

Bercy commente les mesures de lutte contre les logiciels et systèmes de caisse frauduleux

BOI-CF-COM-10-10-30-10 n° 55 ; BOI-CF-COM-10-80 n° 170 à 210 ; BOI-CF-INF-10-40-20 n° 25 ; BOI-CF-INF-20-10-20 n°s 420 à 540

Des obligations de communication et de conservation pèsent désormais sur les concepteurs et éditeurs de logiciels de comptabilité et l'utilisation frauduleuse de ces produits est lourdement sanctionnée. Les modalités de mise en oeuvre de ces mesures sont précisées.

L'article 20 de la loi 2013-1117 du 6 décembre 2013 a institué deux volets de mesures destinés à lutter contre la diffusion de logiciels de comptabilité ou de gestion et de systèmes de caisse à caractère frauduleux. Les concepteurs et éditeurs de logiciels ont désormais l'obligation de conserver et de communiquer à l'administration, à sa demande, toutes les informations qui s'y rapportent. Par ailleurs, les personnes qui mettent à disposition des produits frauduleux sont passibles de lourdes sanctions (FR 48/13 inf. 5 p. 7). Ces mesures sont entrées en vigueur le 8 décembre 2013. Dans une mise à jour de sa base Bofip datée du 28 mai 2014, dont les principaux éléments sont reproduits ci-après, l'administration commente ces nouvelles dispositions. Elle précise notamment la nature des produits et des informations concernés par l'obligation de conservation et de communication ainsi que le champ des personnes visées (concepteurs et éditeurs mais également distributeurs, revendeurs et personnes intervenant a posteriori sur les produits). En revanche, elle n'apporte aucune précision sur l'exercice du droit de communication de l'administration pour lequel il conviendra donc de se référer aux règles générales.

S'agissant de l'usage frauduleux des logiciels et systèmes de caisse, elle détaille de façon très pratique le calcul de l'amende en fonction des différents cas de fraude possibles. Par ailleurs, elle met l'accent sur le cumul des sanctions fiscales et pénales. Enfin, face à la lourdeur de ces sanctions, elle propose aux professionnels concernés une liste de mesures de prévention à mettre en oeuvre.

Obligation de communication et de conservation

Droit de communication

1 En application de l'article L 96 J du LPF, les entreprises ou opérateurs qui conçoivent ou éditent des logiciels de comptabilité ou de gestion ou des systèmes de caisse ou interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits, affectant la tenue des écritures du livre-journal, doivent présenter à l'administration fiscale tous codes, données, traitements ou documentation qui se rattachent à ces produits.

Ce droit de communication s'exerce sur demande de l'administration fiscale. Les personnes visées par ce droit de communication n'ont donc pas à communiquer spontanément les documents et renseignements se rattachant aux logiciels et systèmes de caisse précités.

Ce droit de communication s'applique aux **demandes adressées** par l'administration fiscale à compter du **8 décembre 2013**, date d'entrée en vigueur de l'article 20 de la loi 2013-1117 du 6 décembre 2013 (BOI-CF-COM-10-80 n° 170).

Tous les logiciels et systèmes de caisse sont concernés

2 Le droit de communication vise tout matériel qui permet d'automatiser des calculs et de mémoriser des opérations d'encaissement : les logiciels de comptabilité, les logiciels de gestion et les systèmes de caisse (BOI-CF-COM-10-80 n° 180).

L'administration définit les produits concernés.

3 Un **logiciel de comptabilité** est un programme informatique permettant à un appareil informatique (ordinateur) d'assurer tout ou partie des tâches de la comptabilité d'une entreprise en enregistrant et traitant toutes les transactions réalisées par l'entreprise dans différents modules fonctionnels (comptabilité fournisseurs, comptabilité clients, paie, grand livre, etc.) (BOI-CF-COM-10-80 n° 180).

4 Un **logiciel de gestion** est un programme informatique permettant à un appareil informatique (ordinateur) d'assurer des tâches de gestion commerciale : gestion automatisée des devis, des factures, des commandes, des bons de livraison, suivi des achats et des stocks, suivi du chiffre d'affaires, etc. Sont ainsi concernés par le droit de communication tous les

logiciels de type « gestion et encaissement » qui permettent le pilotage et la gestion des activités de vente et d'encaissement par l'utilisation de terminaux de vente dédiés ou non dédiés, quelles que soient les modalités de leur mise sur le marché (vente, location, mise à disposition de toute autre manière, etc.).

Le droit de communication concerne **toutes les versions** du logiciel soumises à l'obligation triennale de conservation de la documentation y afférente (voir n° 12) (BOI-CF-COM-10-80 n° 180).

