L'obligation des commerçants de tenir une comptabilité régulière et de conserver les documents sociaux.

L'article 16 du code de commerce impose aux commerçants une obligation générale de conservation des documents sociaux pendant une période de 10 ans à partir de la clôture de l'exercice auquel les documents se rapportent.

Les documents visés sont ceux énumérés aux articles 11, 12, 14 et 15 du code de commerce.

L'obligation de conservation décennale a ainsi d'abord trait à la comptabilité du commerçant qui doit retranscrire les opérations de manière fidèle et complète, par ordre de date soit dans un livre journal unique, soit dans un système de journaux auxiliaires spécialisés (article 11 du code de commerce).

Les comptes ouverts sont définis dans un plan comptable approprié à l'activité de l'entreprise. A ce titre, il y a lieu de relever d'emblée que la comptabilité des sociétés commerciales (société anonyme, société en commandite par actions et société à responsabilité limitée à l'exception des établissements bancaires, des sociétés d'assurance et des sociétés d'épargne-pension à capital variable), des groupements d'intérêts économique, des groupements européens d'intérêt économique, ainsi que des commerçants personnes physiques, des sociétés en nom collectif ou en commandite simple ayant réalisé au cours du dernier exercice un chiffre d'affaires excédant 100.000 EUR doivent répondre aux prescriptions comptables plus spécifiques établies par le chapitre II de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés.

L'article 14 du code de commerce vise de manière générale toutes les pièces justificatives. Le libellé imprécis et indéterminé de ce texte implique que l'obligation de conservation décennale concerne toutes les pièces justificatives quelconques ayant trait à l'exploitation de l'entreprise, tels que par exemple les commandes et les factures ou encore les documents qui intéressent la gestion du personnel.

Enfin, l'article 15 du code de commerce impose au commerçant d'établir une fois par an un inventaire complet de ses droits, avoirs, dettes, obligations et engagements de toute nature ainsi que de synthétiser ces données dans les comptes annuels.

A l'exception du bilan et du compte de profits et pertes, les documents pourront être conservés en micrographie ou sur support informatique à condition que les reproductions ou les enregistrements correspondent au contenu des documents à conserver, qu'ils soient disponibles en permanence pendant la durée de conservation sous une forme directement lisible et qu'ils répondent par ailleurs aux conditions fixées par le règlement grand-ducal du 22 décembre 1986 pris en exécution des articles 1348 du code civil et 11 du code de commerce.

Le non-respect de l'obligation de conservation décennale des documents sociaux imposée par l'article 16 du code de commerce n'est d'ailleurs pas sanctionné de manière générale, mais uniquement par quelques dispositions disparates ayant trait à des matières spécifiques ; ainsi le fait de ne pas conserver les livres de commerce pendant une période de 10 ans peut-il être sanctionné au titre de la banqueroute simple, voir même au titre de la banqueroute frauduleuse.

L'obligation de conservation décennale concerne par sa généralité tous les documents et informations qui ont trait à l'exploitation de l'entreprise. Aucune disposition légale spéciale n'oblige directement le commerçant de conserver des documents sociaux pendant des périodes plus brèves ou plus longues.

L'obligation du commerçant de conserver les documents sociaux a essentiellement pour objet la constitution de pièces justificatives permettant de retracer et de prouver les opérations du commerçant tant dans l'intérêt du commerçant lui-même que dans l'intérêt des tiers.

L'intérêt de l'obligation de conservation apparaît de manière concrète dans différentes situations.

1. La preuve des droits et obligations contractés entre commerçants ou entre commerçants et non commerçants.

La conservation décennale des documents sociaux a un intérêt au niveau de la preuve des droits et obligations contractées à l'occasion du commerce. Il y a lieu de relever à cet égard que la prescription de droit commun des obligations nées à l'occasion du commerce est également de 10 ans.

La durée obligatoire de conservation des documents sociaux coïncide donc avec la durée de prescription des droits et obligations nés à l'occasion du commerce.

