COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2010/14 - Conservation des livres et des pièces justificatives

Avis du 24 septembre 2010

I. Introduction
II. Comptabilité électronique
III. Facturation électronique
IV. Archivage
V. Lieu de conservation
A. Entreprises de droit étranger : avis CNC 1/2
B. Entreprises belges

I. Introduction

Les entreprises belges sont tenues de conserver leurs livres pendant sept ans à partir du premier janvier de l'année qui suit leur clôture.[1] Les pièces justificatives doivent également être conservées, en original ou en copie, durant sept ans et être classées méthodiquement. Ce délai est réduit à trois ans pour les pièces qui ne sont pas appelées à faire preuve à l'égard de tiers.[2]

Pour la tenue de la comptabilité de leurs sièges implantés dans différents pays, certaines entreprises belges ont mis sur pied un système central de comptabilité informatisée. A cet égard, la Commission a été interrogée sur la possibilité pour une entreprise belge de conserver ses livres et pièces justificatives sous forme électronique à l'étranger.

II. Comptabilité électronique

En 2005, la tenue d'une comptabilité électronique a été légalement admis par la Loi comptable. En effet, l'article 2 de l'arrêté royal du 25 janvier 2005[3] érige en principe que les livres prévus par la loi peuvent tous être tenus soit sur support papier soit au moyen de systèmes informatisés. La comptabilité électronique devra, bien évidemment, répondre aux conditions et exigences imposées par la Loi comptable.

En ce qui concerne plus spécifiquement l'obligation de garantir la continuité matérielle, la régularité et l'irréversibilité (article 7, § 2 de la Loi comptable), l'article 5, § 2, de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 prévoit que les systèmes informatisés utilisés (ex. logiciel comptable) doivent à tout le moins permettre à l'entreprise de tenir sa comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité.[4]

Il appartiendra à la Commission des Normes Comptables, conformément à sa mission légale - et en particulier à son rôle dans la formulation des principes d'une comptabilité régulière - d'expliciter et de préciser, au moyen d'avis et de recommandations, cette exigence minimale et de la situer dans le cadre plus large de l'organisation de la comptabilité dans l'entreprise.[5]

III. Facturation électronique

L'article 6, alinéa 1er de la Loi comptable stipule que toute écriture s'appuie sur une pièce justificative datée et porte un indice de référence à celle-ci[6]. Sous l'angle du droit comptable, la facture constitue toutefois, une fois vérifiée et acceptée, la pièce justificative par excellence des opérations de vente et d'achat de biens et de prestations de services[7].

Au regard de la législation TVA, les factures peuvent être transmises et reçues en Belgique par voie électronique sous réserve de l'acceptation du destinataire de la facture[8]. L'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu de la facture doivent en outre être garanties[9]. A compter du 1er janvier 2010, les entreprises belges ont la liberté de choisir la manière dont elles garantissent cette authenticité et cette intégrité[10]. Elles peuvent ainsi faire appel aux techniques informatiques (signature électroniques ou EDI) et opter pour d'autres solutions ou procédures, telles que le fait de lier la facture à un paiement, un bon de commande, un bon de livraison, etc.

Les règles de facturation belges sont seulement applicables aux transactions qui ont lieu en Belgique. Au niveau européen, la Directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la Directive 2006/112/CE[11] relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation, a récemment été adoptée. Cette directive vise à supprimer les exigences formelles et à établir une harmonisation maximale, ce qui implique plus concrètement que les Etats membres ne peuvent imposer des obligations de facturation ou des formalités autres que celles qui sont reprises à la directive TVA. Le but principal de la directive est le traitement égal des factures papier et des factures électroniques[12]. Les 27 Etats membres ont jusqu'au 1er janvier 2013 pour adapter leur législation.

IV. Archivage

L'article 9, alinéa 2 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 stipule explicitement, en matière de conservation des pièces comptables, que le support choisi doit assurer aussi bien l'inaltérabilité que l'accessibilité des données durant toute la durée de conservation. S'il s'agit d'une comptabilité électronique, cette obligation implique dans le chef de l'entreprise que cette dernière doit conserver non seulement les fichiers contenant les livres et les pièces justificatives, mais aussi les programmes et les systèmes qui permettent de les lire, et ce durant toute la période de conservation prescrite. En effet, chaque état comptable doit pouvoir être présenté et réimprimé pendant le délai de conservation minimum.[13]

Les pièces justificatives sont conservées en original ou en copie[14]. Cette dernière possibilité implique que, en vertu du droit comptable belge, la conservation peut également être assurée par voie électronique.