5 Un **système de caisse** est un système d'information doté d'un ou plusieurs logiciels permettant l'enregistrement des opérations d'encaissement. On distingue notamment trois types de caisses :

- les systèmes de caisse **autonomes**, souvent dénommés « caisses enregistreuses » : ils n'ont pas la capacité d'être paramétrés pour avoir un fonctionnement en communication avec d'autres systèmes de caisse ou avec un système centralisateur d'encaissement ;

- les systèmes de caisse **reliés à un système informatisé** capables d'enregistrer, de sécuriser et d'archiver les données d'encaissement en temps réel directement dans le système ; selon le cas, ils génèrent ou non directement les écritures comptables ;

- les logiciels d'encaissement installés **sur un ordinateur** ou des ordinateurs (en réseau ou non) : outre les fonctionnalités d'enregistrement, de sécurisation et d'archivage des données d'encaissement en temps réel directement dans le système, ils disposent de fonctionnalités comptables (tenue des écritures comptables) et plus largement incorporent une gestion comptable et financière.

Dans tous les cas pour le premier type de caisses et suivant le cas, pour certaines caisses du deuxième type, les écritures comptables ne sont pas directement générées par le système de caisse à partir des données d'encaissement enregistrées. Les **données d'encaissement** sont alors **exportées** (par exemple à l'aide d'une clé usb, ou par leur remontée vers un ordinateur ou un serveur via un logiciel de « back office ») pour permettre la tenue de la comptabilité et des écritures du livre-journal (BOI-CF-COM-10-80 n° 180).

6 Sont ainsi concernés **tous les systèmes informatisés comptables**, tous les **systèmes de gestion commerciale et d'encaissement** qui enregistrent des données ou informations concourant à la détermination du résultat comptable, et plus généralement, tous les **systèmes de caisse**, c'est-à-dire tous les matériels permettant l'enregistrement des opérations d'encaissement, notamment de ventes et de prestations de services. Le droit de communication s'exerce donc aussi sur les caisses enregistreuses non informatisées (BOI-CF-COM-10-80 n° 180).

Toutes les personnes qui interviennent sur les produits sont concernées

7 L'administration reprend la liste des personnes soumises au droit de communication, fixée par la loi, en précisant la notion de « personne qui intervient techniquement sur les fonctionnalités des produits ». Ainsi, sont concernées :

- les **concepteurs des logiciels** de comptabilité ou de gestion **ou des systèmes de caisse**. On entend par concepteur l'auteur du logiciel au sens de l'article L 113-1 du Code de la propriété intellectuelle. Lorsque le logiciel a été créé par un employé dans l'exercice de ses fonctions ou d'après les instructions de son employeur, le concepteur s'entend à la fois du salarié et de l'employeur, ce dernier étant en principe seul habilité à exercer les droits patrimoniaux sur le logiciel ainsi créé, conformément à l'article L 113-9 du même Code ;

- les **éditeurs** de ces mêmes logiciels et systèmes de caisse ;

- et plus généralement, **toute personne qui intervient techniquement sur les fonctionnalités de ces produits** et affecte, par son intervention, directement ou indirectement, la tenue des écritures mentionnées à l'article 1743, 1° du CGI, c'est-à-dire la tenue des écritures sur le livre-journal ou sur tout document en tenant lieu. Entrent dans cette catégorie toutes les personnes impliquées dans la **conception**, la **mise en place**, l'**installation**, l'**utilisation** et la **maintenance** des logiciels et systèmes de caisse. A ce titre, sont concernées toutes les personnes qui manipulent le logiciel ou le système de caisse et en modifient à cette occasion une ou plusieurs fonctionnalités servant directement ou indirectement à l'enregistrement des écritures du livre-journal. Il peut, par exemple, s'agir d'une entreprise tierce à laquelle le concepteur du logiciel a commandé le développement de fonctionnalités permettant la modification a posteriori, sans trace, des opérations saisies. Sont également visées les personnes qui fournissent un **matériel complémentaire** au logiciel ou au système de caisse qui permet de modifier les données d'encaissement enregistrées par ce logiciel ou ce système de caisse, que ce soit dans le logiciel ou le système lui-même ou en dehors de ce logiciel ou système, après l'export des données.

L'administration ajoute que le droit de communication concerne aussi bien les personnes qui interviennent sur les logiciels et systèmes de caisse dans le cadre d'une **activité professionnelle** que celles qui interviennent dans un **cadre privé** (BOI-CF-COM-10-80 n° 190).

Ndlr Toutes les personnes qui interviennent dans la chaîne de production et de mise sur le marché d'un logiciel ou d'un système de caisse sont concernées. Il s'agit de pouvoir remonter à l'origine du caractère frauduleux du produit pour sanctionner l'auteur véritable des agissements. Seules les entreprises utilisatrices ne sont pas soumises au droit de communication, ainsi que les distributeurs ou revendeurs qui n'interviennent pas sur les produits (voir n° 8), sans doute parce qu'ils ne disposent pas des informations nécessaires énumérées aux n^{os} 9 s.

