

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40-13/12/2013

Date de publication : 13/12/2013

Date de fin de publication : 20/07/2018

### **BIC - Obligations déclaratives - Obligations fiscales et comptables dans le cadre du régime du réel normal d'imposition - Conservation et représentation des livres, documents et pièces comptables dans le cadre d'une comptabilité informatisée**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Régimes d'imposition et obligations déclaratives

Titre 3 Obligations déclaratives

Chapitre 1 : Obligations fiscales et comptables dans le cadre du régime du réel normal d'imposition

Section 2 : Obligations comptables

Sous-section 4 : Conservation et représentation des livres, documents et pièces comptables dans le cadre d'une comptabilité informatisée

#### **Sommaire :**

I. Les obligations comptables

A. Principes régissant la tenue d'une comptabilité informatisée

1. Les contribuables concernés

2. Les règles comptables : le caractère régulier, sincère et probant

a. Présentation des documents obligatoires

1° Les livres comptables

2° La documentation comptable

3° Les pièces justificatives

b. Les écritures comptables informatisées

1° Principe du caractère intangible ou de l'irréversibilité des écritures

a° Avant la validation comptable d'une écriture (saisie en mode dit brouillard)

b° La validation comptable proprement dite

c° Après la validation comptable d'une écriture

2° Principe d'une procédure de clôture périodique des enregistrements chronologiques

3° Principe de la permanence du chemin de révision

B. Le périmètre du contrôle de la comptabilité informatisée

1. Les données élémentaires

2. Les traitements

### 3. La documentation

#### a. Objectifs de la documentation

##### 1° L'objectif informatique

###### a° Documentation des logiciels spécifiques

###### b° Documentation des logiciels standards

##### 2° L'objectif fiscal

#### b. Organisation de la documentation

#### c. Support documentaire

#### d. Langue

## II. Les obligations fiscales de conservation et de présentation

### A. L'obligation fiscale de conservation

#### 1. Durée et forme

#### 2. Mise en œuvre

##### a. Les documents visés à l'article 54 du code général des impôts

###### 1° Documents comptables

###### 2° Pièces justificatives

##### b. Les données, traitements et documentation

###### 1° Les données élémentaires

###### 2° Les traitements

###### 3° La documentation

##### c. Les procédures garantissant la conservation

###### 1° La procédure d'archivage

###### 2° La traçabilité des modifications

###### 3° La sécurisation du dispositif

### B. L'obligation de présentation de l'article 54 du code général des impôts

#### 1. Les documents comptables immatériels

#### 2. Les pièces justificatives immatérielles

## 1

Le cadre juridique du contrôle des comptabilités informatisées est défini par l'article L. 13 du livre des procédures fiscales (LPF), l'article L. 47 A du LPF, l'article L. 57 du LPF, l'article L. 74 du LPF et l'article L. 102 B du LPF.

## 10

Conformément aux dispositions du Plan Comptable Général révisé de 1999, qui adapte les règles de la comptabilité manuelle à l'environnement informatique, et en application des dispositions de l'article 38 quater de l'annexe III au code général des impôts (CGI), qui imposent aux redevables le respect des obligations édictées par le PCG, sous réserve de leur compatibilité avec les textes établissant l'assiette de l'impôt, la présente sous-section commente :

- les obligations comptables de la tenue d'une comptabilité informatisée sincère, régulière et probante conformément au [plan comptable général](#) ou à tout autre règlement comptable établi par l'Autorité des normes comptables (accueil sur le site [www.anc.gouv.fr](http://www.anc.gouv.fr)) ;

- les obligations fiscales relatives à la comptabilité informatisée.

Elle précise également le périmètre de contrôle d'une comptabilité informatisée ainsi que les obligations de présentation et de conservation des données concourant directement ou indirectement à la détermination du résultat fiscal et des déclarations, prévues par l'article L. 102 B du LPF et l'article 54 du CGI.

Elle édicte par ailleurs les préconisations que l'administration recommande en matière de logiciels comptables.

## I. Les obligations comptables

20

En matière de tenue de comptabilité informatisée, la définition des contribuables concernés et des obligations leur incombant résulte de dispositions émanant de multiples sources : le code de commerce ou autre disposition législative, le plan comptable général ou tout règlement fixant des prescriptions comptables, le code général des impôts et la doctrine administrative.

### A. Principes régissant la tenue d'une comptabilité informatisée

#### 1. Les contribuables concernés

30

Les principes régissant la tenue d'une comptabilité informatisée concernent tous les contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables, dès lors que leur comptabilité est tenue, en tout ou partie, au moyen de systèmes informatisés et également lorsque ces systèmes participent directement ou indirectement à la justification d'une écriture comptable.

Ils s'appliquent ainsi aux contribuables qui exercent une activité industrielle et commerciale, agricole ou non commerciale, quels que soient la nature de l'activité ou le régime d'imposition, à l'exception des contribuables relevant du régime forfaitaire des bénéfices agricoles.

#### 2. Les règles comptables : le caractère régulier, sincère et probant

40

Le plan comptable général transpose aux comptabilités informatisées les principes obligatoires de tenue des comptabilités « manuelles ».

Le respect de ces principes est la condition nécessaire du caractère régulier, sincère et probant des comptabilités informatisées.

##### a. Présentation des documents obligatoires

###### 1° Les livres comptables

50

L'article R. 123-173 du code de commerce, relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés, impose de tenir : « obligatoirement un livre-journal, un grand livre et un livre d'inventaire ».

L'article R. 123-174 du code de commerce précise que :

« Les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise sont enregistrés opération par opération et jour par jour pour le livre-journal ».

