

La dématérialisation des factures fiscales monégasques

Quelles que soient l'activité exercée et la nature du produit ou du service concerné, tous les assujettis à la TVA sont soumis à l'obligation de facturation [article 1 de l'Arrêté ministériel 67-319 du 28/12/1967 relatif aux factures ayant trait aux transactions et établies par les assujettis à la TVA]. Depuis l'Ordonnance souveraine 4.199 du 20/02/2013 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, la définition de l'« e-facture » a changé. Une fois les textes d'application adoptés, comment sera-t-il possible d'émettre, recevoir, stocker ses factures électroniques pour qu'elles soient fiscalement recevables ?

Les règles de la facturation électronique entre assujettis fiscaux ont évolué depuis l'Ordonnance 4.199 du 20/02/2013, du fait de l'applicabilité au 01/01/2013 de la Directive 2010/45/UE du Conseil du 13/07/2010, Monaco étant intégré dans le système européen de la TVA. Les règles d'**émission** et de **réception**, de **conservation**, de **contrôle** des factures fiscales dématérialisées sont pondérées par le Code des taxes sur le chiffre d'affaires et son Annexe.

Le Code des taxes pose le principe de l'égalité de traitement des factures papier et électroniques (textes d'application en attente). L'Ordonnance 4.199 du 20/02/2013 reconnaît à l'assujetti une liberté de choix de la méthode de dématérialisation des factures, dans le respect de strictes conditions d'émission et de réception, pour que celles-ci puissent être considérées par l'administration fiscale comme des factures d'origine.

Définition et valeur probante des e-factures

L'Ordonnance souveraine 16.434 du 13/09/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée avait précisé les conditions de la dématérialisation des factures¹, en autorisant l'échange de données informatisé selon deux normes sécurisées : dans un format structuré par voie télématique (type EDI) respectant des règles formelles, ou non structuré (type PDF) dès lors que sécurisé au moyen d'une signature électronique.

Emission et réception des e-factures

¹ Les articles 71-IV et 71 bis ont été insérés au Code des taxes, les articles A-153 à A-153 octies à l'Annexe au Code.

2 Reprenant la terminologie de l'article 217 de la Directive 2010/45/UE.

3 Une signature électronique avancée est « fondée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature » [article 233 de la Directive 2006/112/CE, en référence à l'article 2.2. de la Directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil du 13/12/1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques].

L'Annexe au Code la définit comme « une donnée sous forme électronique qui est jointe ou liée logiquement à d'autres données électroniques et qui sert de méthodes d'authentification du signataire et de l'origine des informations ». Celle-ci « repose sur un certificat électronique qui est délivré par un prestataire de service de certification » [article A-153 ter]. L'entreprise destinataire, à laquelle le certificat a été transmis, doit vérifier « la signature électronique apposée sur les factures au moyen des données de vérification contenues dans le certificat électronique », et s'assurer « de l'authenticité et de la validité du certificat attaché à la signature électronique ».

Les Services fiscaux doivent être informés des « coordonnées du service responsable de la transmission des factures », ainsi que « du nom du logiciel de signature et sa version », au moment de la « déclaration de chiffres d'affaires du mois de décembre ou du dernier trimestre civil ».

4 La facture émise dans un format structuré est régie par les caractéristiques et normes techniques impératives de l'article A-153 septies (données et mentions obligatoires du message, liste récapitulative de l'ensemble des messages émis et reçus qui doivent être associés à un fichier des partenaires, etc.).

L'entreprise peut faire appel à un prestataire de services, lui-même soumis à plusieurs obligations (émission et réception des factures en son nom, établissement d'une liste récapitulative pour chaque entreprise, etc.).

Le système de télétransmission doit être « convenu entre les parties ».

Par « factures électroniques », il convient désormais d'entendre les factures « émises et reçues sous une forme électronique quelle qu'elle soit » (article 71-V du Code des taxes²). Les entreprises ont à présent la liberté de choisir la technologie qui convient le mieux à leurs échanges.

Néanmoins, pour tenir lieu de « factures d'origine » à effet d'application du droit de déduction à la TVA, les factures électroniques doivent être non seulement émises, mais aussi reçues sous forme électronique, mention obligatoire faite de leur « date de délivrance ou d'émission » (article A-153 bis de l'Annexe au Code). Autrement dit, le destinataire doit avoir la capacité technique nécessaire au respect du format électronique d'émission des factures.

Logiquement donc, leur « transmission et mise à disposition sont soumises à l'acceptation du destinataire ». Ce dernier est libre d'accepter ou de refuser la dématérialisation des factures, étant admis en pratique que le paiement d'une facture dématérialisée ou l'absence de refus formel vaut accord.

