

## 2 Le recours obligatoire, à partir de 2018, à des logiciels ou systèmes de caisse sécurisés et certifiés est commenté

BOI-TVA-DECLA-30-10-30

BOI-CF-INF-20-10-20

L'administration a publié le 3 août dernier ses commentaires concernant l'obligation pour les assujettis à la TVA d'utiliser des logiciels de comptabilité ou de gestion ou des systèmes de caisse sécurisés et certifiés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018. Elle précise en particulier les conditions que doivent remplir ces logiciels et systèmes, les moyens de justifier du respect de l'obligation et les modalités de la procédure de contrôle spécifique.

1 Afin de renforcer la lutte contre la fraude à la TVA liée à l'utilisation de logiciels permettant la dissimulation de recettes, l'article 88 de la loi 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 instaure l'obligation, pour les assujettis qui enregistrent les règlements de leurs clients au moyen d'un logiciel de

comptabilité ou de gestion ou d'un système de caisse, d'utiliser un logiciel ou système sécurisé certifié. A défaut, l'assujetti se verra appliquer, en cas de contrôle, une amende de 7 500 € par logiciel ou système pour lequel le certificat ou l'attestation fait défaut et sera tenu de régulariser sa situation. Cette nouvelle

obligation est également assortie d'un droit de contrôle spécifique de l'administration (FR 55/15 <sup>38</sup> p. 59).

L'administration commente ce dispositif, qui s'appliquera à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, à l'occasion d'une mise à jour de sa base Bofip du 3 août 2016.

Nous signalons ci-après les précisions qui nous paraissent les plus intéressantes.

## Un champ d'application très large

**2** En vertu de l'article 286, I-3<sup>o</sup> bis du CGI, qui entrera en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2018, l'obligation de recourir à un logiciel de comptabilité ou de gestion ou à un système de caisse sécurisé et certifié concerne toute personne assujettie à la TVA qui enregistre les règlements de ses clients au moyen d'un logiciel de comptabilité ou de gestion ou d'un système de caisse.

**3** L'administration précise expressément que l'obligation concerne **tous les assujettis** à la TVA qui enregistrent les règlements de leurs clients dans un logiciel de comptabilité ou de gestion ou un système de caisse (y compris en cas d'enregistrement par eux-mêmes sur un logiciel ou système accessible en ligne), qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales, de droit privé ou de droit public, et même s'ils réalisent en tout ou partie des **opérations exonérées** de TVA ou s'ils relèvent du régime de la **franchise en base** (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>os</sup> 10 et 20).

Les assujettis qui n'utiliseraient pas de logiciel de comptabilité ou de gestion ou de système de caisse (utilisation d'une caisse autonome sans fonction « enregistrement ») ne sont bien entendu pas tenus à l'obligation de recourir à un logiciel ou système sécurisé certifié. L'administration considère toutefois que l'assujetti est alors tenu de prouver, par tous moyens, cette absence d'utilisation d'un logiciel ou système, par exemple en présentant un extrait de sa comptabilité tenue sur papier (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>o</sup> 520).

**4** Les **logiciels** et systèmes de caisse concernés sont ceux visés par le droit de communication prévu à l'article L 96 J du LFP (CF-III-8330 s.). Sont concernés **y compris** les logiciels de comptabilité ou de gestion dits « **libres** » ou **développés en interne**, c'est-à-dire par l'assujetti lui-même (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>os</sup> 30 et 40).

**5** Les **données** concernées sont celles qui concourent directement ou indirectement à la réalisation d'une transaction (y compris lorsque la transaction n'est que simulée au moyen d'un module de type « école » ou « test ») participant à la formation des résultats comptables et fiscaux, ainsi que toutes les données liées à la réception (immédiate ou attendue) du paiement en contrepartie. Sont également concernés l'ensemble des éléments permettant d'assurer la traçabilité de ces données concourant à la réalisation de la transaction et de garantir l'intégrité de celles-ci (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>o</sup> 50).

## Les conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données à remplir à compter du 1-1-2018

**6** A compter de 2018, les assujettis concernés devront utiliser un logiciel de comptabilité ou de gestion ou un système de caisse satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale, attestées par un certificat délivré par un organisme accrédité ou par une attestation de l'éditeur.