L'article R. 123-175 du code de commerce indique que :

« Les écritures du livre-journal sont portées sur le grand livre et ventilées selon le plan comptable. »

Enfin, l'article R. 123-177 du code de commerce énonce que :

« le livre d'inventaire est suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des postes du bilan ».

S'il s'agit de documents informatiques, les documents doivent être « identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve » conformément à l'article R. 123-173 du code de commerce.

## ***2° La documentation comptable***

---

### **60**

L'article 410-2 du plan comptable général précise qu'« une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables est établie en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement; cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels elle se rapporte ».

## ***3° Les pièces justificatives***

---

### **70**

Aux termes de l'article R. 123-174 du code de commerce, tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.

En pratique, les pièces justificatives peuvent être classées en fonction de leur origine :

- les pièces d'origine externe à l'entreprise (facture fournisseur, bon de livraison, acte, bordereau bancaire etc.) ;
- les pièces d'origine interne (notamment tous les justificatifs produits par le système d'information tels que la facture émise, le bordereau de livraison établi, la bande de caisse, le bulletin de salaire établi, etc.).

## **b. Les écritures comptables informatisées**

---

### ***1° Principe du caractère intangible ou de l'irréversibilité des écritures***

---

## **80**

L'obligation d'absence de tout blanc ou altération imposée aux comptabilités manuelles par l'article 420-5 du plan comptable général, s'applique aux comptabilités informatisées sous forme d'une procédure de validation qui interdit toute modification ou suppression.

Il y a lieu de distinguer trois phases dans le processus de validation d'une écriture comptable :

### **a° Avant la validation comptable d'une écriture (saisie en mode dit brouillard)**

## **90**

L'utilisateur peut modifier tout élément de l'écriture comptable. En effet, tant que la validation n'est pas demandée par l'utilisateur, les écritures en mode brouillard présentent un caractère tangible de la comptabilité.

Les éditions faites à partir de ce mode de saisie constituent simplement des listes de contrôle appelées couramment brouillard de saisie, procès-verbal d'entrée, accusé de réception de saisie, etc.

### **b° La validation comptable proprement dite**

## **100**

Il s'agit d'une phase de traitement informatique volontaire, activé grâce à une fonction du logiciel, qui consiste à figer les différents éléments de l'écriture de façon telle que toute modification ultérieure de l'un de ses éléments soit impossible.

L'article 420-4 du plan comptable général précise que les écritures des journaux doivent être récapitulées au livre-journal au jour le jour ou à défaut une fois par mois.

### **c° Après la validation comptable d'une écriture**

## **110**

Le livre-journal d'une comptabilité informatisée ne présente un caractère régulier, sincère et probant qu'après validation des écritures comptables.

Les fonctions d'un logiciel qui permettent la suppression d'une écriture validée ou sa modification s'opposent au principe d'irréversibilité de l'enregistrement des écritures comptables. A ce titre, l'utilisation de telles fonctions est prohibée.

Un logiciel comptable qui ne garantit pas l'irréversibilité et l'intangibilité des écritures validées, conformément à l'article 420-5 du plan comptable général, pourra constituer un élément conduisant à s'interroger sur le caractère régulier et probant de la comptabilité.

Le caractère explicite de la validation pourra se traduire, pour l'utilisateur du logiciel, par un message d'avertissement relatif au caractère irréversible de cette procédure.

## 120

La validation implique de respecter plusieurs conditions essentielles au regard des principes comptables :

- associer à chaque écriture la date de valeur comptable ou la date de validation, ainsi que la référence à la pièce justificative qui l'appuie (article 420-2 du plan comptable général) ;
- permettre d'assurer la permanence du chemin de révision entre les pièces justificatives et la comptabilité (article 410-3 du plan comptable général) ;
- rendre irréversible le contenu d'une écriture comptable validée en interdisant toute modification ou suppression (article 420-5 du plan comptable général).

### *2° Principe d'une procédure de clôture périodique des enregistrements chronologiques*

---

## 130

L'alinéa 3 de l'[article L. 123-12 du code de commerce](#) énonce que toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant « doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable ».

Ainsi donc, au terme d'une période de douze mois, exception faite des situations exceptionnelles telles que le premier exercice social ou la cessation d'activité, par exemple, il doit être obligatoirement procédé à la clôture de l'exercice.

L'article 420-6 du plan comptable général énonce de même :

« Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements est mise en œuvre au plus tard avant l'expiration de la période suivante.

La procédure de clôture est appliquée au total des mouvements enregistrés conformément à l'article 420-4.

Pour les comptabilités informatisées, lorsque la date de l'opération correspond à une période déjà figée par la clôture, l'opération concernée est enregistrée à la date du premier jour de la période non encore clôturée, avec mention expresse de sa date de survenance. »

## 140

La clôture peut donc intervenir à l'issue d'une période ou au terme de l'exercice.

On définit la période comme un intervalle de temps durant lequel des écritures sont enregistrées de manière chronologique, conformément à l'article 420-4 du plan comptable général et à l'[article L. 123-12 du code de commerce](#), 2ème alinéa, en vue de leur centralisation (mois ou trimestre par exemple) afin d'établir des situations intermédiaires en cours d'exercice comptable.

Avant toute clôture d'exercice, le système de comptabilité informatisée devrait, pour le moins, rappeler l'obligation de validation de l'ensemble des écritures enregistrées.

Après la clôture, les fonctions du logiciel doivent permettre la consultation des écritures, l'édition ou la réédition des états comptables.

