

11.2. Aperçu pratique de la conservation des livres et documents

Les comptables et fiscalistes reçoivent de nombreuses questions concernant la période de conservation obligatoire de certains documents. D'autres questions portent sur la forme sous laquelle ils doivent être conservés ou encore sur les règles qui sont prévues quant au lieu où la documentation doit être tenue. Cette dernière question a récemment été traitée dans l'avis 2010-14 de la Commission des Normes Comptables. Dans cet avis, la Commission se penche sur la question de savoir si une entreprise belge peut également conserver ses livres et pièces justificatives sous forme électronique à l'étranger. Cet article ne commentera pas l'avis précité de manière détaillée, mais il élargit la question en donnant un aperçu des dispositions qui sont pertinentes pour la pratique comptable et fiscale en matière de conservation des livres et autres documents appropriés et apparentés.

Champ d'investigation

Si vous voulez vérifier combien de temps ou sous quelle forme ou encore où vous devez conserver certains documents, sachez qu'il n'existe pas un document législatif unique rassemblant pareilles informations. Il se peut en effet que plusieurs législations soient applicables pour différents documents. Par conséquent, il n'est guère évident de répondre aux questions susmentionnées. Dans le présent article, nous présenterons essentiellement la situation telle qu'elle ressort des cadres légaux comptable et fiscal, avec notamment: la législation comptable, la législation relative aux contributions directes et la législation en matière de TVA. Nous vérifierons à chaque fois sous ce triple éclairage quels documents doivent être conservés, pendant quelle période, sous quelle forme et à quel endroit. Le même exercice est également réalisé en matière de droit des sociétés. La notion « livres et documents » doit en effet être interprétée autrement en droit des sociétés qu'en matière comptable ou fiscale. Remarquons que les délais de conservation décrits ci-dessous doivent être interprétés comme des délais minimum. Dans certains cas, il peut être indiqué de conserver la documentation plus longtemps. Le non-respect de ces exigences peut entraîner des sanctions que nous reprenons également dans cet aperçu (1).

Législation comptable

La législation comptable régit la conservation de trois types de documents: les livres légaux, les pièces justificatives et les documents internes qui ne sont pas appelés à faire preuve à l'égard de tiers. Les livres légaux doivent être conservés pendant sept ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit la clôture. Par livres légaux, on entend le livre central, les journaux auxiliaires et le livre d'inventaire. Ces livres légaux doivent être conservés en original. En ce qui concerne les pièces justificatives, c'est-à-dire notamment les factures, les notes de crédit, les extraits de compte bancaire..., les mêmes dispositions sont d'application. Toutefois, elles peuvent également être conservées sous forme de copies. Les documents internes qui ne sont pas appelés à faire preuve à l'égard de tiers doivent être conservés pendant trois ans. L'Avis 6/1 de la Commission des Normes Comptables définit les documents internes comme les pièces qui ne traduisent pas l'existence de relations directes avec des tiers.

(1) Le présent aperçu se limite aux principes essentiels. Pour un aperçu détaillé, il est renvoyé à la législation en vigueur ou à la littérature plus détaillée comme par exemple Bogaerts et al. (2009), Bewaring van documenten, Malines: Kluwer. Le présent article se base d'ailleurs sur cet ouvrage.

Ni la Commission, ni les dispositions légales n'indiquent quand commence cette période de trois ans. Aussi, nous partons du principe que cette période prend cours à partir de la date du document. Les documents internes peuvent être conservés en original, mais ils peuvent également l'être en copie.