Le fait que la loi du 22 décembre 1986 sur la preuve des actes juridiques a étendu la prescription décennale aux obligations contractées à l'occasion du commerce entre commerçants et non commerçants a d'ailleurs l'heureux effet que les commerçants ne doivent pas conserver les documents ayant trait aux actes passés avec les non commerçants au-delà de la période de conservation des documents sociaux imposée par l'article 11 du code de commerce.

L'article 1341 du code civil impose la preuve écrite des contrats au-dessus d'un montant fixé par arrêté grand-ducal du 22 décembre 1986 à 100.000 francs luxembourgeois ce qui équivaut aujourd'hui à 2.500 EUR. Il s'agit du système de la preuve préconstituée : les parties au contrat sont obligées de dresser acte du contrat dans le but de s'en réserver la preuve écrite.

La règle de la preuve écrite préconstituée ne s'applique pas aux contrats conclus entre commerçants. En effet, la preuve est libre entre commerçants. Cette règle signifie que les droits et obligations nés à l'occasion du commerce, entre commerçants, peuvent être prouvés par tous les moyens y compris par la preuve testimoniale.

L'article 109 du code de commerce qui régit la preuve entre commerçants a une portée générale: il ne s'applique non seulement aux ventes et achats commerciaux auxquels il se réfère expressément, mais encore à tous les contrats présentant un caractère commercial.

L'article 109 du code de commerce admet d'ailleurs expressément la facture acceptée comme moyen de preuve des contrats et créances existant entre commerçants. La jurisprudence a précisé le régime de la facture acceptée.

Le tribunal d'arrondissement de Luxembourg statuant en matière commerciale a ainsi décidé dans un jugement du 5 février 1964 publiée à la Pasirisie XIX, page 285, qu' : « aux termes de l'article 109 du code de commerce les achats et les ventes commerciales se constatent par une facture acceptée. Cette acceptation peut être expresse ou tacite. Le silence gardé au-delà du temps nécessaire pour contrôler les mentions de la facture, ainsi que les fournitures auxquelles la facture se rapporte fait présumer que l'acheteur a accepté la facture. Il est toutefois loisible à l'acheteur de renverser cette présomption en établissant soit qu'il a protesté en temps utile soit que son silence s'explique autrement que par une acceptation. La facture acceptée établit à l'égard du commerçant non seulement la créance, mais également l'existence du contrat et ses conditions dans la mesure où elle les indique ».

L'acceptation de la facture ne couvre toutefois pas ses erreurs matérielles.

Il est rappelé qu'à l'égard des non commerçants, les droits et les obligations contractées à l'occasion du commerce s'établissent par les règles de preuves établies par le code de civil.

Aux termes de l'article 1341 du code de civil : « il doit être passé acte devant notaires ou sous signatures privées de tous actes juridiques portant sur une somme ou valeur excédant celle qui est fixée par règlement grand-ducal. » (2.500 EUR). Il s'ensuit qu'en matière de preuve des obligations de commerçants à l'égard de non-commerçants, l'obligation de conservation des documents sociaux est d'une importance particulière.

Cet article exclut par ailleurs la preuve testimoniale outre et contre le contenu des actes juridiques lorsque l'objet de l'acte porte sur une somme ou une valeur supérieure à 2500 EUR.

Pour constituer des preuves valables à l'égard des non commerçants il est essentiel que les actes prennent soit la forme d'un acte notarié, soit celle d'un acte sous seing privé conformément à l'article 1325 du code civil.

L'acte sous seing privé qui ne répond pas à une des conditions posées par l'article 1325 du code civil pourra néanmoins valoir comme commencement de preuve par écrit de la convention qu'il est appelé de constater, à condition de remplir certaines conditions :

- a. L'article 1347 du code civil dispose en effet que : « les règles (relatives à la preuve écrite) reçoivent exception lorsqu'il existe un commencement de preuve par écrit. On appelle ainsi tout acte par écrit qui est émané de celui contre lequel la demande est fondée ou de celui qu'il représente et qui rend vraisemblable le fait allégué. »

Le commencement de preuve par écrit est en lui-même une preuve incomplète qui devra être complétée par des présomptions et des témoignages indispensables pour former la preuve complète. Ces preuves complémentaires ne pourront évidemment pas être puisées dans l'acte lui-même.