Le logiciel comptable pourra utilement proposer une fonctionnalité d'exportation du fichier des écritures comptables au bénéfice de tiers, dans un format aisément exploitable indépendamment du logiciel de comptabilité, ou de l'administration fiscale, conformément aux normes prévues à l'[article A. 47 A-1 du LPF](#).

La réouverture d'un exercice clôturé à des fins de modification ou de suppression des écritures comptables est interdite conformément aux articles 420-5 et 420-6 du plan comptable général.

### 3° Principe de la permanence du chemin de révision

#### 150

Conformément à l'article 410-3 du plan comptable général, les comptabilités informatisées doivent permettre de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives.

## B. Le périmètre du contrôle de la comptabilité informatisée

#### 160

L'[article L. 10 du LPF](#) précise que « l'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements. À cette fin, elle peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés. »

L'[article 54 du CGI](#) pose comme principe que les contribuables « sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration. »

Cette présentation suppose que soient identifiés au préalable les livres, registres et documents sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration, sous une forme dématérialisée et dans un format immédiatement exploitable.

L'alinéa 2 de l'[article L. 13 du LPF](#) énonce : « Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements. »

#### 170

Un système informatisé est une combinaison de ressources matérielles et de programmes informatiques, qui permet :

- l'acquisition d'informations, selon une forme conventionnelle ;
- le traitement de ces informations ;
- la restitution de données ou de résultats, sous différentes formes.

## **180**

Sont donc soumis à contrôle tous les systèmes informatisés comptables, les systèmes de gestion des recettes ou des ventes, et notamment, toutes les caisses enregistreuses dotées de procédés de mémorisation et de calcul, dont les informations, données et traitements concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables et à l'élaboration des déclarations obligatoires.

Sont également concernés les divers systèmes informatisés relatifs au domaine de gestion ou de gestion commerciale ( gestion de la production, des achats, des stocks, du personnel, par exemple), quand leurs informations, données et traitements permettent d'élaborer ou de justifier indirectement tout ou partie des écritures comptables ou des déclarations soumises à contrôle.

## **190**

Dans la pratique, il n'est pas établi de distinction selon que les redevables emploient des systèmes informatisés :

- développés en interne ou par des prestataires extérieurs ;
- de grande consommation ou produits à l'unité ;
- installés de façon isolée ou en réseau sur plusieurs postes ;
- loués ou acquis.

## **200**

Le périmètre de contrôle défini par l'[article L. 13 du LPF](#), couvre les trois principales composantes d'un système informatisé :

- les données élémentaires ;
- les traitements ;
- la documentation.

## **1. Les données élémentaires**

### **210**

Les données élémentaires sont définies par leur participation directe ou indirecte à l'élaboration d'états comptables et fiscaux ou de déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts.

Il s'agit de données immatérielles traitées par des procédés informatiques qui concourent à la constitution d'une écriture comptable, à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations visés par le droit de contrôle.

Cette définition répond à la nécessité légale de justifier les résultats produits par un système informatisé avec les données élémentaires ayant servi à leur élaboration, prises en compte dès leur origine, et non par des données agrégées résultant de traitements automatisés.

## 220

L'organisation des comptabilités informatisées et de leurs pièces justificatives repose fréquemment sur deux domaines, le domaine comptable et le domaine de gestion.

Le domaine comptable comprend les données immatérielles, traitées par des procédés informatiques, qui concourent directement à la constitution d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration.

A titre illustratif, les fichiers suivants appartiennent au domaine comptable : plan comptable, table des taux de TVA, fichier des écritures comptables, fichier d'inventaire.

Le domaine de gestion inclut les données immatérielles, traitées par des procédés informatiques, qui concourent indirectement à la constitution d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration.

## 230

Ainsi, l'administration peut demander indistinctement, mais non limitativement, l'ensemble des éléments gérés par les systèmes informatisés de :

- comptabilité générale (livre-journal, balance, livre d'inventaire, etc.) ;
- comptabilité analytique ou budgétaire quand elle existe et qu'elle concourt indirectement à la constitution d'une écriture comptable ou à la justification d'un événement ou d'une situation transcrite dans les livres, registres, documents, pièces et déclarations contrôlés par l'administration (calcul des provisions, détermination de coûts de production, d'achat, de revient ou de transfert, des marges, etc.) ;
- gestion commerciale (articles, tarifs, factures, remises, clients, fournisseurs, etc.) ;
- système de caisses et de recettes ;
- gestion des stocks (quantités, valorisation, destructions, pertes, etc.) ;
- gestion de production (détermination des prix de revient industriels, etc.) ;
- gestion des immobilisations (validation des montants de dotations aux amortissements, etc.) ;
- gestion du personnel (temps de présence, rémunération, etc.).

Les tables utilisées comme éléments de référence à titre de paramétrage ou de codification constituent également des données élémentaires comme par exemple les codes prix, les codes articles, les codes TVA, les codes mouvements de stocks, etc.

## 240

En revanche, les données relatives au fonctionnement de l'entreprise, sans lien direct ou indirect avec la comptabilité ou les déclarations obligatoires, n'entrent pas dans le champ d'application du 2ème alinéa de l'[article L. 13 du LPF](#).

Il en est ainsi, par exemple, des informations relatives à la conception artistique de produits ou de services, également d'études commerciales, sous réserve que leur examen ne s'avère pas nécessaire pour l'appréciation du montant d'une charge ou d'un crédit d'impôt.

Ces exemples sont purement illustratifs et ne sauraient être considérés comme limitatifs.

