrôle spécifiquement attachées à la facturation électronique sont également contenues au sein du code général des impôts (voir § [2-14](#)).

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.

Ce sont d'un point de vue pratique plusieurs obligations qui pèsent ainsi sur les entreprises qui génèrent ainsi des factures sous format électronique. En sus d'une obligation de présentation de la documentation informatique (voir § [2-12](#)), les entreprises se doivent d'être en capacité de produire les données élémentaires de facturation (voir § [2-13](#)).

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 qui répond 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 utilisateur.

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.

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.

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 et de traitements informatiques.

Sur cette question, nous invitons nos lecteurs à se reporter à l'étude consacrée au « Contrôle fiscal des comptabilités informatisées » publiée dans notre Feuilleton hebdomadaire 3955 (voir FH [3955](#), §§ [5-1](#) à [5-5](#)).

PROCÉDURE SPÉCIFIQUE DE CONTRÔLE DES FACTURES ÉLECTRONIQUES

RENFORCEMENT DU CONTRÔLE

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.

PORTÉE DU CONTRÔLE

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 utilisateur.

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 littérale voire à l'aide de tableaux ou de graphiques.

TESTS SUSCEPTIBLES D'ÊTRE RÉALISÉS PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

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.

Les obligations susmentionnées qui s'imposent déjà à date recevront à n'en pas douter une application renforcée lors du passage obligatoire à la facturation électronique. Le recours à un mode de facturation majoritairement basée sur des données est au surplus de nature à généraliser ce type de procédures de vérification.

Les entreprises se doivent donc de bien intégrer dans leur réflexion le sujet de l'archivage tant des factures que des données de facturation.

LES PROBLÉMATIQUES DE L'ARCHIVAGE FISCAL

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 ?

Nous avons eu l'occasion dans le cadre d'une précédente étude « Du bon usage de l'archivage fiscal » de répondre ainsi à deux questions fondamentales : qu'est-ce que l'archivage ? , puis que doit-on archiver pour être en phase avec la législation applicable ? (voir FH [3941](#), §§ [7-1](#) à [7-16](#)).

Une fois obligatoire, le recours à la facturation électronique nécessitera de parfaitement appliquer les règles applicables en matière d'archivage légal (voir § [2-18](#)).

L'ARCHIVAGE SPÉCIFIQUE DES FACTURES ET DES DOCUMENTS ASSOCIÉS

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).

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 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.

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.

Les positions et opinions émises dans cette rubrique n'engagent que leur auteur.