En principe, la documentation ci-dessus doit être conservée en Belgique. Toutefois, il a récemment été demandé à la Commission des Normes Comptables d'examiner si une entreprise belge peut également conserver ses livres et pièces justificatives sous forme électronique à l'étranger. Dans son avis 2010-14 du 24 septembre 2010, la Commission a répondu à cette question par l'affirmative, mais le siège de l'entreprise en Belgique doit totalement avoir accès en ligne à ces livres, comptes et pièces justificatives pendant tout le délai de conservation. D'ailleurs, lorsqu'une entreprise tient sa comptabilité sur support électronique, ce qui est possible depuis 2005, la variante électronique doit satisfaire aux mêmes exigences (caractère complet, continuité, régularité, irréversibilité, ...) que ceux applicables à la comptabilité (traditionnelle) sur support papier. La conservation de cette comptabilité ne diffère donc pas de ce qui a été expliqué plus haut. Il convient toutefois d'attirer l'attention sur le fait que les programmes et systèmes qui sont nécessaires pour lire les fichiers doivent également être conservés pendant le délai de conservation. En outre, le support des comptabilités tenues de manière électronique doit garantir l'irréversibilité et l'accessibilité des données qui y sont enregistrées pendant toute la période de conservation imposée.

Les sanctions en cas de non-respect sont de nature pénale et consistent en des amendes de 50 euros à 10.000 euros et/ou en des peines d'emprisonnement d'un mois à un an. Dans une société, ce sont les administrateurs, gérants, directeurs et fondés de pouvoirs qui peuvent être punis, tandis que les entreprises sont civilement responsables pour le paiement des amendes.

Législation en matière de contributions directes

Les dispositions fiscales de cette section et de la section suivante s'appuient sur les dispositions de la législation comptable. Les obligations qui découlent de la loi comptable, comme la manière dont la comptabilité doit être tenue, s'appliquent également - de manière implicite - en matière fiscale, sauf si la législation fiscale prévoit expressément des dispositions dérogatoires.

Selon les dispositions du CIR, les livres et documents qui sont nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables doivent être conservés jusqu'à l'expiration de la septième année ou du septième exercice comptable qui suit la période imposable. S'il est fait usage d'un système informatisé, les supports d'information et les données qu'ils contiennent doivent être conservés. Pour les systèmes informatisés, le délai de conservation est de sept ans à partir du 1er janvier de l'année suivant la dernière année au cours de laquelle le système décrit dans cette documentation a été utilisé. Ici aussi, le matériel qui est nécessaire pour lire les données doit rester disponible pendant cette période. En principe, la documentation doit être conservée en original. Dans certains cas, elle peut également être conservée sur microfilms ou microfiches ou sous forme de copie électronique, par exemple pour les factures à l'entrée sur support papier et les doubles des factures à la sortie. En ce qui concerne de manière spécifique le scannage des factures papier, les factures originales sur support papier doivent encore être conservées un mois après le scannage aux fins de contrôle.

Il convient d'observer que la notion de «livres et documents nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables» doit être interprétée au sens large et peut sensiblement varier de secteur à secteur. Cette notion couvre donc bien plus de documents que les seuls documents comptables tels que décrits plus haut. En fonction des activités exercées, il peut également s'agir de livres-journal et de carnets de reçu, de tickets de caisse, d'offres et de cahiers des charges, de données tirées de la comptabilité analytique,... La documentation doit être conservée dans les locaux professionnels ou privés du contribuable où l'administration peut procéder aux vérifications nécessaires. Une dérogation est possible, par exemple lorsque la documentation se trouve certains jours auprès d'un comptable ou conseiller indépendant après que le fisc ait donné son accord à cet effet. Toutefois, le contribuable doit dans ce cas avoir la documentation en sa possession à la date d'un contrôle annoncé ou il doit en tout cas pouvoir obtenir la documentation à court terme.

Les sanctions prévues en cas de non-respect des dispositions sont de nature administrative (taxation d'office ou amende), mais elles peuvent être complétées par une sanction pénale si les infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire. L'amende administrative varie entre 50 euros et 1.250 euros et est infligée pour la simple négligence. Lorsqu'un document donné ne peut être présenté à l'occasion d'un contrôle, le fisc peut établir une taxation d'office. Les sanctions pénales peuvent consister en une amende de 250 euros à 125.000 euros et/ou une peine d'emprisonnement de huit jours à deux ans.