8 Les **distributeurs ou revendeurs** de ces logiciels ou systèmes de caisse ne sont pas visés par ce droit de communication lorsque leur prestation se limite à la seule distribution ou revente des produits.

En revanche, les distributeurs ou revendeurs entrent dans le champ d'application du droit de communication lorsqu'ils interviennent techniquement sur les fonctionnalités des produits qu'ils distribuent, notamment à l'occasion de l'installation ou de la mise à jour de ces produits, par exemple en fournissant avec le logiciel ou le système de caisse un programme spécifique permettant la modification des données dans la comptabilité informatisée ou en adaptant le logiciel qu'ils distribuent aux demandes spécifiques de leurs clients ou encore en fournissant un matériel complémentaire au logiciel ou au système de caisse (clé USB, CD-Rom, etc.) qui permet de modifier les données d'encaissement enregistrées par ce logiciel ou ce système de caisse, que ce soit dans le logiciel ou le système lui-même ou en dehors de ce logiciel ou système, après l'export des données.

Lorsque les distributeurs ou revendeurs entrent dans le champ d'application du droit de communication, cette procédure peut être mise en oeuvre indépendamment de son exercice ou non à l'égard du concepteur ou de l'éditeur du logiciel ou du système de caisse distribué ou vendu. Peu importe également le pays d'origine du produit distribué ou revendu (BOI-CF-COM-10-80 n° 190).

Le droit de communication porte sur tous les documents et informations liés aux produits

9 La loi prévoit, de façon très générale, que les documents et informations visés par le droit de communication sont **tous les codes, données, traitements ou documentation se rattachant aux logiciels et systèmes de caisse** mentionnés n^{os} 2 à 6.

L'administration précise qu'il s'agit notamment du **code source des logiciels** (instructions qui doivent être exécutées par un microprocesseur, matérialisées le plus souvent sous la forme d'un ensemble de fichiers textes), et plus généralement de toutes les données, tous les traitements et toute la documentation se rapportant aux logiciels ou systèmes de caisse, utiles à la compréhension du fonctionnement et à l'utilisation de ces produits, notamment dans leurs fonctions de sauvegarde ou d'archivage des données.

Est ainsi concerné l'**ensemble documentaire** retraçant les différentes phases du processus de **conception, d'exploitation** et de **maintenance du système informatique**, qui comprend notamment :

- le dossier de conception générale ;
- le dossier des spécifications fonctionnelles ;
- les dossiers technique, organisationnel et d'architecture ;
- le dossier de maintenance ;
- le dossier d'exploitation ;
- le dossier utilisateur.

L'administration ajoute que les **documents** peuvent être **conservés sur tout support**, rédigé en français, au choix de la personne tenue de les présenter (support papier ou support informatique). Sur l'obligation de conservation de ces renseignements, voir n^{os} 11 s. (BOI-CF-COM-10-80 n° 200).

10 Le droit de communication exercé auprès d'une personne ne s'applique que pour la **documentation se rattachant au produit qu'elle a conçu ou édité**. Lorsqu'une personne n'est intervenue techniquement que sur une partie des fonctionnalités du produit, le droit de communication exercé auprès de cette personne ne s'applique que pour la documentation se rattachant aux fonctionnalités qu'elle a développées sur ce produit et aux autres fonctionnalités directement ou indirectement impactées par ces développements (BOI-CF-COM-10-80 n° 200).

Obligation de conservation

Le délai de conservation des données se décompte à partir de l'arrêt de la commercialisation du logiciel

11 En application de l'article L 102 D du LPF, tous codes, données, traitements ou documentation se rattachant aux logiciels de comptabilité ou de gestion ou aux systèmes de caisse (voir n° 9) doivent être conservés par les personnes visées aux n^{os} 7 et 8, **jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle** au cours de laquelle le logiciel ou le système de caisse a cessé d'être diffusé.

L'administration précise qu'il convient d'entendre par **cessation de la diffusion d'un logiciel** l'arrêt définitif de sa commercialisation ou de sa mise sur le marché (vente, location ou mise à disposition sous toute autre forme) dans toutes ses versions (BOI-CF-COM-10-10-30-10 n° 55).

Ndlr Les documents sur lesquels porte le droit de communication doivent en principe être conservés pendant six ans à compter de la date à laquelle ils sont établis ou de la dernière opération qu'ils mentionnent (LPF art. L 102 B). Le délai particulier instauré par la loi du 6 décembre 2013 permet d'assurer à l'administration l'accès à des documents qui ne sont plus commercialisés et dont il lui serait difficile d'obtenir les données autrement.