## 250

L'étendue du domaine d'investigation est fonction des nécessités du contrôle et relève, en tout état de cause, de l'appréciation d'une situation de fait, soumise par définition, au contrôle ultérieur du juge de l'impôt.

## 2. Les traitements

---

### 260

Il s'agit de l'ensemble des opérations réalisées par des moyens automatiques pour permettre l'exploitation des données élémentaires et notamment leur collecte, leur saisie, leur enregistrement, leur modification, leur classement, leur tri, leur conservation, leur destruction, leur édition.

La reconstitution du chemin de révision implique qu'il soit possible de comprendre le fonctionnement et les conséquences des traitements mis en œuvre. Selon les nécessités du contrôle, il peut s'avérer nécessaire d'accéder aux versions archivées des programmes, afin de réaliser les tests nécessaires à la validation ou à la compréhension des résultats produits ou de la documentation présentée.

## 3. La documentation

---

### 270

L'article 410-4 du plan comptable général précise : « L'organisation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés implique l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, en vue, notamment, de procéder aux tests nécessaires à la vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures (...) ».

Les dispositions de l'[article L. 13 du LPF](#) étendent l'obligation pour les entreprises d'établir, de conserver et de présenter une documentation relative à l'ensemble des systèmes d'information visés au 2ème alinéa de l'article L. 13 du LPF.

### a. Objectifs de la documentation

---

## **280**

L'établissement de la documentation doit poursuivre deux objectifs complémentaires, l'un informatique, l'autre fiscal :

### **1° L'objectif informatique**

---

## **290**

La documentation doit permettre à l'auditeur de connaître et de comprendre le système d'information mis en œuvre au cours de la période soumise au contrôle, y compris l'ensemble des évolutions significatives. Elle inclut toujours la description générale de l'ensemble du système d'information, l'inventaire et la description des matériels et logiciels utilisés, le plan d'archivage et des durées de détention, la description des données et de leur structure.

Une distinction est faite selon que la documentation concerne :

- des logiciels spécifiques ;
- des logiciels standards.

Dès lors qu'un logiciel standard nécessite un paramétrage pour l'adapter aux nécessités spécifiques de l'entreprise, une documentation complémentaire doit être produite.

Il en est ainsi, par exemple, des logiciels de gestion dits intégrés ou des programmes d'interfaces entre les différents modules du système.

### **a° Documentation des logiciels spécifiques**

---

## **300**

Il s'agit d'un ensemble documentaire retraçant les différentes phases d'un processus de conception, d'exploitation et de maintenance d'un système informatique.

Cela 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.

## **b° Documentation des logiciels standards**

---

### **310**

Les obligations en matière de documentation sont les mêmes que pour les logiciels spécifiques. Cependant, l'entreprise utilisatrice n'a généralement en sa possession que la documentation utilisateur. Cette documentation présente les principales fonctions et caractéristiques du logiciel. Elle est normalement fournie et souvent explicitée par l'éditeur ou son vendeur. Elle doit être conservée par l'utilisateur en vue de sa présentation dans le cadre d'un contrôle.

La [loi n° 94-361 du 10 mai 1994](#) prévoit un accès très restrictif au code source des programmes développés par des concepteurs indépendants de l'entreprise vérifiée.

L'attention des contribuables est tout particulièrement appelée sur l'importance de prévoir les modalités d'accès de l'administration à l'intégralité des sources documentaires. C'est pourquoi, la rédaction de clauses contractuelles adaptées avec les prestataires extérieurs ou le dépôt des codes sources auprès de tiers habilités, tels par exemple, les organismes assurant la protection des programmes, sont notamment préconisés.

### **2° L'objectif fiscal**

---

### **320**

La documentation doit décrire de façon suffisamment précise et explicite, les règles de gestion des données et des fichiers mises en œuvre dans les programmes informatiques, qui ont des incidences directes ou indirectes sur la formation des résultats comptables et fiscaux et des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts.

### **b. Organisation de la documentation**

---

### **330**

Le contribuable détermine librement la composition et les formes de la documentation présentée selon l'organisation et les moyens informatiques disponibles. La présentation du code source peut constituer pour des systèmes assez simples une documentation suffisante, ou pour des environnements plus complexes, la base de la documentation.

### **c. Support documentaire**

---

### **340**

La documentation n'est pas nécessairement présentée sur support papier. Elle peut être établie et conservée de façon dématérialisée, sous réserve de garantir :

- sa pérennité et sa date précise ;
- l'accès sans entrave à l'intégralité de son contenu concernant la période vérifiée.

### **d. Langue**

---

## 350

La documentation doit être tenue en français conformément à l'[article 2 de la loi n° 94- 665 du 4 août 1994](#).

A titre exceptionnel, il peut être admis que des langues courantes en informatique comme l'anglais soient utilisées mais dans ce cas, la traduction en français de tout ou partie de la documentation doit pouvoir être assurée rapidement.

## II. Les obligations fiscales de conservation et de présentation

### 360

L'[article L. 102 B du LPF](#) définit les obligations de conservation des documents sur lesquels l'administration peut exercer son contrôle :

« Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration doivent être conservés pendant un délai 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. Sans préjudice des dispositions du premier alinéa, lorsque les livres, registres, documents ou pièces mentionnés au premier alinéa sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai prévu à l'[article L. 169 du LPF](#). Les pièces justificatives d'origine relatives à des opérations ouvrant droit à une déduction en matière de taxes sur le chiffre d'affaires sont conservées pendant le délai prévu au premier alinéa. »

L'[article 54 du CGI](#) prévoit quant à lui les obligations de présentation : les contribuables « sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration. »

Cette double obligation vise à permettre l'exercice du droit de contrôle prévu par l'[article L. 13 du LPF](#).

