

Les obligations comptables doivent être respectées par les filiales de sociétés étrangères

Les sociétés membres de groupes internationaux tenant leur comptabilité selon les besoins de leur société mère étrangère doivent toutefois respecter la prescription des textes comptables français. Un arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux rappelle en outre les exigences fiscales.

CAA Bordeaux 16-11-2021 n° 19BX02894

Publié le 07/02/2022

Par PwC, auteur du Mémento Comptable et du Feuilleton Rapide comptable



©iStock

Chaque écriture doit être appuyée par une pièce justificative

L'absence de justificatifs peut mettre en doute la valeur probante de la comptabilité...

Les écritures doivent être appuyées par des pièces justificatives ([C. com. art. R 123-174, al. 2](#) et PCG art. 922-1) qui doivent être conservées ([C. com. art. L 123-22](#) ; voir MC 7445).

Grâce au chemin de révision (PCG art 911-3), les dirigeants de l'entreprise et les vérificateurs de la comptabilité (notamment le commissaire aux comptes et l'administration fiscale) doivent pouvoir :

- examiner la validité d'un enregistrement élémentaire en le comparant à la pièce justificative de base ;
- contrôler la validité d'une imputation comptable, à l'aide de la (ou des) pièce(s) récapitulative(s) et vérifier la validité des pièces justificatives de base qui ont été utilisées pour la pièce récapitulative ;
- s'assurer de la concordance entre les opérations saisies par les journaux et par les comptes (équilibre comptable des mouvements retracés dans les journaux avec ceux du grand-livre).

Pour plus de détails sur les pièces justificatives (nature, délai et forme de conservation...), voir MC 7435 s.

Fiscalement :

les contribuables sont tenus de fournir à l'administration tous les documents comptables, et extra-comptables (inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses) permettant de justifier de l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration ([CGI art. 54](#)). Le droit de communication concerne donc non seulement les livres dont la tenue est prescrite par le Code de commerce (voir ci-après), mais aussi tous les documents annexes, pièces de recettes et de dépenses (LPF art. L 85).

... et s'opposer à la déduction fiscale des charges et déficits reportables

À défaut, ils s'exposent en particulier à la remise en cause de la déduction des charges.

C'est ce qu'a récemment rappelé la Cour administrative d'appel de Bordeaux pour la filiale française d'une société étrangère qui (CAA Bordeaux 16-11-2021 n° 19BX02894) :

- n'ayant transmis à l'administration, pour justifier d'un report de déficit, que les liasses fiscales souscrites au titre des exercices déficitaires ;
- sans présenter les justificatifs des écritures comptables, celles-ci ayant été retranscrites sur ces liasses fiscales à partir des seules balances fournies par sa société mère ;
- n'établissant pas la réalité et le montant du déficit allégué.

L'administration a également été conduite à refuser la déduction de certaines charges :

- la filiale contrôlée n'ayant fourni à l'administration, pour justifier l'existence et le montant de ces frais, que sa documentation sur les prix de transfert, ainsi que des explications sur les modalités de refacturation des frais entre les différentes entités du groupe ;
- sans avoir été en mesure de fournir les factures et contrats permettant d'apprécier l'étendue et le coût des services qui auraient été rendus.

Par le passé, l'administration a déjà eu l'occasion de juger qu'elle était en droit :

- d'annuler le **report des déficits** lorsque l'entreprise a globalisé, dans ses écritures comptables, ses recettes sans avoir conservé les documents permettant d'en justifier le détail (CAA Nantes 16-12-1992 n° 91-75 ; CAA Paris 19-5-1994 n° 93-595 et 93-878 et en dernier lieu CAA Bordeaux précitée) ;

- de réintégrer une **dette de TVA** à défaut de précisions sur la date et la nature des opérations auxquelles elle se rattache (CE 29-8-2008 n° 294352).