« L'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture doivent être assurées à compter de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation » (article 71-IV du Code des taxes). Pour que la facture électronique soit fiscalement utilisable, celle-ci doit donc pouvoir être considérée comme électronique à tous les stades de son traitement (émission, mise à disposition et conservation), l'assujetti ayant l'obligation d'assurer l'identité du fournisseur/prestataire ou de l'émetteur de la facture (authenticité), que le contenu de la facture n'a pu être modifié après envoi (intégrité), que les données reprises sur la facture sont claires, sans interprétations ambiguës possibles (lisibilité).

Contrôles documentés et permanents

Une évolution majeure de l'Ordonnance 4.199 du 20/02/2013 est de ne plus faire de la signature électronique³ ou de l'échange de données informatisé⁴ les seuls modes de transmission et de mise à disposition des factures électroniques (article 71-VI du Code des taxes).

Afin de satisfaire aux conditions d'authenticité, d'intégrité et de lisibilité, la facture peut dorénavant être émise ou reçue [1°] « sous forme électronique en recourant à toute solution technique autre que celles prévues aux 2° et 3°, [...] dès lors que des contrôles documentés et permanents sont mis en place par l'entreprise et permettent d'établir une piste d'audit fiable entre la facture émise ou reçue et la livraison de biens ou prestation de services qui en est le fondement ».

Une piste d'audit fiable entre la facture et la livraison de biens ou de prestations de services (lien entre les pièces justificatives et les opérations traitées facile à suivre, avec un niveau de détail suffisant et conforme aux procédures applicables) doit être créée, suivie et actualisée par les assujettis pour attester de la réalité de la transaction économique.

L'émetteur et le client récepteur doivent donc gérer, contrôler chacun de leur côté, leur propre piste documentée pour prouver la véracité de l'opération économique liée à la facture. Parmi les documents courants à disposition des entreprises, il pourra s'agir par exemple, pour le fournisseur/prestataire, d'un bon de commande, d'un devis, de documents de transport, d'un avis

Conservation des e-factures

⁵ Selon l'article A-153 *sexies*, l'assistance mutuelle prévue par la convention doit avoir « une portée similaire à celle prévue par la Directive 76/308/CEE du Conseil du 15 mars 1976 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures, par la Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres de l'Union Européenne dans le domaine des impôts directs et indirects et le Règlement (CE) 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée ».

d'expédition ou de livraison, et pour l'acquéreur/le preneur, d'une confirmation de commande, d'un bon de livraison ou de paiement, d'un avis de versement.

Les deux autres solutions techniques alternatives sont celles initialement prévues, à savoir [2°] « la procédure de signature électronique avancée définie au a du 2 de l'article 233 de la Directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation », ou bien [3°] « un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque ».

Cette liberté de choix du mode de facturation électronique permet aux assujettis de définir la solution optimale au regard de la taille de leur entreprise, de la nature des projets, de la multitude des clients et des fournisseurs.

L'assujetti est soumis à des règles formelles, territoriales et de délais de conservation des factures, ainsi que des actes constitutifs des contrôles documentés et permanents permettant d'établir une piste d'audit fiable.

Forme du stockage

L'article 80 *bis* du Code des taxes, modifié à compter du 01/01/2013 impose aux assujettis établis à Monaco, le stockage des factures de livraison de biens ou de prestation de services « *sous la forme originelle [...] sous laquelle elles ont été transmises ou mises à disposition* ».

Autrement dit, le mode de conservation du côté récepteur devra être opéré au même format que celui d'émission (ainsi une facture envoyée sous format PDF devra être conservée sous format PDF, une facture EDI fiscal sous forme EDI fiscal).

La rupture de la forme d'émission d'une facture reçue serait susceptible de mettre en cause sa valeur probante.

Territorialité du stockage

Une spécificité des factures électroniques tient aux règles de territorialité du stockage posées à l'article 80 *bis* du Code des taxes, leurs conditions et modalités d'application étant détaillées à l'article A-153 *sexies* de l'Annexe au Code.

L'assujetti a la possibilité de stocker les factures électroniques soit sur le territoire monégasque, soit sur le territoire d'un autre Etat lié par une convention d'assistance mutuelle dans le domaine de la TVA avec Monaco⁵.

Le lieu de stockage (ainsi que toute éventuelle modification de ce lieu, dans le mois qui suit) doit être déclaré à la Direction des services fiscaux, et l'« *accès en ligne permettant le téléchargement et l'utilisation des données stockées* » en cas de contrôle doit être assuré.

D'une part, la convention d'assistance mutuelle doit prévoir ce « *droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données* ».

6 L'action de l'administration fiscale « s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit la date de l'infraction ».