### A. L'obligation fiscale de conservation

---

#### 1. Durée et forme

---

### 370

Il résulte des dispositions de l'[article L. 102 B du LPF](#) que les délais de conservation diffèrent selon la nature des pièces visées, et selon le support utilisé lors de leur création.

### 380

Le délai général de conservation de 6 ans, mentionné au 1er alinéa de l'article L. 102 B du LPF s'applique aux livres, registres, documents ou pièces auxquels l'administration a accès pour procéder au contrôle des déclarations et des comptabilités des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables.

Il s'applique également, pour ces documents et ceux mentionnés par l'[article L. 83 du LPF](#) à l'[article L. 96 B du LPF](#), dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu à l'[article 81 du LPF](#).

Cependant, lors qu'ils sont établis ou reçus sur support informatique, le deuxième alinéa de l'[article L. 102 B du LPF](#) indique que ces documents doivent être conservés sur support informatique pendant une durée d'au moins 3 ans, délai prévu à l'[article L. 169 du LPF](#).

A l'issue de ce délai de 3 ans, et jusqu'à l'expiration du délai général de 6 ans, les documents sont conservés sur tout support au choix du contribuable.

### 390

La conservation sur support papier de données immatérielles constituées ou reçues sur support informatique, n'est pas une solution alternative à la conservation informatisée pendant le délai prévu à l'[article L. 169 du LPF](#).

Si une entreprise présente seulement sous forme papier des données originellement informatisées, elle ne remplit pas correctement son obligation de conservation et s'expose, le cas échéant, à un rejet de comptabilité.

En revanche, la conservation sur support informatique autorise l'entreprise à ne pas constituer d'archivage supplémentaire sur support papier.

### 400

Cependant, l'attention des contribuables est attirée sur les situations où le document papier original demeure indispensable.

Il en est ainsi des pièces justificatives en matière de TVA déductible, dont l'exonération n'est admise que par la mise en œuvre d'une solution de dématérialisation conforme aux dispositions des V à VII de l'[article 289 du CGI](#).

### 410

La documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, doit, quant à elle, être conservée jusqu'à la fin de la 3ème année suivant celle à laquelle elle se rapporte, sur le support sur lequel elle a été élaborée.

Il appartiendra à l'entreprise de prendre toute mesure, pour conserver ou faire conserver la documentation éventuellement créée ou détenue par un tiers.

### 420

S'agissant de la conservation des comptabilités informatisées d'exercices antérieurs prescrits au regard du droit de reprise de l'administration, les principes applicables aux comptabilités manuelles sont transposables à la procédure de contrôle des comptabilités informatisées.

Ainsi, lorsqu'un déficit constaté en période prescrite est imputé sur un exercice non prescrit au sens de l'[article L. 169 du LPF](#), la jurisprudence autorise l'administration à procéder au contrôle de cet exercice déficitaire prescrit, dès lors que ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice d'imputation.

## 2. Mise en œuvre

---

### 430

Pour satisfaire aux obligations de conservation sur support informatique définies ci-dessus, les contribuables doivent conserver, d'une part les documents visés à l'[article 54 du CGI](#), et d'autre part, les données élémentaires, les traitements et la documentation.

### a. Les documents visés à l'article 54 du code général des impôts

---

#### 1° Documents comptables

---

### 440

Actuellement, les entreprises, même lorsque leur comptabilité est tenue sous une forme informatisée, procèdent fréquemment à l'édition ou à l'impression sur papier des documents comptables obligatoires, soit lors de la clôture des comptes, soit lors des contrôles réalisés par l'administration fiscale.

Or, conformément à l'[article L. 102 B du LPF](#), si le document comptable obligatoire a été établi de façon dématérialisée, il doit être conservé sur un support informatique. Dès lors la seule impression papier ne permet pas de considérer que l'obligation de conservation est satisfaite.

#### 2° Pièces justificatives

---

### 450

Les pièces justificatives établies sur support informatique doivent répondre aux obligations de conservation énoncées par les dispositions de l'[article L. 102 B du LPF](#) décrites au [II-A-1 § 370](#).

Les entreprises qui émettent ou reçoivent des factures électroniques selon les modalités prévues au VII de l'[article 289 du CGI](#) ont une obligation de conservation des factures dans leur forme, format et contenu originels ([BOI-CF-COM-10-10-30-10](#)).

Par ailleurs, pour la conservation du double original des factures de vente créées sous forme informatique et transmises sur support papier, les entreprises ont deux possibilités ([BOI-CF-COM-10-10-30-20](#)) :

- soit elles conservent un double papier de la facture transmise ; ce qui suppose l'impression de deux documents : l'original de la facture destiné au client et son double papier qui doit être archivé par le fournisseur ;
- soit elles conservent un double « électronique » de cette facture.

### b. Les données, traitements et documentation

---

### 460

La conservation des données, traitements et documentation doit permettre :

- l'exercice du droit de contrôle énoncé par les dispositions de l'[article L. 13 du LPF](#) ;
- la validation des résultats présentés et des déclarations obligatoires ;
- la validation de la documentation.

### 1° Les données élémentaires

---

#### **470**

L'étendue des données élémentaires informatiques à conserver doit être définie par rapport à son objectif légal, soit la nécessité de justifier la comptabilité informatisée à partir de données élémentaires prises en compte, dès leur origine, et non par des données agrégées résultant des traitements automatisés.