Avec le Feuillet Rapide Comptable, suivez toute l'actualité comptable commentée et analysée pour assurer la relance d'activité pour vos clients ou votre entreprise :

Pas encore abonné ? [Nous vous offrons un essai gratuit d'un mois à la revue Feuillet Rapide Comptable.](#)

La comptabilité doit être tenue en langue française et suivant le référentiel comptable français

Tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ([C. com. art. R 123-174, al. 2](#) et PCG art. 922-1) et ceci en langue française et en euros ([C. com. art. L 123-22](#) et PCG art. 911-1).

Sur la tenue des livres en euros ([C. com. art. L 123-22](#) et PCG art. 911-1), voir MC 7185.

La tenue de la comptabilité en langue étrangère est interdite

Chaque écriture doit fournir un **libellé en français** et être suffisamment intelligible afin de renseigner sur la nature et le motif de l'écriture.

En ce sens, la CNCC rappelle que le grand livre, les journaux auxiliaires et tous les documents nécessaires à une compréhension totale de la comptabilité doivent être établis en français (Bull. CNCC n° 52, décembre 1983, EC 83-38, p. 509).

Les intitulés de colonnes à l'intérieur des journaux peuvent, à notre avis, rester libellés en langue étrangère, à condition que les libellés d'écriture soient en français.

Un plan de compte conforme au PCG est obligatoire

La comptabilité est tenue selon le plan de comptes de l'entité (voir MC 7745), celui-ci devant être établi par référence à celui du PCG (PCG art. 933-1). Lorsque les comptes prévus par le PCG ne suffisent pas à l'entreprise pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toutes subdivisions nécessaires (PCG art. 933-1). Cette faculté permet aux entreprises d'enregistrer leurs opérations en tenant compte des spécificités de leur secteur d'activité. Le Collège de l'ANC a d'ailleurs rappelé, suite à la décision de rendre caducs les plans comptables professionnels (voir MC 3315), que des plans de comptes sectoriels peuvent toutefois être mis en place par les fédérations professionnelles ou l'Ordre des experts-comptables.

Chaque écriture doit ainsi fournir un **numéro de compte français**.

En ce sens, la CNCC rappelle que le plan de comptes de l'entreprise devant être établi conformément aux dispositions du PCG, cela exclut la tenue de comptabilité suivant un système interne non conforme audit plan (Bull. CNCC n° 52, décembre 1983, EC 83-38, p. 509).

Une opération affectée à un numéro de compte français peut toutefois être éclatée en plusieurs éléments correspondant à plusieurs numéros de comptes étrangers si le libellé permet de voir qu'il s'agit de la même opération. En effet, chaque compte peut se subdiviser (PCG art. 933-2).

Fiscalement :

il en est de même ([CGI art. 54](#)) : si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré doit être présentée à toute réquisition de l'administration. Les entreprises doivent d'ailleurs être capables de fournir en cas de contrôle fiscal leur fichier des écritures comptables (FEC) à l'administration, lequel doit obligatoirement respecter les normes comptables et la nomenclature du plan de comptes français. En outre, les libellés en langue étrangère ne sont pas admis (BOI-CF-IOR-60-40-20 n° 350).

La comptabilité doit être tenue selon les règles comptables françaises

S'agissant des comptes sociaux, la comptabilité doit être tenue selon les règles comptables françaises édictées par le Code de commerce (C. com. art. [L 123-12](#) à [L 123-28-2](#)) et les prescriptions comptables générales (PCG) et sectorielles établies par l'ANC, **à l'exception de tout autre cadre comptable**.

En pratique, les écritures spécifiques :

- enregistrées pour satisfaire les besoins étrangers (par exemple, les impôts différés) doivent être annulées (et les comptes correspondants soldés) ;
- de la comptabilité française (par rapport à la comptabilité étrangère) doivent être enregistrées (par exemple, écritures concernant les écarts de conversion, les provisions fiscales, etc.).

Fiscalement :

il en est de même. Le FEC doit inclure de façon détaillée les écritures d'ajustements permettant le passage de la comptabilité étrangère à la comptabilité française (voir ci-avant à propos du FEC ; BOI-CF-IOR-60-40-20 n° 350).