**7** Comme annoncé lors de l'adoption du texte, l'administration précise ces conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données par voie doctrinale. Nous retiendrons en particulier à cet égard que (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>os</sup> 60 à 260) :

- le logiciel de comptabilité ou de gestion ou le système de caisse doit prévoir l'**accès de l'administration** aux données d'origine enregistrées initialement ainsi qu'au détail daté (année, mois, jour, heure, minute) des opérations et des corrections apportées lorsque ces données ont fait l'objet de correction (BOI précité n<sup>o</sup> 100) ;

- la sécurisation doit être assurée par tout **procédé technique** de nature à garantir la restitution des données de règlement dans l'état de leur enregistrement d'origine. Il peut notamment s'agir d'une technique de chaînage des enregistrements ou de signature électronique des données. L'emploi d'une fonction « école » ou « test » doit également être sécurisée et comporter l'identification d'un certain nombre de données (BOI précité n<sup>os</sup> 140 et 150) ;

- le logiciel de comptabilité ou de gestion ou le système de caisse doit prévoir une **clôture** qui doit intervenir à l'issue d'une période au minimum annuelle (ou par exercice). Les systèmes de caisse doivent en plus de la clôture annuelle (ou par exercice) prévoir obligatoirement une clôture journalière et une clôture mensuelle, chaque clôture donnant lieu à des données cumulatives et récapitulatives, intègres et inaltérables calculées par le système (BOI précité n<sup>os</sup> 160 et 170) ;

- la **conservation** des données est opérée soit en ligne, c'est-à-dire dans le logiciel ou système, soit dans une archive respectant les conditions définies par l'administration (BOI précité n<sup>o</sup> 190) ;

- les données doivent être **archivées**, dans les conditions prévues par l'administration, selon une **périodicité** choisie, au maximum annuelle ou par exercice (BOI précité n<sup>o</sup> 220).

L'administration précise par ailleurs que si le logiciel ou système sert à la tenue de la **comptabilité** de l'entreprise, celle-ci est soumise aux **normes** fixées pour la remise des fichiers des écritures comptables (FEC) (BOI précité n<sup>o</sup> 70).

## Le respect des conditions à remplir par le logiciel ou système de caisse doit être justifié

**8** Le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données peut être justifié **soit** par un **certificat** délivré par un organisme accrédité, **soit** par une **attestation** individuelle de l'éditeur du logiciel ou du système. L'administration précise expressément que lorsqu'une entreprise détient plusieurs systèmes de caisse et/ou logiciels de comptabilité ou de gestion différents, elle doit présenter un certificat ou une attestation **pour chacun de ces produits** (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>o</sup> 280). Le document est en principe remis par l'éditeur à l'assujetti au moment de l'achat du logiciel ou système (BOI précité n<sup>o</sup> 290).

**9** Le **certificat** permettant de justifier du respect des conditions doit être délivré à l'éditeur du logiciel ou système par un **organisme accrédité** en France ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne. Il doit expressément mentionner que les conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données sont respectées et doit porter sur la version détenue par l'assujetti ou, à défaut et à condition que l'organisme accrédité assure un audit régulier du produit, sur la version majeure du logiciel ou système (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>os</sup> 320 et 330).

**10** La justification peut aussi être apportée par une **attestation individuelle**. Cette attestation doit être délivrée par l'éditeur du logiciel ou système **nominativement à l'assujetti** utilisateur.

Une simple mention dans les conditions de vente n'est à cet égard pas suffisante.

L'attestation doit être conforme au **modèle** fourni par l'administration au BOI-LETTRE-000242. Elle doit **mentionner** explicitement le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données et doit indiquer précisément le nom et les références de ce logiciel (y compris la version concernée et le numéro de licence quand il existe une licence) ou de ce système et la date à laquelle le logiciel ou système a été acquis par l'assujetti à la TVA.

L'attestation peut être délivrée sur un **support physique** (par exemple, par la remise d'un document lors de l'achat du logiciel ou système à compléter par l'assujetti de son identité complète et de la date de son achat) ou de manière **dématérialisée** (par exemple, par téléchargement en ligne d'une attestation à compléter par l'assujetti pour y mentionner notamment son identité complète).

Toute **nouvelle version** majeure du logiciel ou système (c'est-à-dire une version ayant modifié par rapport à la version précédente un ou plusieurs paramètres impactant le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage) doit donner lieu à l'établissement d'une nouvelle attestation visant expressément cette version (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>os</sup> 370 et 390).

L'administration admet que l'attestation demeure valable pour attester le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données par les **versions mineures ultérieures** du logiciel ou système :

- si cette attestation identifie clairement la racine de la dernière version majeure à la date d'émission de l'attestation et les subdivisions de cette racine qui sont ou seront utilisées pour l'identification des versions mineures ultérieures ;
- et si l'éditeur s'engage à n'utiliser ces subdivisions que pour l'identification des versions mineures ultérieures, à l'exclusion de toute version majeure (BOI précité n<sup>o</sup> 380).