Législation en matière de TVA

Selon la législation TVA, les livres, les factures et les autres documents doivent être conservés pendant sept ans. En ce qui concerne les livres, ce délai commence à courir à partir du 1er janvier suivant la clôture. Pour les factures et les autres documents, une période de conservation de sept ans est également d'application, mais elle commence à courir à partir du 1er janvier suivant leur date. La législation en matière de TVA ne contient aucune disposition quant à la forme dans laquelle les livres doivent être conservés; on peut toutefois renvoyer aux dispositions générales de la législation comptable qui indiquent qu'ils doivent être conservés en original. S'agissant de la conservation des factures, il convient d'observer que les dispositions s'appliquent non seulement aux assujettis, mais également aux non-assujettis. Donc également aux particuliers. Les factures qui sont reçues par voie électronique sont conservées sur support électronique. Les factures qui sont reçues sur support papier sont conservées sous cette forme ou elles peuvent également être sauvegardées sur support numérique si la numérisation garantit l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu de la facture. Bien que le législateur traite expressément de la numérisation des factures à l'entrée, une circulaire a précisé que les mêmes dispositions s'appliquent aux factures à la sortie. Comme indiqué dans la section précédente, les supports d'information ou appareils de lecture qui sont nécessaires pour consulter les informations numériques doivent être conservés pendant sept ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit la dernière année au cours de laquelle le système décrit dans cette documentation a été utilisé. Remarquons que les documents auxquels il est renvoyé sur la facture (comme le bon de commande, le bon de livraison, ...) et qui sont nécessaires pour satisfaire à toutes les obligations concernant les mentions sur la facture (2) (par exemple les données nécessaires pour déterminer le nombre de biens) doivent également être conservés conformément aux dispositions ci-dessus.

(2) Pour de plus amples explications concernant les mentions obligatoires sur la facture, nous renvoyons à Colson, Y, (2008), «TVA-mentions obligatoires des factures» dans: Pacioli n° 255, p. 1-4.

Relevons également que l'obligation de conservation est bien plus étendue pour les personnes morales. Outre « les livres, factures et autres documents qui doivent être tenus conformément à la législation TVA », elles doivent également conserver un certain nombre de documents supplémentaires qui se rapportent à leur activité économique. Il s'agit plus particulièrement des « documents en tenant lieu relatifs aux acquisitions intracommunautaires de biens ou aux achats effectués à l'étranger, des livres et documents comptables, des contrats, des pièces relatives à la commande des prestations de services et des livraisons de biens, à l'expédition, à la remise et à la livraison de biens, des extraits de compte, des documents de paiement et des autres livres et documents relatifs à l'activité. » Cela signifie que les bilans, inventaires, bons de commande, notes d'envoi, notes de réception, contrats, ... doivent également être conservés par les personnes morales. En outre, il convient d'attirer l'attention sur le délai de conservation de quinze ans pour les pièces qui se rapportent aux biens d'investissement ayant un délai de révision de quinze ans, comme pour la construction d'un bâtiment. En principe, les informations sont conservées au siège de l'entreprise en Belgique, sauf si une dérogation a été accordée. Selon la législation TVA, les factures qui sont sauvegardées sur support numérique peuvent être conservées dans un autre État membre de la Communauté moyennant autorisation préalable de l'administration et à condition d'avoir un accès en ligne en Belgique. Le non-respect des règles en matière de TVA peut donner lieu à une sanction administrative, laquelle peut consister en une taxation d'office et/ou une amende. Une sanction pénale peut également être infligée lorsque les règles en matière de conservation sont violées dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, comme une peine d'emprisonnement de huit jours à deux ans et/ou une amende de 250 euros à 125.000 euros. Si un tiers aidant l'assujéti à tenir sa comptabilité (conseiller, comptable, expert-comptable, ...) enfreint les dispositions, une sanction pouvant aller de l'interdiction d'exercer la profession à la fermeture de son commerce peut être prononcée.