À défaut, la société s'expose à un risque de rejet de sa comptabilité

La Cour administrative de Bordeaux a ainsi jugé, pour la société française susvisée, que sa comptabilité (CAA Bordeaux 16-11-2021 n° 19BX02894) :

- tenue selon les normes comptables américaines et en langue étrangère (et présentant de plus de graves anomalies et incohérences),
- n'était pas probante.

À défaut de comptabilité régulière et probante, il appartenait dès lors à la société contrôlée de justifier l'existence de ses charges et déficits reportables et de leur montant, par toute autre preuve extra-comptable suffisamment probante.

L'enregistrement quotidien de chaque opération est obligatoire

Les opérations doivent être enregistrées **quotidiennement et opération par opération** sur un livre-journal ([C. com. art. R 123-174](#), [al. 1](#) et PCG art. 921-2) et conformément aux prescriptions du PCG, c'est-à-dire que chaque enregistrement comptable doit être (voir ci-avant) :

- en français et en euro,
- conforme au plan de compte français et aux règles comptables françaises,
- appuyé par une pièce justificative,
- et être référencé par un numéro d'écriture séquentiel et chronologique.

Toutefois, si l'entreprise utilise des **livres auxiliaires**, le livre-journal peut se limiter (outre les écritures d'ouverture des comptes) au **récapitulatif mensuel** des mouvements débit et crédit de chaque journal auxiliaire ([C. com. art. R 123-176](#) et PCG art. 912-2), mais dans ce cas, les enregistrements aux livres auxiliaires s'effectuent de la même manière que sur le livre journal, c'est-à-dire :

- « au jour le jour » et « opération par opération » ;
- conformément aux prescriptions du PCG (en français, en euro, selon le plan de compte français et les règles comptables françaises et sont appuyés par des pièces justificatives) ; notamment, la récapitulation au livre-journal, au moins mensuelle, des totaux des opérations ne peut être effectuée qu'à la condition de **conserver tous les documents** permettant de vérifier ces opérations jour par jour, opération par opération (PCG art. 921-2).

Fiscalement :

le FEC doit comprendre toutes les écritures comptables hors écritures de centralisation et hors agrégation d'écritures. En effet, l'entreprise doit pouvoir garantir la permanence du chemin de révision comptable entre les pièces justificatives et les écritures comptables. En conséquence, les écritures de centralisation doivent être écartées au bénéfice du **détail ligne à ligne de chaque opération comptable enregistrée dans les différents journaux** du système informatisé (BOI-CF-IOR-60-40-20 n° 350).

En conclusion, quelques conseils...

Les sociétés françaises apparentées à un groupe international, qui ont souvent des comptabilités tenues selon un système interne ne peuvent se contenter de ne produire une balance « plan français » qu'à l'occasion de l'établissement des états annuels. Elles doivent produire :

- un journal au minimum mensuel et un grand-livre, conformes aux prescriptions du Plan comptable général (Bull. CNCC n° 52, décembre 1983, EC 83-38, p. 509) ;
- le cas échéant, des journaux auxiliaires conformes aux prescriptions du Plan comptable général (voir MC 7100).

Une balance des comptes doit également être éditée afin d'établir l'inventaire, puis les comptes annuels.

En outre :

- ces sociétés restent soumises à l'obligation de produire un FEC conforme dans toutes ses dimensions (conformité technique et comptable en cas de contrôle fiscal ;
- le juge fiscal peut qualifier la comptabilité de non probante (comme l'a jugé la CAA Bordeaux dans la décision précitée).

A notre avis :

D'un point de vue opérationnel, les sociétés dont la comptabilité est tenue selon un référentiel étranger doivent mettre en place dans leur système comptable les bonnes règles de gestion à travers un

paramétrage adapté afin, notamment, d'être en mesure de produire un FEC opposable à l'administration en cas de contrôle fiscal et que leur comptabilité ne soit pas jugée non probante par l'administration. Il est donc nécessaire de s'assurer que l'outil comptable est configurable et configuré :

- avec un **double plan de compte**, afin que chaque compte du référentiel étranger corresponde avec un numéro de compte français (et inversement) ;
- pour une utilisation des journaux spécifiques, afin de comptabiliser les **ajustements locaux** liés aux normes comptables françaises de façon détaillée (ces écritures spécifiques d'ajustements doivent porter non seulement sur les mouvements de l'exercice mais également sur les écritures d'« à-nouveaux »).