**11** A noter que lorsque l'**assujetti a développé lui-même le logiciel ou système** qu'il utilise pour ses propres besoins, la justification doit obligatoirement être apportée par la production d'un certificat délivré par un organisme accrédité. L'assujetti ne pourrait se délivrer d'attestation à lui-même que dans la seule hypothèse où son activité déclarée (code NACE) est une activité d'édition de logiciels de comptabilité ou de gestion ou de systèmes de caisse (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>o</sup> 370).

### Une procédure de contrôle spécifique, qui s'ajoute aux procédures de droit commun

**12** A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, l'administration disposera d'une nouvelle procédure de **contrôle inopiné**, prévue par l'article L 80 O du LPF, lui permettant de s'assurer de la détention par l'assujetti des justificatifs exigés (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>os</sup> 440 et 610).

Il s'agit d'une procédure spécifique, qui ne relève pas des procédures de contrôle régies par les articles L 10 et suivants du LPF. L'administration ne peut pas, dans le cadre de cette procédure, examiner la comptabilité de l'entreprise, ce qui suppose l'engagement d'une procédure de **vérification de comptabilité** prévue à l'article L 13 du LPF.

Cependant, le contrôle de la détention des justificatifs peut être réalisé dans le cadre d'une vérification de comptabilité régulièrement engagée, sans recours à la procédure spécifique prévue à l'article L 80 O du LPF (BOI précité n<sup>os</sup> 460 et 520).

**13** La procédure de contrôle inopiné prévue par l'article L 80 O du LPF peut être mise en œuvre **plusieurs fois à l'égard du même assujetti**, notamment pour s'assurer qu'à l'issue du délai

de soixante jours dont il dispose à la suite de l'application de l'amende prévue par l'article 1770 duodecimes du CGI (n<sup>o</sup> 20) l'assujetti s'est mis en règle (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>o</sup> 460).

**14** Dans le cadre du contrôle prévu par l'article L 80 O du LPF, les agents de l'administration remettent à l'assujetti ou à son représentant un avis d'intervention et lui demandent de leur **présenter le certificat ou l'attestation individuelle**. Ils examinent les documents présentés et s'assurent plus particulièrement :

- que l'assujetti dispose d'un certificat ou d'une attestation individuelle pour chaque version de logiciel de comptabilité ou de gestion ou chaque système de caisse qu'il utilise : à cet effet, l'assujetti doit être en mesure de présenter à l'administration, immédiatement ou par un accès rapide via une fonctionnalité du logiciel ou système, l'**identification de la version de logiciel ou système** qu'il utilise, notamment son numéro de licence (quand il existe une licence) ;
- que le certificat ou l'attestation individuelle est **conforme** à la loi (n<sup>os</sup> 8 s.), notamment que le certificat a été délivré par un organisme accrédité ou que l'attestation individuelle comporte toutes les mentions figurant dans le modèle établi par l'administration ;
- que ces documents correspondent aux versions de logiciels ou systèmes de caisse détenus par l'assujetti (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>os</sup> 480, 500 et 510).

**15** Lorsque les agents constatent la **régularité en la forme du document présenté** (certificat ou attestation individuelle), ils le mentionnent dans le procès-verbal. L'administration souligne cependant que cette constatation ne la prive pas du droit de contrôler par ailleurs l'impôt dans les conditions de droit commun. Si un **contrôle ultérieur** révèle l'**usage frauduleux du logiciel ou système de caisse** concerné, les droits correspondant aux recettes éludées seront dus par l'**utilisateur**, assortis de pénalités de 80 % pour manœuvres frauduleuses (CGI art. 1729, c). De son côté, l'**éditeur** du logiciel ou système (ou toute personne intervenue sur ce produit pour en permettre l'usage frauduleux) encourra l'amende égale à 15 % du chiffre d'affaires prévue à l'article 1770 undecies du CGI (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>o</sup> 560).

La démonstration de l'usage frauduleux du logiciel ou système aura par ailleurs pour effet de démontrer que le document (copie de certificat ou attestation individuelle) présenté dans le cadre de la procédure de l'article L 80 O du LPF était soit un **faux document**, soit un document **attestant à tort** la conformité du logiciel ou système aux conditions légales. La nouvelle amende prévue à l'article 1770 duodecimes du CGI (n<sup>os</sup> 17 s.) sera donc applicable à l'utilisateur du logiciel ou système soit dans le cadre de la vérification de comptabilité, soit dans le cadre de la mise en œuvre d'une nouvelle procédure prévue à l'article L 80 O du LPF.