En effet, une conservation de données réduite à des échantillons sélectionnés de données ou uniquement de données agrégées, ne répondrait pas aux obligations légales qui s'imposent aux contribuables. En outre, si les données conservées se révélaient insuffisantes, il serait impossible, par exemple, de valoriser une erreur d'interprétation d'un texte fiscal et de justifier l'abandon d'un rehaussement suite à la mise en œuvre de l'[article L. 80 A du LPF](#) (garantie du contribuable contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration).

#### **480**

Si les modalités d'archivage sont laissées à la libre appréciation de l'entreprise concernée, la procédure suivie doit permettre de pratiquer des tests et de reconstituer ultérieurement les états comptables présentés.

#### **490**

Devant la variété des organisations et des systèmes adoptés par les entreprises, il n'est ni possible, ni pertinent de définir a priori le détail des données à conserver pour chaque organisation informatique.

L'entreprise doit conserver tous les éléments nécessaires à la justification directe ou indirecte des écritures comptables, dès lors qu'ils appartiennent au système informatisé.

Ainsi, par exemple :

- les fichiers de données comptables. Le fichier archivé des écritures comptables doit comprendre l'intégralité des informations produites par le système de manière à reconstituer, en tant que de besoin, les documents comptables et les états comptables présentés ;
- les fichiers historiques des mouvements (commandes, livraisons, mouvements de stocks, factures, opérations sur titres, devis, etc.) ;
- les fichiers à caractère permanent ou référentiels (plan comptable, fichiers clients, fournisseurs, tarifs, tables des codes de l'année archivée, prêts, produits, contrats, etc.).

Ces exemples sont purement illustratifs et ne sauraient être considérés comme limitatifs.

#### **500**

Qu'il s'agisse du domaine comptable ou du domaine de gestion, toute entreprise pourra satisfaire à l'obligation de conservation de l'[article L. 102 B du LPF](#) en conservant des copies de fichiers sur support informatique répondant aux normes fixées par l'[article A. 47 A-2 du LPF](#).

A contrario, l'archivage des fichiers de données en format propriétaire placera l'entreprise dans l'obligation de convertir ces informations, si elle demande à l'administration de réaliser des traitements dans le cadre de la mise en œuvre du c du II de l'[article L. 47 A du LPF](#) (BOI-CF-IOR-60-40-30).

## ***2° Les traitements***

---

### **510**

L'entreprise pourra déterminer l'étendue de son obligation de conservation et réaliser un arbitrage entre la conservation des traitements et des résultats, en fonction de la complexité du processus de formation de ses résultats qui peut présenter deux niveaux :

- les applications suffisamment simples pour que la conservation de la documentation, incluant les règles de gestion, et des données élémentaires permette d'expliquer à l'administration l'intégralité de la formation des résultats ;
- les applications plus élaborées qui ne permettent pas de reconstitution directe des résultats à partir des données élémentaires, du fait de règles de gestion trop complexes.

L'entreprise pourra alors satisfaire à son obligation de conservation en choisissant l'option qui lui semble la plus favorable entre les deux suivantes :

- conservation de la documentation, y compris des règles fiscales appliquées, ainsi que des données élémentaires et des résultats intermédiaires ;
- conservation de la documentation, y compris des règles fiscales appliquées, ainsi que des données élémentaires et des traitements intermédiaires.

L'attention est toutefois appelée sur l'intérêt pour les contribuables de conserver les versions antérieures de logiciels et de progiciels, lorsque cela sera nécessaire à la bonne compréhension des traitements aboutissant à la formation des résultats.

## ***3° La documentation***

---

### **520**

L'obligation de conservation de la documentation relative à l'organisation du système comptable et des applications de gestion résulte de l'application combinée de l'article 410-2 du plan comptable général, concernant la présentation d'un document, et de l'[article 13 du LPF](#).

Il appartient à l'entreprise de prendre toute mesure, pour conserver ou faire conserver la documentation éventuellement créée ou détenue par un tiers.

Dans ce but, la rédaction de clauses contractuelles spécifiques avec les prestataires informatiques, est essentielle afin que ces derniers conservent la documentation et puissent la mettre à disposition de l'administration fiscale, en cas de contrôle.

## **c. Les procédures garantissant la conservation**

---

### **530**

Il existe des procédures dont la mise en œuvre est de nature à permettre aux entreprises de satisfaire à leur obligation de conservation : l'archivage, la traçabilité des modifications et la sécurisation du dispositif.

#### ***1° La procédure d'archivage***

---

### **540**

Les déclarations fiscales déposées reposent sur les informations issues du système informatisé de l'entreprise.

Or, les entreprises souhaitent pouvoir utiliser leurs données immatérielles à tout moment, dans la mesure où ces informations n'ont pas seulement une vocation comptable, mais sont alimentées, enrichies, modifiées en permanence, par d'autres applications du domaine de gestion.

Partant de ce constat, il est préconisé de mettre en place une procédure d'archivage pour figer l'ensemble des informations dont la conservation est obligatoire.

### **550**

Une procédure d'archivage vise les objectifs suivants :

- donner date certaine aux documents et données pour une période utile (période comptable, exercice comptable et fiscal). Le fichier « archives » peut comporter la date système de cette opération ;
- copier sur support informatique pérenne ces documents et données, de manière à permettre leur exploitation indépendamment du système, en utilisant des formats de fichiers de type TXT ou CSV, par exemple.

Cette procédure présente l'avantage de générer un fichier « archives », tout en conservant les mêmes données dans le système informatique, sans que l'entreprise ne soit tenue de réaliser une opération bloquante pour son activité.

### **560**

La procédure d'archivage doit être distinguée de la procédure de sauvegarde observée régulièrement par les contribuables.