- b. Pour valoir commencement de preuve par écrit, l'écrit invoqué doit encore être personnel à celui à qui on l'oppose, soit qu'il émane de lui, soit qu'il émane de celui qu'il représente et rendre vraisemblable le fait allégué. Cette dernière condition signifie qu'il faut qu'il y ait une relation étroite entre le fait qu'il établit et celui qu'il s'agit de prouver. La vraisemblance doit ressortir de l'écrit lui-même sans contraindre à un effort particulier ni exiger pour interprétation le recours à d'autres écrits émanant d'une autre personne que celle contre laquelle on entend prouver (Cour 2 juillet 1985, Pas. XXVI, 356).

Les non commerçants bénéficient du principe de la libre administration de la preuve pour établir les obligations contractées à leur égard par les commerçants à l'occasion de leur commerce.

2. L'obligation de tenir une comptabilité régulière imposée par le code de commerce et par la loi générale des impôts.

Ainsi qu'il a déjà été précisé, l'article 11 du code de commerce oblige le commerçant de retranscrire les opérations de manière fidèle et complète par ordre de date soit dans un livre journal unique, soit dans un système de journaux auxiliaires spécialisés.

La loi générale des impôts (LGI) impose pareillement la tenue d'une comptabilité régulière et complète (§§ 162-165 LGI) quant à la forme et quant au fond. La comptabilité est régulière quant à la forme lorsqu'elle est agencée de façon claire et ordonnée, de façon à faciliter toute recherche et tout contrôle. Elle est régulière quant au fond lorsqu'elle renvoie une image fidèle et complète de la situation financière de l'entreprise. A cette fin, elle doit respecter les principes généraux comptables tels que le principe de continuité, de constance, de spécificité des exercices, de non compensation, de comptabilisation des charges et produits et de prudence.

La comptabilité qui est régulière d'un point de vue formel bénéficie d'une présomption de régularité quant au fond. A défaut de respecter les conditions de régularité formelle, la comptabilité perd sa force probante.

L'article § 160 de la loi générale des impôts impose le respect des règles comptables contenues dans les lois non fiscales. Le non-respect des lois comptables emporte la violation de la législation fiscale (voir en ce sens : Alain Steichen, Précis de droit fiscal de l'entreprise).

A titre d'exemple et de manière non exhaustive, il convient de citer quelques conséquences négatives sur le plan fiscal du manquement à l'obligation du commerçant de tenir une comptabilité fidèle et complète :

A défaut de tenir une comptabilité fidèle et complète, le règlement grand-ducal du 20 avril 1971 pris en exécution de l'article 17 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (« LIR ») exclut la possibilité d'avoir un exercice fiscal divergent. Le report est refusé par les articles 53 et 54 LIR et le report de pertes est prohibé par l'article 114 LIR.

Lorsque la comptabilité n'est pas régulière, l'administration fiscale procédera à l'évaluation d'office du bénéfice comptable généré par l'entreprise par application du § 217 LGI. L'irrégularité de la comptabilité qui s'analyse en une fraude ou une escroquerie fiscale donnera lieu aux sanctions pénales prévues aux § 396 et 397 LGI.

L'administration pourra exiger le paiement des impôts et des taxes tant que la prescription n'est pas acquise. Il importe par conséquent que le contribuable conserve ses livres comptables pendant 10 ans suivant l'exercice auquel ils se rapportent.

Si § 162 LGI rappelle l'obligation de conservation décennale des pièces comptables édictée par l'article 16 du code de commerce, il existe, en matière fiscale, des délais de prescription plus courts. L'impôt sur le revenu, l'impôt des collectivités et l'impôt sur la fortune se prescrivent à la fin de la cinquième année qui suit celle pendant laquelle la créance est née.

Les droits de douane se prescrivent par 3 ans à dater du moment où l'impôt devient exigible.