Toutes les versions commercialisées du produit doivent être conservées

12 Ne sont visées par l'obligation de conservation de la documentation que les **versions commercialisées**, à l'exclusion des **versions « test »** jamais mises sur le marché (BOI-CF-COM-10-10-30-10 n° 55).

L'administration considère que la mise à jour d'un logiciel et la diffusion consécutive d'une **nouvelle version** du logiciel ne sont pas constitutives de la cessation de la diffusion de ce logiciel, alors même que la version précédente du logiciel cesse d'être diffusée. Dans ce cas, l'obligation de conservation de la documentation s'applique à toutes les versions successives du logiciel qui sont ou ont été commercialisées. L'obligation de conservation prend alors fin à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la dernière version du logiciel a cessé d'être diffusée (BOI-CF-COM-10-10-30-10 n° 55).

Ndlr Il s'agit d'une interprétation relativement large de l'obligation de conservation qui rejoint le souci de tracer l'origine exacte de la fraude. Les entreprises concernées devront donc être vigilantes dans le suivi des différentes versions des logiciels.

13 Elle considère également que le simple **changement de dénomination d'un logiciel** ne doit pas être regardé comme la cessation de la diffusion du logiciel sous son ancienne dénomination (BOI-CF-COM-10-10-30-10 n° 55).

14 Exemple : Soit un logiciel commercialisé pour la première fois le 1^{er} février N. Une nouvelle version de ce logiciel est commercialisée en remplacement de la première à compter du 15 juin N+1. Une troisième version remplace la deuxième à compter du 1^{er} juillet N+4.

L'obligation de conservation concerne la documentation afférente à chacune des trois versions du logiciel (BOI-CF-COM-10-10-30-10 n° 55).

15 Conformément à l'article 20, IV-A de la loi précitée du 6 décembre 2013, l'obligation de conservation s'applique aux logiciels et systèmes de caisse qui sont **en cours de commercialisation au 8 décembre 2013** (BOI-CF-COM-10-10-30-10 n° 55).

Sanctions du défaut de présentation ou de conservation

16 En cas de manquement aux obligations de communication et de conservation visées aux n^{os} 1 à 15, l'article 1734 du CGI prévoit l'application d'une **amende** égale à **1500 €**. Cette amende s'applique dès lors que tout ou partie des documents et informations ne sont pas conservés ou communiqués (BOI-CF-INF-10-40-20 n° 25).

Une amende de 1 500 € est due par logiciel ou système de caisse vendu

17 Lorsqu'elle vise les **concepteurs et éditeurs des logiciels ou systèmes de caisse**, la loi prévoit que l'amende s'applique par logiciel ou système de caisse vendu au cours de l'année de constatation du manquement aux obligations. L'administration ajoute que, pour les versions d'un logiciel qui ne sont plus vendues à la date de constatation du manquement (voir n° 12), l'amende s'applique par version du logiciel vendue au cours de sa dernière année de commercialisation.

Exemple : En reprenant l'exemple cité au n° 14, si la documentation n'a pas été conservée et que le manquement est constaté au cours de l'année N+5, l'amende est égale à :

- pour la version n° 1 du logiciel : 1 500 € x nombre de logiciels « version 1 » vendus en N+1 (dernière année de commercialisation de cette version du logiciel) ;
- pour la version n° 2 du logiciel : 1 500 € x nombre de logiciels « version 2 » vendus en N+4 (dernière année de commercialisation de cette version du logiciel) ;
- pour la version n° 3 du logiciel : 1 500 € x nombre de logiciels « version 3 » vendus en N+5 (année de constatation du manquement aux obligations de conservation et de communication) (BOI-CF-INF-10-40-20 n° 25).

Une amende de 1 500 € est due par client pour lequel une prestation a été réalisée

18 Lorsqu'elle vise **toute autre personne** qui est **intervenue techniquement sur ces produits**, l'amende est due par client pour lequel une prestation a été réalisée au cours de l'année de constatation du manquement aux obligations (BOI-CF-INF-10-40-20 n° 25).

L'amende est notifiée par lettre avec accusé de réception

19 Cette amende est portée à la connaissance du contribuable au moyen d'une lettre envoyée avec accusé de réception. L'administration fiscale constate le manquement à l'obligation de communication ou de conservation des documents et informations dans le cadre de cette lettre ou mentionne dans cette lettre la référence au document dans lequel a été constaté ce manquement.

Conformément au deuxième alinéa de l'article L 188 du LPF, l'amende s'applique jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle le **manquement** a été **constaté** (BOI-CF-INF-10-40-20 n° 25).

Commercialisation de logiciels ou systèmes de caisse frauduleux

20 L'article 1770 undecies du CGI prévoit une amende particulière à l'encontre des personnes qui mettent à disposition des logiciels de comptabilité ou de gestion ou des systèmes de caisse frauduleux (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 420).

