

NOTE D'INFORMATION 2008/06
du 26 mai 2008

**DELAIS ET CONSERVATION DES PIÈCES
JUSTIFICATIVES
RAPPEL**

1) Les pièces justificatives doivent être conservées pendant dix ans (C. com. Art. 1123-22).

Quels sont les documents concernés :

- le livre journal et les journaux auxiliaires
- le grand livre et les livres auxiliaires
- le livre d'inventaire
- le document décrivant les procédures et l'organisation comptables, qui est à conserver aussi longtemps que les documents comptables auxquels il se rapporte.
- Les pièces justificatives

Fiscalement, (LPF, art. L 102 B), les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication et de contrôle de l'Administration doivent être conservés pendant un délai de six ans à compter de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

Toutefois, la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements informatiques ne doit être conservée que « jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle à laquelle elle se rapporte » (LPF, art. L 102 B et L 169). Le périmètre des contrôles des comptabilités informatisées inclut l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement (domaine comptable) ou indirectement (domaine de la gestion) à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales. Sont ainsi concernés :

- les données élémentaires (commandes, livraisons, mouvements de stocks, factures, opérations sur titres, fichiers clients et fournisseurs, tarifs, prêts, contrats, plan comptable...)
- les traitements y compris les versions antérieurs des logiciels
- la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.

2) Cas particuliers : Le délai légal de 3 ou 6 ans peut être largement dépassé dans certaines situations :

a – Immobilisations amortissables : le délai sera indépendant de la date d'acquisition ; en effet dans ce cas, la conservation des factures d'achats est nécessaire :

- aussi longtemps que les exercices de déduction des amortissements sont encore vérifiables (soit en général 3 ans après l'achèvement de la période d'amortissement (CE 12 octobre 1992, n°65664).
- en cas de report déficitaire, le délai de conservation est prolongé si un déficit constaté en période prescrite est imputé sur un exercice non prescrit, l'administration peut procéder au contrôle de cet exercice déficitaire prescrit, dès lors ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice d'imputation (BO 13-L-1-06)

b – En cas d'intégration fiscale, la durée de conservation des documents de la société intégrée dépend du résultat d'ensemble du groupe. En effet, l'Administration peut vérifier le résultat (ainsi que les plus ou moins-values à long terme) d'une société intégrée réalisé durant une année prescrite lorsque le résultat a, du fait de l'intégration, contribué à la réalisation d'un déficit (ou d'une moins-value à long terme) d'ensemble imputé sur un bénéficiaire (ou une plus-value à long terme) d'ensemble de la période non prescrite et ce, même si le groupe fiscal a cessé d'exister (LPF art. L 169 et BOI 13 L-5-94).

c – actions judiciaires : si une action judiciaire est en cours, les pièces justificatives devront être conservées même si le délai de conservation « comptable » est expiré.

Il en résulte que les entreprises doivent faire attention à ces particularités qui ont notamment pour conséquence d'aboutir, contrairement aux habitudes, à un délai de conservation fiscal plus long que le délai comptable.

En ce qui concerne le livre de paie, le délai est de 30 ans maximum (prescription en matière de paiement des charges sociales) et pour les factures émises par l'entreprise, le délai est de 6 ans.

Les pièces justificatives sont classées dans un ordre qui est défini dans le document décrivant les procédures et l'organisation comptables (C. com. art. D 3, al. 4 et PCG, p. I.10). Toutefois, aucune précision n'est fournie sur la méthode de classement à adopter. Tous les procédés courants peuvent être utilisés : ordre chronologique, alphabétique, numérique, par nature, etc. Au moment de la comptabilisation des pièces, il est recommandé d'y apposer un numéro d'ordre ou le numéro de folio du journal sur lequel elle est comptabilisée, afin de faciliter les recherches. Le lieu de classement n'est pas non plus réglementé.

3) Archivage des pièces justificatives

L'entreprise est responsable de la conservation des documents, elle doit s'assurer qu'ils sont accessibles et consultables en cas de contrôle pendant toute la durée de conservation et ce même s'ils sont saisis, élaborés ou conservés par un tiers.

L'archivage doit :

- **donner date certaine aux documents et données pour l'exercice comptable et fiscal.**
- **Copier sur support informatique pérenne ces documents et données pour permettre leur exploitation indépendamment du système.**

Ni la loi du 30 avril 1983, ni son décret d'application n'apportent de précision quant aux différents procédés d'archivage. « Toutefois, il faut remarquer que l'article 16 (al. 2) du Code de Commerce n'exige pas la conservation des originaux. Il s'ensuit que les copies fidèles et durables des pièces justificatives auront une pleine valeur juridique au regard du droit commercial » (Rapport Dailly, Sén. N°118, p.32, sur le projet de la loi du 30 avril 1983).

a - Quels sont les supports fidèles et durables ? Les photocopies, les listings et autres supports papier en sont assurément.

En revanche, les microfilms et les supports magnétiques appellent les remarques suivantes (extraites d'une étude réalisée sur commande de la Chancellerie et publiée dans le Bull. CNC n°52, 3^e trimestre 1982, p.6 s) :

Les critiques habituellement formulées à l'encontre des microfilms portent sur trois points : la possibilité de photo-montage, leur durabilité et leur séquentialité.

Le premier point n'intéresse éventuellement que le cas des microfilms obtenus à partir de listings.