En effet, la sauvegarde intègre le plus souvent l'environnement informatique complet propre au système et selon un format qui peut être propriétaire. De la sorte, une sauvegarde ne permettra pas toujours de satisfaire aux obligations de conservation définies à l'[article L. 13 du LPF](#) et à l'[article L. 102 B du LPF](#).

### **570**

Conformément à l'article 420-6 du plan comptable général, c'est lors de la clôture de l'exercice ou de la période comptable que la procédure d'archivage doit intervenir.

## 580

S'agissant du domaine de la comptabilité :

Le logiciel comptable pourra utilement proposer, de manière systématique, un archivage des données et documents comptables, lors de la clôture de chaque période ou de l'exercice correspondant aux déclarations déposées.

La date de l'archivage correspond généralement, non pas à la date de la clôture de l'exercice, mais à celle de la clôture réelle des comptes, soit une date proche de la date de dépôt des déclarations.

A cet égard, rien ne s'oppose à ce que le logiciel comptable procède, le même jour, à la clôture et à l'archivage des douze périodes mensuelles, avant de réaliser la clôture et l'archivage de l'exercice, les clôtures de périodes constituant un préalable obligatoire à la clôture de l'exercice auquel elles appartiennent.

Si pour l'administration, la périodicité de l'archivage doit être annuelle, car liée à la clôture de l'exercice, et corrélativement, au dépôt de la déclaration de résultat, la réalisation d'archivages mensuels ou trimestriels, en fonction du régime d'imposition des entreprises en matière de taxe sur la valeur ajoutée, peut constituer une sécurité supplémentaire.

L'archivage portera sur l'ensemble des fichiers des données comptables immatérielles, les livres comptables obligatoires et les pièces justificatives immatérielles d'origine, créées par le système de traitement.

L'archivage peut également porter sur le fichier des écritures comptables répondant aux normes fixées par l'[article A. 47 A-1 du LPF](#) qui doit être remis à l'administration fiscale, en application du I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales (LPF), dans sa rédaction issue de l'[article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012](#), en cas de vérification de comptabilité ([BOI-CF-IOR-60-40-10](#) et [BOI-CF-IOR-60-40-20](#)).

La procédure d'archivage du progiciel ou logiciel comptable pourra permettre de réaliser une simulation ultérieure des traitements en conservant les données, programmes et environnement nécessaires.

## 590

S'agissant du domaine de gestion :

L'archivage des pièces justificatives et des données justificatives issues du système informatisé pourra utilement être réalisé afin de garantir la mise à disposition, sur la période correspondant aux déclarations déposées, des documents et données justifiant les écritures comptables et les déclarations.

Par exemple, l'archivage des enregistrements de factures lorsqu'il est mis en œuvre, devra comprendre l'intégralité des informations contenues dans le fichier source lisible par le logiciel qui l'a créé, de manière à reconstituer, en tant que besoin, les pièces justificatives présentées à l'appui des déclarations fiscales (déclarations de TVA, liasse fiscale, etc.) et/ou à permettre la réalisation des traitements souhaités.

Un fichier logique peut correspondre à plusieurs fichiers physiques, tels que les fichiers « en-tête », « ligne » ou « pied de facture », et ces derniers doivent tous être archivés selon le format reconnu par la Direction générale des finances publiques. De même, les fichiers de données ayant un lien avec un élément de la facture devront être conservés : table des codes TVA, référence articles (de l'année archivée), etc.

L'archivage doit permettre la reconstitution de la facture avec l'intégralité des éléments existant lors de sa création. Il en sera de même pour les autres pièces justificatives, telles que commandes, bons de livraisons, qui obéissent aux mêmes règles d'archivage.

## 600

Enfin, s'agissant des formats de fichier « archives » acceptés par l'administration, et sous réserve de l'existence de tous les éléments soumis à l'obligation de conservation, l'entreprise satisfait au principe de conservation édicté par l'[article L. 102 B du LPF](#) en produisant les copies du fichier « archives », sur support informatique répondant aux normes fixées par l'[article A. 47 A-2 du LPF](#).

A contrario, l'archivage en format propriétaire placerait l'entreprise dans l'obligation de convertir ses informations, lorsque l'entreprise entend se placer dans le c du II de l'[article L. 47 A du LPF](#).

S'agissant du format du fichier des écritures comptables qui doit être remis à l'administration fiscale, en application du I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales (LPF), dans sa rédaction issue de l'[article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012](#), en cas de vérification de comptabilité, il convient de se reporter au [BOI-CF-IOR-60-40-20](#).

### 2° La traçabilité des modifications

## 610

Une déclaration déposée peut donner lieu au dépôt d'une déclaration rectificative. Les modifications intervenues entre les deux déclarations doivent être retracées dans les écritures comptables par contre-passation et passation d'écritures, conformément aux règles comptables.

En effet, un arrêt de la Cour de Cassation ([Cass. crim., 8 décembre 1999, pourvoi n° 98-84752](#)) a sanctionné pénalement la suppression et la modification d'écritures comptables d'une comptabilité informatisée.

En cas de modification de la comptabilité et des données justificatives issues du domaine de gestion, celles-ci doivent être clairement identifiées et tracées, et un nouveau fichier « archives », correspondant à la déclaration fiscale rectificative déposée, devra être réalisé.

## 620

La traçabilité pourra être réalisée, par exemple, par l'intermédiaire d'un fichier « log », ou par la mise en évidence, à l'écran, des changements (surbrillance). Ce fichier « log » appartient au périmètre de contrôle.

Les modalités de la traçabilité sont laissées au choix des entreprises, mais le procédé retenu doit être fiable.