Personnes concernées

21 Sont soumises à cette amende les personnes mentionnées aux n^{os} 7 et 8 lorsqu'elles **mettent à disposition des logiciels** de comptabilité ou de gestion **ou des systèmes de caisse frauduleux** ou **interviennent sur ces produits** pour en permettre un usage frauduleux.

Lorsque l'usage frauduleux est réalisé au moyen d'un **matériel ajouté** au logiciel ou au système de caisse, comme une clé USB, l'amende est alors due par les personnes qui ont mis à disposition ce matériel. Lorsque ces personnes sont distinctes de celles ayant mis à disposition le logiciel ou le système de caisse et que ce logiciel ou ce système de caisse ne présentait pas de caractéristiques frauduleuses avant l'adjonction de ce matériel, les personnes ayant mis à disposition le logiciel ou le système de caisse ne sont pas soumises à l'amende. De même, lorsque l'usage frauduleux du logiciel ou du système de caisse résulte exclusivement de l'intervention d'une personne, autre que celle qui a mis le produit à disposition, et qu'il n'existe aucun lien notamment contractuel entre ces deux personnes, seule la personne qui est intervenue sur le logiciel

ou le système de caisse pour en permettre un usage frauduleux est alors soumise à l'amende (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 430).

Ndlr L'administration reprend ici la teneur des débats du Sénat du 8 octobre 2013, à propos de l'intervention a posteriori sur un logiciel ou système de caisse pour en permettre un usage frauduleux.

22 L'administration entend par **mise à disposition** le fait de vendre, de louer des produits frauduleux ou de les mettre à disposition sous toute autre forme (prêt à usage, concession de droits,...), et plus généralement le fait de fournir des prestations ou de manipuler un logiciel de comptabilité ou de gestion ou un système de caisse afin d'en permettre un usage frauduleux (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 430).

23 Dans tous les cas d'application de l'amende, l'administration doit **prouver l'usage frauduleux** du logiciel ou du système de caisse (pour une définition de l'usage frauduleux, voir n°). Cette preuve est remplie lorsque l'administration a notifié à l'entreprise utilisatrice du logiciel ou du système de caisse un rappel de droits motivé par l'usage frauduleux de ce produit (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 430).

24 Sont également soumis à cette amende les **distributeurs des produits frauduleux** qui savaient ou ne pouvaient ignorer que ces produits présentaient un tel caractère frauduleux. L'application de l'amende aux distributeurs de produits frauduleux nécessite de démontrer, outre l'existence d'une fraude, que le distributeur savait ou ne pouvait ignorer que le produit qu'il commercialisait pouvait être utilisé à des fins frauduleuses. En revanche, il n'est pas nécessaire que soit établie la connivence ou la complicité avec les auteurs de la fraude. La charge de la preuve incombe à l'administration (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 430).

25 L'administration précise que lorsque les **manipulations opérées** sur un logiciel ou un système de caisse pour en permettre un usage frauduleux ont été réalisées **par un salarié**, l'amende n'est pas due par le salarié mais par son employeur, à moins que ces manipulations réalisées à l'insu de l'employeur puissent être qualifiées, au sens du droit du travail, de faute grave ou de faute lourde du salarié. L'existence d'une telle faute doit être démontrée par l'employeur (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 430).

Produits concernés

26 L'amende s'applique lorsque les **logiciels de comptabilité ou de gestion ou les systèmes de caisse** mis à disposition sont **utilisés de manière frauduleuse**, c'est-à-dire lorsque leurs caractéristiques ont permis, par une manoeuvre destinée à égarer l'administration, la réalisation de l'un des faits mentionnés à l'article 1743, 1° du CGI, en modifiant, supprimant ou altérant de toute autre manière un enregistrement stocké ou conservé au moyen d'un dispositif électronique, sans préserver les données originales.

Rappel : les faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI sont les suivants : avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou avoir passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal ou dans les documents qui en tiennent lieu (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 440).

27 L'administration prévoit que l'application de l'**amende** est **notifiée** au redevable **par une lettre motivée**, notamment par tous les éléments de fait et de droit constatés à l'occasion du contrôle de l'entreprise utilisatrice du logiciel ou du système de caisse qui ont conduit l'administration à notifier à cette entreprise un rappel de droits justifié par l'usage frauduleux de ce logiciel ou système de caisse (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 440).

28 Les logiciels ou systèmes de caisse sont considérés comme utilisés à des fins frauduleuses lorsque les **écritures** qu'ils ont enregistrées ont été **modifiées a posteriori** (réécriture, correction ou réindexation par exemple) **ou supprimées** ou lorsqu'elles ont subi tout autre type de manipulation conduisant à la réalisation de l'un des faits mentionnés à l'article 1743, 1° du CGI, notamment la dissimulation d'une partie des recettes encaissées.