Droit des sociétés

Le droit des sociétés ne contient aucune disposition concernant la durée pendant laquelle, la forme sous laquelle et le lieu où la documentation doit être tenue. Elle doit donc être conservée en original pendant toute la durée de la société. Dans le cadre -du C. Soc., la notion de documentation doit être interprétée comme les archives de la société, les rapports et procès-verbaux établis en exécution du C. Soc. et les registres (des actions, obligations, ...). Le code prévoit uniquement que le registre des actions et le registre des obligations doivent être tenus au siège de la société. Bien qu'il n'y ait aucune disposition générale concernant le délai de conservation, le C. Soc. prévoit toutefois, en ce qui concerne la clôture de la liquidation de la société, que « les livres et documents sociaux)} doivent encore être tenus pendant cinq ans à partir de la date de la clôture. Le lieu où la documentation sera tenue doit également être communiqué lors de la publication de la clôture. Aucune sanction spécifique n'est prévue si ces conditions ne sont pas remplies.

Quelques éléments récapitulatifs

Les dispositions ci-dessus montrent à suffisance qu'il est difficile de résumer les obligations en matière de conservation en un seul paragraphe. Il est donc difficile d'avancer une règle générale. On constate toutefois que, pour les documents comptables et fiscaux, les documents doivent en règle générale être conservés pendant sept ans, même s'il existe quelques exceptions.

En outre, le délai de sept ans prend cours à des moments différents en fonction des documents sur lesquels porte le délai de conservation. En ce qui concerne les documents qui relèvent du C. Soc., aucun délai de conservation n'est prévu et les documents doivent donc être conservés pendant toute la durée de la société et, le cas échéant, jusqu'à cinq ans après la clôture de la liquidation. En ce qui concerne la forme, tout peut être conservé sous sa forme originale. C'est même une obligation pour le livre central, les journaux auxiliaires, le livre d'inventaire et la documentation devant être tenue conformément au C. Soc. Si elles ont été établies à l'origine sur papier, les factures et les pièces justificatives peuvent également être conservées sous forme de copie numérique s'il est satisfait aux conditions garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu. Généralement, les documents doivent être conservés en Belgique. Toutefois, la Commission des Normes Comptables a récemment indiqué explicitement qu'une entreprise belge peut également conserver ses livres et pièces justificatives sous forme électronique à l'étranger s'il y a accès en ligne à partir de la Belgique pendant toute la durée de conservation prescrite. Le tableau ci-dessous n'a d'autre but que de tenter de rendre compte des différentes obligations de manière synoptique en ne reprenant que les grands principes et en écartant les exceptions.

Dr. Stijn GOEMINNE
Hogeschool Gent - Departement Handelswetenschappen & Bestuurskunde

Tableau récapitulatif

Base	Documents	Délai	Délai	Original nécessaire	Lieu	Sanction
		Année	De manière spécifique			
Législation comptable	Livres légaux	7	A partir du 1 ^{er} jan. de l'année suivant la clôture	Oui	Belgique ou accès numérique à partir du siège de l'entreprise	Pénale
	Pièces justif.	7	A partir de la date du document ? Pendant le délais de conservation des livres et documents	Non		
	Doc. internes	3		Non		
	Informatique			—		
Contrib. directes	Livres et doc. pour déterminer les revenus imposables	7	Jusqu'à la fin de la 7 ^{ème} année/du 7 ^{ème} exercice comptable après la période imposable	Généralement	Locaux professionnels ou privés du contribuable où l'administration peut procéder aux vérifications	Administrative & pénale
	Informatique	7	A partir du 1 ^{er} janv. après la dernière année d'utilis.	-		
TVA	Livres	7/15*	A partir du 1 ^{er} janv. après la clôture	Cfr. Lég. CPT	Siège de l'entreprise ou accès numérique depuis le siège de l'entreprise	Administrative & pénale
	Factures et autres doc.	7/15*	A partir du 1 ^{er} janv. après la date	Seulement si électronique		
	Informatique	7/15*	A partir du 1 ^{er} janv. après la dernière année d'utilis.	-		
C. Soc.	Documentation	Durée de vie	5 ans après la clôture de la liquidation	Oui	Pas précisé	-

PACIOLI N° 313 14-27 février 2011