7 L'article 13 du Code de commerce fait obligation aux commerçants de conserver leurs livres de commerce pendant dix ans.

Contrôles des e-factures

D'autre part, cet accès doit être rendu possible par l'assujetti depuis son siège ou son principal établissement, « *quel que soit le lieu de détention* » des « *factures et données détenues par lui-même ou, en son nom et pour son compte, par un client ou par un tiers* ».

Délais de conservation

L'article 80 du Code des taxes fixe le délai de conservation des « *livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication et de contrôle* » qui « *sont établis ou reçus sur support informatique* », au minimum jusqu'à l'expiration du délai de prescription des actions de la Direction des services fiscaux (par renvoi à l'article 118)⁶, sans préjudice du délai fixe de six ans « *à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis* ». Dans un souci de réalisme juridique, il importe de combiner ces dispositions avec les dispositions extra-fiscales, le délai préfixe de conservation commercial étant de dix ans⁷.

La révision de 2013 ajoute au premier alinéa *in fine* l'obligation de conservation pendant un délai de six ans, des « *informations, documents, données, traitements informatiques ou système d'information constitutifs des contrôles* » documentés et permanents mis en place par l'entreprise et permettant l'établissement d'une piste d'audit fiable. Ce délai court à compter de « *la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis* ».

De lourdes contraintes liées à la conservation des documents justificatifs de la transaction étant posées, les méthodes de piste d'audit et de stockage des factures deviendront ainsi essentielles en cas de contrôle fiscal.

De nouveaux types de contrôles ont été instaurés pour s'assurer de la recevabilité fiscale des e-factures, quelle que soit la technique de dématérialisation choisie par l'assujetti. L'administration fiscale dispose donc de nouvelles opportunités de redressements, simples et efficaces.

Contrôles de la piste d'audit fiable

En vertu du nouvel article 118 *bis* du Code des taxes, la **vérification des contrôles documentés et permanents mis en place par l'entreprise et permettant l'établissement d'une piste d'audit fiable** revient aux « *agents de la Direction des services fiscaux ayant au moins le grade d'inspecteur* ». Les contrôles opérés par les contribuables sous forme électronique doivent être « *présentés sous cette forme* ».

L'article 118 *ter* réaffirme l'impératif « *d'assurer l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures* ». S'il est impossible d'effectuer cette vérification, ou si cet impératif n'est pas atteint par les contrôles mis en place par l'assujetti en vue d'établir une piste d'audit fiable, les factures « *ne sont pas considérées comme factures d'origine* ».

L'administration doit ainsi pouvoir vérifier que l'entreprise gère correctement ses outils d'audit et de contrôle interne ainsi que le traitement TVA de ses flux,

la documentation devant être mise à jour en fonction des évolutions technologiques et organisationnelles de l'entreprise.

Le défaut d'anticipation et de correcte prise en compte de cette nouvelle obligation est susceptible de générer des pénalités fiscales, d'entraîner un rejet des factures, et la remise en cause du droit à déduction.

Contrôles inopinés

⁸ Cette intervention relève du droit d'enquête et non pas des « procédures de contrôle de l'impôt régies par les articles 118 à 119 » (contrôle de la piste d'audit fiable et taxation d'office des assujettis n'ayant pas déposé à temps leurs déclarations).

L'article 120 A du Code des taxes prévoit la possibilité de **contrôles inopinés de la conformité du fonctionnement du système de télétransmission des factures et de la procédure de signature électronique**, dans les locaux professionnels des entreprises émettrices et réceptrices, ou s'il y a lieu, dans les locaux professionnels des prestataires de services de télétransmission des factures⁸.

La remise au contribuable d'un avis d'intervention « *précisant les opérations techniques envisagées sur le système de télétransmission des factures ou de procédure de signature électronique* » est le préalable indispensable. Cet avis doit fixer avec précision le domaine d'intervention des agents vérificateurs, et nettement identifier les tests envisagés. Il s'agit pour l'administration de comparer le système (ou la procédure) mis(e) en œuvre avec celui (ou celle) qui a été effectivement déclaré(e). Ces tests doivent être régulièrement réalisés en présence du redevable ou d'un représentant dûment habilité.

En cas d'impossibilité de procéder aux contrôles mentionnés, ou en cas de manquement, un procès-verbal est dressé. A compter de sa notification, court le délai de 30 jours pour « *formuler ses observations, apporter des justifications ou procéder à la régularisation des conditions de fonctionnement du système* ». À l'expiration du délai de 30 jours, « *en l'absence de justification ou de régularisation, les factures électroniques ne sont plus considérées comme documents tenant lieu de factures d'origine* », et le contribuable se verra prohiber la transmission des factures dématérialisées.