Peu importe que ces modifications, suppressions ou manipulations aient été réalisées directement au moyen du logiciel ou du système de caisse ou par l'adjonction d'un matériel à ce logiciel ou système de caisse, par exemple l'adjonction d'une clé USB, d'un fichier téléchargé ou d'un CD-ROM et peu importe dans ce cas que les modifications ou suppressions des données d'encaissement enregistrées aient été réalisées dans le logiciel ou le système lui-même ou en dehors de ce logiciel ou système, après l'export de ces données.

L'administration fournit des **exemples** de situations qui sont constitutives d'une utilisation frauduleuse d'un logiciel ou système de caisse :

- la modification de la répartition entre les différents modes de paiement pour soustraire une partie des encaissements espèces ;
- le fait de modifier les données d'encaissement enregistrées lors d'une vente en minorant le nombre d'articles vendus (par exemple le nombre de plats dans un restaurant) et donc le montant final de cette vente ;
- l'utilisation d'une combinaison de touches permettant d'effacer des opérations après remise aux clients du ticket édité (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 450).

Mesures de prévention pour les professionnels

29 Pour se prémunir contre l'introduction de fonctions frauduleuses dans leurs produits, l'administration propose aux professionnels de mettre en oeuvre notamment les mesures de prévention suivantes :

- **information** de leurs **clients** sur la finalité d'usage des logiciels et systèmes de caisse ;
- information de leurs clients sur les évolutions nécessaires des produits pour assurer notamment leur conformité avec la réglementation en vigueur ;
- mise en place de procédés de **traçabilité des opérations** d'enregistrement des données dans les logiciels et systèmes de caisse ;
- mise en place de **fonctionnalités préventives de fraude** comme l'impossibilité de modifier une donnée enregistrée après la clôture ou la mise en place d'outils de contrôle de cohérence, par exemple de contrôle de cohérence de la comptabilité pour les produits générant les écritures comptables ;
- **gestion sécurisée des droits d'accès** des utilisateurs des produits ;
- mesures de **déontologie** consistant notamment à rappeler les bonnes pratiques à leurs salariés et à leurs partenaires, en matière de manipulation des paramètres des logiciels et systèmes de caisse ;
- **certification des logiciels et systèmes de caisse** permettant d'assurer le respect d'un cahier des charges précis, notamment au regard des sécurités offertes par les produits (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 460).

Sanctions fiscales

Une amende égale à 15 % du chiffre d'affaires est due

30 L'amende est égale à **15 % du chiffre d'affaires** hors taxes provenant de la commercialisation de ces logiciels ou systèmes de caisse ou des prestations réalisées. Elle s'applique, pour son montant total, à chacune des personnes qui entrent dans son champ d'application.

L'administration précise que cette sanction est indépendante de celles applicables à l'utilisateur des fonctions frauduleuses qui pourra dans la plupart des cas se voir appliquer la majoration de 80 % prévue en cas de manoeuvres frauduleuses à l'article 1729 du CGI (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 470).

31 La loi prévoit de façon très générale que l'assiette de l'amende est constituée du chiffre d'affaires hors taxes provenant de la commercialisation des produits frauduleux lorsqu'elle est due par les **concepteurs, éditeurs et distributeurs** de ces produits. Le texte ne fixe aucune limite temporelle pour déterminer le chiffre d'affaires qui sert de base au calcul de l'amende. L'administration s'est donc employée à expliciter ce calcul en fonction des différentes situations possibles.

32 Le chiffre d'affaires provenant de la commercialisation des produits frauduleux est déterminé distinctement au niveau de chaque redevable de l'amende en fonction de son propre **chiffre d'affaires** tiré de la commercialisation des produits **depuis** la date à laquelle le redevable concerné a pour la première fois participé à cette commercialisation du produit **jusqu'à** la date à laquelle l'administration a notifié à l'entreprise utilisatrice du logiciel ou du système de caisse un rappel de droits motivé par l'usage frauduleux de ce produit.

Lorsque le produit utilisé à des fins frauduleuses est un **logiciel** qui a été décliné sous **plusieurs versions successives**, l'assiette de l'amende est constituée par le chiffre d'affaires hors taxes réalisé depuis la date de première commercialisation de la version du logiciel utilisée à des fins frauduleuses jusqu'à la date de notification de cet usage frauduleux à l'entreprise utilisatrice. Cette assiette tient compte du chiffre d'affaires hors taxes tiré, pendant cette période, de la commercialisation des versions ultérieures du logiciel qui présentent également des caractéristiques frauduleuses (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 470).