Sur les deux derniers points, des études approfondies ont été menées par le ministère de la Justice et ont démontré qu'à la condition de prendre un certain nombre de précautions au moment de la prise de vue, du développement, puis pendant l'archivage, on peut atteindre des conditions de fiabilité très comparables à celles du papier.

Le seul défaut résiduel est le même que dans le cas des listings : il existe aucune séquentialité objective contrôlable entre deux microfilms produits consécutivement, d'où la nécessité, comme pour les listings, de mettre en place une procédure corrigeant ce défaut.

Selon le ministre de la justice 5 Rép. Labbé, AN 23 juillet 1974, p. 3688) : « Les copies de lettres ou d'autres documents, tels que les factures établies par les entreprises à l'occasion de transactions commerciales ; peuvent être archivées sur microfilms ou microfiches. Rien ne s'oppose (...) à ce que ces documents, bien qu'obtenus par procédés de reprographie, puissent être admis en justice comme ayant la même valeur de commencement de preuve par écrit que les documents reproduits par procédés traditionnels tels que le papier carbone ».

Les supports magnétiques ne doivent pas être exclus de manière théorique de l'ensemble des supports sur lesquels peut être conservée une trace probante de la comptabilité. Mais ils possèdent le grave inconvénient de ne pas être lisibles directement par des procédés optiques. Pour leur donner une valeur probante on est conduit à mettre en place des procédures lourdes et, finalement, coûteuses.

Enfin, pour assurer leur conservation sur une longue période, on est amené à prendre de très nombreuses précautions concernant leur environnement, et à les recopier de manière fréquente. Pour ces raisons, et bien que la théorie ne puisse les exclure, la pratique leur préférera très certainement des supports papier ou microfilms.

Depuis plusieurs années les archives peuvent se faire sous forme électronique sur supports non réinscriptibles avec les mentions obligatoires exigées sur les factures.

b - Fiscalement (LPF art. L 102 B, BOI 13 L 6-91 et 13 et B 9-96), l'archivage des pièces justificatives (copies de lettres, factures de ventes, etc) est possible sur tout support. Toutefois, pour les opérations ouvrant droit à déduction de TVA, ce sont toujours les pièces justificatives d'origine qu'il convient de conserver pendant 6 ans.

Par ailleurs, lorsqu'elles sont établies ou reçues sur un support informatique (ce qui inclut les factures dématérialisée) (art. L 102 B, BOI 13 L-6-91 et 13 L-9-96) les pièces justificatives doivent être conservées :

- pendant le délai de reprise de l'administration (soit 3 ans et l'année en cours, si la société n'est pas déficitaire), sur support informatique.
- pendant les années suivantes (jusqu'à la 6^e année), sur tout support au choix du contribuable.

4) Sanctions en cas d'insuffisance de pièces justificatives

L'absence ou l'insuffisance de pièces justificatives peut faire mettre en doute la valeur probante de la comptabilité. En effet, ces pièces doivent justifier et permettre de vérifier tout enregistrement comptable.

Le Conseil d'Etat rejette systématiquement les requêtes non assorties de justifications suffisamment probantes. En effet, le droit de communication concerne non seulement les livres dont la tenue est prescrite par le Code de commerce, mais aussi tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses (LPF, art. L 85).

Toutefois, la charge de la preuve incombe à l'Administration sauf notamment en cas de défaut de présentation de la comptabilité ou des pièces en tenant lieu.

Par exemple (CAA Nantes 16 décembre 1992 et Paris 19 mai 1994), l'Administration est en droit d'annuler le report des amortissements réputés différés et des déficits lorsque :

- l'entreprise a globalisé, dans ses écritures, ses recettes sans avoir conservé les documents permettant d'en justifier le détail : en effet, une telle comptabilité ne permet pas à l'entreprise de prouver la réalité des amortissements réputés différés et des déficits des exercices prescrits imputés en période non prescrite ;
- il n'existe aucune justification extra-comptable.

De même, les commissaires aux comptes ne peuvent s'assurer de la régularité et de la sincérité de la comptabilité lorsque les pièces justificatives sont insuffisantes.

5) Disparition ou destruction involontaire de documents comptables

Il convient de distinguer deux cas :

a – Destruction à la fois de la comptabilité et des pièces justificatives (due à un vol, un incendie ou autre cas de force majeure). Le bulletin CNCC (n°64, décembre 1986, p. 442) estime que :

- le commissaire aux comptes ne peut, en tout état de cause, imposer à la société la reconstitution de sa comptabilité mais doit, dans son rapport général, préciser qu'il est dans l'impossibilité de certifier ;
- l'absence de tenue de comptabilité ne constitue pas un délit puisqu'il s'agit d'un cas de force majeure, indépendant de la volonté des dirigeants ; le commissaire aux comptes n'a donc aucune révélation à faire au procureur de la République.

b – Destruction de la comptabilité mais pas des pièces justificatives (due par exemple à des incidents techniques ayant rendu des supports informatiques inutilisables). Il est nécessaire dans ce cas que la société refasse sa comptabilité ; ces circonstances semblent constituer une raison légitime pour demander au président du tribunal de commerce, une prolongation du délai de convocation de l'assemblée annuelle.

Fiscalement, l'Administration ne peut pas rectifier d'office, mais la charge de la preuve pour justifier de la comptabilité incombe, dans ces deux cas, nécessairement à l'entreprise.