La taxe sur la valeur ajoutée se prescrit à la fin de la cinquième année qui suit celle pendant laquelle la créance est née.

Dans certains cas toutefois, le délai de prescription pourra néanmoins être prolongé afin de garantir les droits du trésor : c'est ainsi que la prescription est de dix ans en cas de non déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse.

Les délais de prescription pourront en outre être valablement interrompus ; une nouvelle prescription susceptible d'être interrompue de la même manière commencera alors à courir contre le débiteur de la dette fiscale. Il s'ensuit que même si la loi a institué certains délais de prescription plus courts que le délai de conservation décennal, le commerçant contribuable devra néanmoins respecter l'obligation de conserver les documents comptables pendant une période de 10 ans imposée par l'article 16 du code de commerce.

Le commerçant qui ne conserve pas la comptabilité de l'entreprise établie de manière régulière et complète pendant la période décennale imposée par l'article 16 du code de commerce risque par ailleurs d'être déclaré banqueroutier simple, voir même banqueroutier frauduleux.

L'article 574 6° du code de commerce dispose en effet que : « pourra être déclaré banqueroutier simple tout commerçant s'il n'a pas tenu les livres exigés par l'article 9 du code de commerce, s'il n'a pas fait l'inventaire prescrit par l'article 15 du code de commerce ; si ces livres et inventaires sont incomplets ou irrégulièrement tenus, ou s'ils n'offrent pas sa véritable situation active et passive sans néanmoins qu'il y ait fraude ».

Aux termes de l'article 577 du code de commerce : « Sera déclaré banqueroutier frauduleux, tout commerçant failli qui :

1. aura soustrait en tout ou en partie les livres ou documents comptables visés aux articles 9, 14 et 15 du Code de commerce, ou s'il en a frauduleusement enlevé, effacé ou altéré son contenu ;
2. s'il a détourné ou dissimulé une partie de son actif ;
3. si, dans ses écritures, soit par actes publics, ou des engagements par signature privée, soit par son bilan, il s'est frauduleusement reconnu débiteur de sommes qu'il ne devait pas. »

La banqueroute est pénalement sanctionnée par l'article 489 du code pénal: la banqueroute simple est un délit, puni d'une peine d'emprisonnement d'un mois à deux ans. La banqueroute frauduleuse est un crime puni de la réclusion criminelle de 5 à 10 ans.

3. L'obligation de conserver les documents sociaux au regard de la législation du droit du travail et de la sécurité sociale.

Droit du travail

L'obligation de conservation des documents sociaux édictée par l'article 11 du code de commerce vise par sa généralité les documents concernant le personnel de l'entreprise.

La législation sociale impose à l'employeur un certain nombre d'obligations impératives afin d'assurer un minimum de protection juridique et sociale aux salariés.

Le législateur oblige l'employeur de respecter certaines formalités courantes s'appliquant à tous les contrats de travail afin de permettre, en cas de contestation, le contrôle du respect des obligations patronales.

Par application de l'article 121-4 (1) du Code du Travail, le contrat de travail doit ainsi être dressé par écrit pour chaque salarié individuellement au plus tard au moment de l'entrée en service du salarié. Si l'article 121-4 alinéa 5 du Code du Travail réserve au salarié la possibilité d'établir l'existence et le contenu du contrat de travail par tous les moyens de preuve quelle que soit la valeur du litige, l'employeur reste néanmoins soumis aux règles strictes édictées à l'article 1341 précité du code civil relatif à la preuve littérale des actes juridiques, le contrat de travail étant de nature civile dans le chef du salarié contre lequel il s'agit de prouver.

Des contestations concernant l'exécution et le contenu du contrat de travail pourront naître tant que le salarié est au service de l'entreprise, il est dès lors conseillé à l'employeur de garder ses exemplaires des contrats de travail conclus pendant toute la période d'emploi des salariés.