33 Lorsque l'usage frauduleux est réalisé au moyen d'un **matériel ajouté** au logiciel ou au système de caisse, comme une clé USB (que ce soit pour permettre une modification ou une suppression frauduleuse des données d'encaissement dans le logiciel ou le système lui-même ou à l'extérieur de ce logiciel ou de ce système, après l'export des données), l'assiette de l'amende est constituée du chiffre d'affaires hors taxes :

- provenant de la commercialisation du logiciel ou du système de caisse et de la clé USB si ces produits ont été commercialisés par la même personne ;

- du chiffre d'affaires hors taxes provenant de la commercialisation du matériel ajouté (type clé USB) si ce matériel a été commercialisé par une personne distincte de celle ayant commercialisé le logiciel ou le système de caisse, et ce pour le calcul de l'amende due par la personne commercialisant le matériel ajouté (type clé USB) ;

- du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation du logiciel ou du système de caisse si ce dernier présentait des caractéristiques frauduleuses avant l'adjonction du matériel (type clé USB), et ce pour le calcul de l'amende due par la personne commercialisant le logiciel ou le système de caisse lorsqu'elle est distincte de celle commercialisant le matériel ajouté (type clé USB) (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 470).

34 Par cohérence avec le délai de six ans de conservation des documents comptables prévu au premier alinéa de l'article L 102 B du LPF, il ne sera toutefois **pas** tenu compte du **chiffre d'affaires réalisé au-delà** de ce **délai de six ans** pour lequel l'entreprise n'est plus soumise à une obligation de conservation de ses documents comptables (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 470).

35 L'assiette de l'amende est égale à 15 % du chiffre d'affaires tiré des prestations réalisées sur les logiciels ou systèmes de caisse lorsque le redevable de l'amende est une **personne**, autre que le concepteur, l'éditeur ou le distributeur, qui est **intervenue techniquement sur les produits** pour en permettre un usage frauduleux (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 470).

36 Exemple 1 : Le concepteur X et l'éditeur Y ont mis à disposition un logiciel frauduleux, commercialisé depuis le 1^{er} janvier N par le distributeur Z qui avait connaissance des caractéristiques frauduleuses du produit. Le chiffre d'affaires hors taxes respectivement accumulé depuis cette date par ces trois opérateurs s'élève à 2 000 000 € (X), 300 000 € (Y) et 200 000 € (Z). Chacun est redevable de l'amende suivante :

- le concepteur X : 300 000 € ;

- l'éditeur Y : 45 000 € ;

- le distributeur : 30 000 €.

Exemple 2 : Les données de l'exemple 1 sont reprises en ajoutant l'intervention d'une entreprise W qui à la demande du concepteur X, a développé une partie des fonctionnalités frauduleuses du produit. Elle a facturé ses prestations 35 000 € hors taxes à X.

En sus des amendes dues par le concepteur X, l'éditeur Y et le distributeur Z, l'entreprise W est également redevable d'une amende égale à 5 250 € (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 480).

L'entreprise concernée est aussi solidaire du paiement des droits dus par la société utilisatrice

37 L'article 1170, II undecies du CGI soumet les personnes mentionnées aux n^{os} 21 à 25 à une solidarité de paiement des **droits mis à la charge des entreprises utilisatrices** de logiciels et systèmes de caisse frauduleux dans le cadre de leur exploitation.

Cette solidarité de paiement s'applique aux droits dus à raison de l'utilisation de ces produits frauduleux. Elle ne s'applique **pas aux intérêts de retard et pénalités** grevant les impositions dues (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 490).

38 A l'issue du contrôle de l'entreprise utilisatrice du logiciel ou système de caisse frauduleux, la **solidarité** de paiement est actionnée par le comptable chargé du recouvrement à partir des éléments constatés par les services de contrôle. Elle peut être mise en oeuvre **après l'authentification de la dette fiscale de l'entreprise utilisatrice**, c'est-à-dire après l'émission de l'avis de mise en recouvrement ou l'homologation du rôle supplémentaire.

Il n'est pas nécessaire de renouveler auprès du débiteur solidaire la notification des actes de la procédure de rectification adressés au redevable légal (l'entreprise utilisatrice du logiciel ou système de caisse frauduleux) (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 500).

39 La solidarité de paiement est mise en oeuvre par l'envoi d'un **avis de mise en recouvrement** manuel au débiteur solidaire (LPF art. R 256-2) faisant mention du fondement légal (CGI, art. 1770 undecies) et précisant le montant des impositions au titre desquelles la solidarité est mise en oeuvre. Cet avis de mise en recouvrement est accompagné, sous pli unique, d'une lettre d'information indiquant les éléments qui justifient le recours à la procédure de solidarité de paiement, notamment tous les éléments de fait et de droit constatés à l'occasion du contrôle de l'entreprise utilisatrice du logiciel ou du système de caisse qui ont conduit l'administration à notifier à cette entreprise un rappel de droits justifié par l'usage frauduleux de ce logiciel ou système de caisse (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 500).