Pour ces sociétés, il faut également insister sur :

- l'importance du **document décrivant les procédures et l'organisation comptable** prévu par l'[article R 123-172 du Code de commerce](#), ce dernier étant nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles ;
- et le respect des règles générales en matière de **durée de conservation** des documents.

Dans ces conditions **ne paraissent pas acceptables** :

- l'utilisation de « programmes passerelles » en fin d'exercice, sauf si toutes les obligations décrites ci-avant ont été satisfaites (dont un enregistrement quotidien de chacune des opérations selon le plan de compte français et une traduction en français de chaque libellé) ;
- la reconstitution en fin d'exercice des comptes français par tous procédés manuels (en ce sens, Bull. CNCC n° 57, mars 1985, EC 84-60, p. 149).

En cas de **non-conformité de la comptabilité avec les règles en vigueur**, la société encourt plusieurs risques. Tout d'abord d'un point de vue fiscal, elle risque :

- de voir sa comptabilité rejetée par l'administration pour absence de documents comptables (voir MC 8670) ;
- de voir notamment la déductibilité de ses charges rejetée, si elle ne peut pas produire les pièces justificatives correspondantes (MC 7465) ;
- une amende spécifique de 5000 €, en cas de rectification et, si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable ([CGI art. 1729 D](#)) pour défaut de remise de la comptabilité sous format dématérialisée ou la remise de fichiers non-conformes (LPF art. L47 A).

La sanction est applicable une seule fois par contrôle, quel que soit le nombre d'exercices contrôlés (BOI-CF-IOR-60-40-10 n° 290 ; CAA Lyon 9-7-2020 n° 18LY04074).

En outre, la société risque :

- de ne pas pouvoir utiliser en justice sa comptabilité ([C. com. art. L 123-23](#)) ;
- d'être condamnée pour banqueroute pour tenue de comptabilité manifestement incomplète ou irrégulière ou absence de tenue de toute comptabilité (voir MC 7305).



Pour en savoir plus

La réglementation comptable en un seul volume
voir [Mémento Comptable](#) n° 7180, 7435, 7465, 8240, 8670

Aller plus loin



comptable - Mémentos, Ouvrages et Revues

Mémento Comptable 2022

La réglementation comptable en un seul volume

205,00 € TTC

[Je découvre](#)



comptable - Solutions numériques

Mémentis Comptable

Toute la réglementation française comptable, financière, d'audit et de contrôle des comptes

à partir de 22,00 € HT/mois

[Je découvre](#)

A lire aussi



Comptable - Comptabilité et Fiscalité

Engagements de retraite : un nouveau choix de méthode proposé par la recommandation ANC 2013-02

L'ANC met à jour sa recommandation relative aux règles d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite en introduisant un choix de méthode relatif à la répartition des droits à prestations pour certains régimes à prestations définies.



Comptable - Comptabilité et Fiscalité

Dépréciation d'un droit au bail non amortissable : la CNCC précise les modalités de mise en œuvre du test

La CNCC précise la mise en œuvre du test de dépréciation et notamment le niveau auquel il doit être réalisé et l'ordre dans lequel les actifs doivent être testés pour ne pas sous-évaluer la perte ou mal l'affecter aux différents actifs (sans reprise possible pour le fonds commercial).



Comptable - Comptabilité et Fiscalité

Covid-19 : l'ANC précise le classement du PGE en dette à court ou à long terme

Dans le cadre de la mise à jour de ses recommandations relatives aux conséquences comptables de la pandémie, l'ANC indique que le report d'un an supplémentaire pour rembourser le PGE, annoncé début 2021, est à prendre en compte dans le classement de la dette à la clôture 2020.