L'utilisateur, l'éditeur du logiciel ou système (même s'il s'agit d'un éditeur étranger) et l'organisme certificateur pourront également être passibles des **sanctions pénales** pour faux et usage de faux prévues par l'article 441-1 du Code pénal (BOI précité n<sup>os</sup> 400 à 420, 570 et 580).

**16** Lorsque les agents constatent un **manquement** à l'obligation d'utiliser un logiciel ou système sécurisé et certifié, la nouvelle **amende** prévue à l'article 1770 duodecimes du CGI (n<sup>os</sup> 17 s.) est applicable.

Toutefois, l'assujetti dispose d'un **délai de trente jours** pour formuler ses observations et, le cas échéant, fournir l'attestation ou le certificat demandés. L'administration précise que ce délai est un délai franc dont le premier jour est fixé au lendemain du jour d'intervention au cours duquel le procès-verbal de clôture doit être remis. Il expire le trente et unième jour suivant.

Si l'intéressé apporte les justificatifs demandés dans le délai imparti, l'amende n'est pas appliquée (BOI-TVA-DECLA-30-10-30 n<sup>os</sup> 600 et 610).

### Une amende qui peut s'appliquer plusieurs fois

**17** L'article 1770 duodecies du CGI prévoit une amende spécifique applicable aux assujettis à la TVA qui **ne sont pas en mesure de justifier**, sur demande de l'administration, par la production d'un certificat ou d'une attestation individuelle, que les logiciels de comptabilité ou de gestion ou les systèmes de caisse qu'ils détiennent satisfont aux conditions définies par l'article 286, I-3<sup>o</sup> bis du CGI (n<sup>os</sup> 6 s.).


L'amende concerne les demandes de justificatifs formulées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018. On rappelle que l'administration peut demander ces justificatifs dans le cadre de la procédure de contrôle inopiné prévue à l'article L 80 O du LPF ou d'une vérification de comptabilité (n<sup>o</sup> 12).

L'amende s'applique également lorsque l'assujetti ou son représentant **refuse l'intervention** des agents de l'administration en application de l'article L 80 O du LPF à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

Selon l'administration, l'amende s'applique aussi dans les cas d'**opposition au déroulement du contrôle** prévus à l'article L 74, al. 1 et 2 du LPF (opposition au contrôle, y compris au contrôle des comptabilités informatisées) (BOI-CF-INF-20-10-20 n<sup>os</sup> 550, 560 et 590).

**18** L'administration souligne qu'elle n'a **pas à démontrer l'usage frauduleux** du logiciel ou système de caisse pour appliquer l'amende (BOI-CF-INF-20-10-20 n<sup>o</sup> 560).

**19** Le **montant** de l'amende en cas de **défaut de justification** est fixé à 7 500 € par logiciel de comptabilité ou de gestion ou système de caisse concerné. Lorsqu'un assujetti détient **plusieurs logiciels** de comptabilité ou de gestion ou systèmes de caisse différents, l'amende est due pour chaque logiciel ou système de caisse différent pour lequel il ne justifie pas, par la production d'un certificat ou d'une attestation individuelle, qu'il respecte les conditions légales (BOI-CF-INF-20-10-20 n<sup>o</sup> 570).

 **A noter** L'administration ne précise pas comment se calcule en pratique l'amende en cas de **refus d'intervention** ou d'opposition au contrôle.

**20** Lorsque l'amende est appliquée, l'assujetti dispose d'un **délai de soixante jours** pour se mettre en **conformité** avec l'obligation prévue à l'article 286, I-3<sup>o</sup> bis du CGI. Ce délai est un délai franc dont le premier jour est fixé au lendemain de la remise ou de la réception du procès-verbal dressé à l'issue de la procédure de contrôle inopiné visée aux n<sup>os</sup> 12 s., de la proposition de rectification ou de la notification des bases imposées d'office. Il expire le soixante et unième jour suivant. Passé ce délai, l'administration fiscale peut à **nouveau** demander à l'assujetti de produire les justificatifs prévus, notamment dans le cadre de la procédure de contrôle inopiné. Si l'assujetti n'est pas en mesure de produire les justificatifs demandés, l'amende est à nouveau applicable (BOI-CF-INF-20-10-20 n<sup>o</sup> 580).



RIE-IV-300 ; MF n<sup>o</sup> 53440