### 3° La sécurisation du dispositif

## 630

Les solutions d'archivage et de traçabilité retenues par les entreprises pourront s'accompagner, par exemple, d'une sécurisation des documents dématérialisés et des données, notamment comptables au moyen d'une signature électronique fiable.

Le régime de droit commun énoncé à l'[article R. 123-173 du code de commerce](#) applicable pour la comptabilité tenue en mode manuel prévoit que le livre journal et le livre d'inventaire peuvent être cotés et paraphés, dans la forme ordinaire et sans frais, à la demande du commerçant, par le greffier du tribunal dans le ressort duquel le commerçant est immatriculé.

Le régime dérogatoire applicable pour les documents comptables établis sur support informatique peut, en l'état actuel des connaissances techniques, s'interpréter par l'apposition d'une signature électronique sur les documents comptables obligatoires.

L'[article 1316-4 du code civil](#) précise en effet que la charge de la preuve peut être inversée, en cas de contestation, sous certaines conditions définies par décret :

« La fiabilité de ce procédé est présumée, jusqu'à preuve du contraire, lorsque la signature électronique est créée, l'identité du signataire assurée et l'intégrité de l'acte garantie, dans des conditions fixées en Conseil d'État. »

L'[article 2 du décret n° 2001-272 du 30 mars 2001](#) décrit les conditions selon lesquelles le procédé de signature électronique est considéré comme fiable :

- la signature électronique est sécurisée ;
- la signature électronique est établie grâce à un dispositif sécurisé de création de signature ;
- la vérification de la signature électronique repose sur l'utilisation d'un certificat électronique qualifié.

Pour qu'un dispositif de création de signature soit reconnu comme sécurisé, il doit répondre aux exigences définies par l'[article 3 du décret n° 2001-272](#).

## **B. L'obligation de présentation de l'article 54 du code général des impôts**

---

### 640

L'administration fiscale dispose d'un droit d'accès, qui se traduit, pour les entreprises, par une obligation de présentation des documents visés par l'[article 54 du CGI](#) et des données correspondantes.

Par application combinée des dispositions de l'[article L. 102 B du LPF](#) et de l'[article 54 du CGI](#), si l'original de chaque document obligatoire (livre comptable, inventaire ou pièce de recettes et de dépenses, par exemple) a été établi par un procédé informatique, ces documents informatiques immatériels doivent être conservés et présentés sur un support informatique.

Afin de respecter l'obligation de présentation, un procédé de visualisation, éventuellement indépendant du logiciel comptable ou de gestion utilisé, doit permettre d'effectuer des recherches et des éditions.

Techniquement, l'utilisation de fichiers image « PDF », « print », par exemple, ou tout autre format image standard compatible avec les micro-ordinateurs de type PC, peuvent être valablement utilisés par les entreprises, afin de remplir leur obligation de présentation.

La conservation des documents immatériels sous un format image, à des fins de présentation, n'exonère pas l'entreprise de l'obligation de conservation des informations, données et traitements, nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de l'[article L. 47 A du LPF](#).

S'agissant de la remise du fichier des écritures comptables à l'administration fiscale, en application du I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales (LPF), dans sa rédaction issue de l'[article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012](#), en cas de vérification de comptabilité, il convient de se reporter au [BOI-CF-IOR-60-40-10](#).

L'obligation de présentation porte sur les documents comptables immatériels ainsi que les pièces justificatives immatérielles :

## 1. Les documents comptables immatériels

### 650

Dans la mesure où l'original de chaque livre comptable obligatoire est établi par un procédé informatique, ces documents informatiques doivent être archivés obligatoirement sur support informatique pérenne qui respecte la condition de lisibilité indiquée supra.

Ces dispositions visent tous les documents comptables immatériels (états comptables, balances, grand-livre, journaux auxiliaires, journal centralisateur, livre d'inventaire), qui s'avèrent nécessaires pour garantir la continuité du chemin de révision comptable conformément au principe énoncé à l'article 410-3 du plan comptable général 1999.

En conclusion, l'administration doit pouvoir accéder, sans procédure particulière, à ces documents sous forme informatique ou immatérielle, à des fins de consultation et de recherche comme elle le ferait pour une comptabilité éditée sur support papier.

*A cet égard, la jurisprudence a précisé que la remise à l'administration de copies de fichiers informatiques ne constitue pas un emport de documents originaux, susceptible de vicier la procédure (CAA Lyon du 29 avril 1998, n° 95-1221 et CE du 5 mai 1999, n° 197379 « SA ARDEX »)*

## 2. Les pièces justificatives immatérielles

### 660

Dans la mesure où l'original d'une pièce de recettes ou de dépenses qui justifie le résultat mentionné dans les déclarations déposées est établi par un procédé informatique, ce document informatique doit être archivé obligatoirement sur support informatique pérenne tout en respectant la condition de lisibilité indiquée supra. Le défaut d'archivage est de nature à conférer un caractère irrégulier et non

probant aux comptes présentés.

## 670

A cet égard, pour le cas particulier des factures, les contribuables qui transmettent leurs factures par voie électronique selon les modalités prévues au VII de l'[article 289 du CGI](#), doivent permettre à l'administration d'accéder librement et dans les meilleurs délais à ces documents sous forme immatérielle, à des fins de consultation et de recherche.

L'organisation de la conservation et de la présentation de ces documents sera utilement documentée.

S'agissant des éléments constitutifs des contrôles établissant une piste d'audit fiable visés au 1° du VII de l'[article 289 du CGI](#), il convient de se reporter au [BOI-CF-COM-10-10-30-10](#).