40 L'article 1770 undecies du CGI n'ayant prévu **aucun principe de subsidiarité** qui obligerait à actionner en premier lieu le redevable légal de la créance, cette dernière peut être recouvrée auprès de l'un ou l'autre des débiteurs, redevable légal ou redevable solidaire. Toutefois, les codébiteurs solidaires étant tenus au paiement d'une seule et même dette (Code civil art. 1200), la mise en oeuvre de la solidarité ne peut bien évidemment pas aboutir à recouvrer un montant de droits supérieur à celui notifié à l'entreprise utilisatrice du logiciel ou système de caisse frauduleux (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 500).

41 L'action en recouvrement à l'encontre du débiteur solidaire est diligentée dans les mêmes conditions qu'à l'égard du débiteur principal. Le débiteur solidaire de cette imposition supplémentaire bénéficie des mêmes droits et obligations que le débiteur principal. Il peut **contester** l'assiette et/ou le recouvrement des droits mis à sa charge, y compris si le débiteur principal ne conteste pas les droits notifiés (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 510).

Les sanctions s'appliquent pour les rappels de droits notifiés à compter du 8-12-2013

42 L'**amende** et la procédure de **solidarité de paiement** s'appliquent en cas d'usage frauduleux d'un logiciel ou système de caisse constaté pour la première fois par l'administration fiscale à compter du 8 décembre 2013 (date d'entrée en vigueur de l'article 20 de la loi précitée du 6 décembre 2013), c'est-à-dire donnant lieu à un **rappel de droits notifié** pour la première fois à une entreprise utilisatrice de ce produit frauduleux **à compter du 8 décembre 2013** (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 520).

Ces sanctions s'appliquent au chiffre d'affaires réalisé et aux droits rappelés correspondant à l'**utilisation des produits postérieurement au 8 décembre 2013** (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 520).

Sanctions pénales

43 Le concepteur, l'éditeur, le distributeur, ou toute autre personne intervenant techniquement sur le logiciel ou système de caisse frauduleux, qui est soumis aux sanctions fiscales citées aux n^{os} 30 à 42 est également passible de sanctions pénales :

- au titre de sa **complicité à un délit de fraude fiscale** dès lors que les caractéristiques des logiciels ou systèmes de caisse ont permis la réalisation de l'un des faits mentionnés à l'article 1743, 1° du CGI (voir n° 26) : les peines principales encourues sont une amende de 37 500 € et un emprisonnement de cinq ans ;

- ou au titre du **délit visé à l'article 323-3-1 du Code pénal** (voir n° 44) (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 530).

44 L'article 323-3-1 du Code pénal est susceptible de s'appliquer aussi bien aux personnes qui vendent les logiciels ou systèmes de caisse qu'à celles qui les détiennent dès lors que le logiciel comporte des **fonctionnalités cachées** (ou ajoutées au moyen d'une clé USB par exemple) qui, si elles sont utilisées, permettent de réaliser volontairement des opérations prohibées, notamment en **minorant** de manière automatique les **recettes encaissées**.

Ainsi, le simple fait pour un utilisateur de **posséder** un **logiciel** frauduleux ou bien la **mise en oeuvre des fonctions proscrites** en vue de modifier sa comptabilité en violation des règles comptables et fiscales en vigueur afin d'éluder ou de minorer l'impôt exposera cet utilisateur à des poursuites pénales sur le fondement de l'article 323-3 du Code pénal.

L'**éditeur d'un logiciel** qui **propose**, en toute connaissance de cause, des **fonctions prohibées** dans la mesure où le produit qu'il vend permet au contribuable de violer les règles comptables et fiscales en vigueur s'expose également à des poursuites pénales sur le fondement de l'article 323-3 du Code pénal.

S'agissant des **systèmes informatisés d'encaissement**, les exemples ci-après illustrent, sans être exhaustifs, des situations qui pourraient permettre la mise en oeuvre des dispositions de l'article 323-3 du code pénal et de l'article 323-3-1 du code pénal :

- la modification de la répartition entre les différents modes de paiement pour **soustraire** une partie des **encaissements espèces** ;
- le fait de modifier les données d'encaissement enregistrées lors d'une vente en **minorant** le nombre d'articles vendus (par exemple le nombre de plats dans un restaurant) et donc le montant final de cette **vente** ;
- l'utilisation d'une combinaison de touches permettant d'**effacer** des **opérations** après remise aux clients du ticket édité.

Il est précisé que les peines encourues pour ce type de délit pénal sont de 5 ans d'emprisonnement et de 75 000 € d'amende (BOI-CF-INF-20-10-20 n° 540).