Sur le plan fiscal, les entreprises doivent, aussi bien pour les factures électroniques que pour les factures papier, pouvoir apporter la preuve que, pendant le délai d'archivage, l'authenticité[15] et l'intégrité[16] des factures transmises et reçues ont été maintenues.[17]

V. Lieu de conservation

A. Entreprises de droit étranger : avis CNC 1/2

En vertu de l'article 1er, alinéa 2 de la Loi comptable, les livres, comptes et pièces justificatives relatifs aux sièges et succursales en Belgique d'entreprises étrangères doivent être conservés en Belgique. Cependant, cette obligation ne s'oppose pas à la tenue de la comptabilité sur un ordinateur se trouvant à l'étranger de sièges d'entreprises étrangères répartis dans divers pays.[18] De l'avis de la Commission, le législateur n'a en effet pas entendu imposer l'obligation d'effectuer en Belgique les opérations matérielles d'enregistrement et de traitement des données, mais a voulu assurer un accès direct en Belgique aux livres, comptes et pièces justificatives des succursales et sièges d'opérations en Belgique des entreprises étrangères et que ceux-ci y soient dès lors conservés soit en original, soit en copie.

B. Entreprises belges

La Loi comptable ne comporte pas de référence spécifique quant au lieu de conservation des livres et pièces justificatives. De l'avis de la Commission, cette absence de référence ne peut cependant faire obstacle à la centralisation de la comptabilité sur un système informatique se trouvant à l'étranger. En effet, la Loi comptable ne prescrit pas explicitement que les opérations matérielles d'enregistrement et de traitement des données doivent être effectuées en Belgique.

Toujours de l'avis de la Commission, les entreprises belges sont habilitées à conserver leurs livres, comptes et pièces justificatives à l'étranger, à condition que les archives du siège belge soient complètement accessibles en ligne. Dans ces conditions, l'entreprise répond aux principes formulés par la Commission en matière d'accessibilité et de lisibilité des données durant la durée de conservation.

La Commission souhaite souligner la responsabilité de l'organe d'administration de l'entreprise de prendre les mesures nécessaires afin de garantir l'accessibilité des données pendant le délai de conservation.

---

1 Article 8, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 (ci-après la Loi comptable).

2 Article 6, alinéa 4 de la Loi comptable. La Commission a déjà publié un avis relatif à la conservation des pièces justificatives, c.-à-d. l'avis CNC 6/1 « La conservation des pièces justificatives », Bulletin CNC, n° 8, avril 1981, 7.

3 Arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et l'arrêté royal du 16 juin 1994 fixant la contribution des entreprises aux frais de fonctionnement de la Commission des Normes comptables, MB du 7 février 2005.

4 Article 5, § 2 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, introduit par l'article 2 de l'arrêté royal du 25 janvier 2005.

5 Rapport au Roi de l'arrêté royal du 25 janvier 2005.

6 Ce n'est qu'en liaison avec la pièce justificative qu'une inscription comptable est ordonnée et justifiée. C'est à travers cette pièce que l'opération est établie quant à sa nature, sa date et son montant ainsi que quant à la contrepartie, au service ou à la personne qui effectue l'opération.

7 Avis CNC 174/1 « Les principes d'une comptabilité régulière », Bulletin CNC, n° 38, février 1997, 2-32.

8 Article 1er, § 2 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

9 Article 60, § 3 du Code TVA.

10 Suite à la suppression de § 3 et § 4 de l'AR n° 1 par l'arrêté royal du 15 décembre 2009, les règles relatives à l'envoie et à la réception de factures électroniques ont été sensiblement simplifiées.

11 Ci-après : la directive TVA.

12 Voir le considérant 8 de la Directive 2010/45/UE du 13 juillet 2010. Le nouvel article 232 de la directive TVA stipule que : "The use of an electronic invoice shall be subject to acceptance by the recipient".

13 Article 9 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

14 Article 6, alinéa 4 de la Loi comptable.

15 En vertu du nouvel article 233 de la directive TVA, on entend par « authenticité de l'origine » l'assurance de l'identité du fournisseur ou de

l'émetteur de la facture.

16 En vertu du nouvel article 233 de la directive TVA, on entend par « intégrité du contenu » le fait que le contenu prescrit par la présente Directive n'a pas été modifié.

17 Article 60, § 3 de la directive TVA. En ce qui concerne la conservation des factures, la directive TVA stipule également dans son article 233, alinéa 1er, que l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité d'une facture, que celle-ci se présente sur papier ou sous forme électronique, sont assurées à compter du moment de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation.

18 Avis CNC 1/2 « Entreprises de droit étranger – Tenue et conservation en Belgique des livres, comptes et pièces justificatives », Bulletin CNC, n° 1, août 1977, 8.