L'article 125-7 § 1 du Code du Travail oblige l'employeur de remettre au salarié à la fin de chaque mois avec le dernier versement des traitements ou des salaires un décompte exact et détaillé relatif au calcul des traitements ou des salaires. L'infraction aux dispositions concernant le décompte des salaires ou traitements constitue un délit puni d'une amende de 251 à 5000 EUR.

L'employeur est en outre tenu de tenir livre sur le congé légal de récréation des salariés qui sont à son service, en vertu de l'article 233- 17 du Code du Travail. Les agents de l'inspection du travail et des mines ont le droit de contrôler la tenue des livres de congés.

La jurisprudence a décidé qu'il appartient à l'employeur, obligé de tenir livre sur le congé légal des salariés, d'établir que le salarié a bénéficié du congé légal de récréation, (Cour 2 décembre 1993, n° 13339 du rôle, Dell'Aera, Valentini c/ Gomes Di Oliveira).

Il y a lieu de relever à cet égard que l'article 233 - 3 du Code du Travail fait coïncider l'année de congé avec l'année de calendrier. Exceptionnellement, lorsque les besoins du service ou les désirs justifiés des autres salariés ne permettent pas au salarié de prendre son congé pendant l'année de calendrier, l'article 233 - 10 du Code du Travail autorise le salarié de reporter le congé jusqu'au 31 mars de l'année suivante.

Lorsque le contrat de travail prend fin avant que le salarié n'ait pu bénéficier de la totalité du congé légal auquel il a droit, il a droit à une indemnité de congé correspondant au congé non encore pris. L'article 233 - 12 alinéa 3 du Code du Travail dispose à cet égard que : « si après la résiliation du contrat de travail de la part soit de l'employeur soit du salarié ce dernier quitte son emploi avant d'avoir joui de la totalité du congé qui lui est dû, l'indemnité correspondant au congé non encore pris lui sera versée au moment de son départ, sans préjudice de ses droits au préavis de congédiement. »

Il y a par ailleurs lieu de préciser que l'action en réclamation des rémunérations de toute nature se prescrit par 3 ans conformément à l'article 2277 du code civil.

Droit de la sécurité sociale

Quant à la législation sur la sécurité sociale, elle impose à l'employeur un certain nombre d'obligations générales qui s'inscrivent dans la gestion courante de l'entreprise.

Le code des assurances sociales (CAS) oblige l'employeur de faire une déclaration d'exploitation dans les 8 jours à partir du commencement des activités de son entreprise à la Caisse Nationale de la Santé.

En vertu de l'article 329 CAS, l'employeur doit également déclarer les entrées et les sorties des salariés ainsi que tout changement généralement quelconque pouvant avoir une influence sur les modalités de l'assurance sociale au Centre Commun de la Sécurité Sociale dans un délai de huit jours.

L'article 332 CAS oblige par ailleurs l'employeur de se libérer des cotisations, amendes et autres redevances dans un délai de 10 jours suivant l'émission des extraits de compte-cotisations, nonobstant toute contestation relative à l'assiette cotisable. Le même article prévoit en son alinéa 4 que les cotisations non payées à l'échéance sont productives d'intérêts moratoires.

La Caisse Nationale de la Santé peut toutefois accorder des délais de paiement.

Les chefs d'entreprises et autres employeurs qui n'exécutent pas, ou qui exécutent tardivement les obligations leur imposées par des dispositions légales, réglementaires ou statutaires, ceux qui fournissent tardivement ou d'une façon inexacte les renseignements auxquels ils sont tenus ainsi que ceux qui ne paient pas les cotisations à l'échéance peuvent être frappés d'une amende d'ordre ne dépassant pas 2.500 EUR (article 337 CAS).

Il convient de préciser que la présente énumération des obligations patronales impératives imposées par la législation du droit du travail et de la sécurité sociale s'inscrit dans la gestion journalière de l'entreprise et n'a pas la vocation d'être exhaustive.

Il y a finalement lieu de remarquer que le législateur a prévu, dans certaines matières, des délais de prescription inférieurs à 10 ans, ce qui pourrait faire conclure en pareil cas à la nécessité de conserver les documents sociaux pendant une période inférieure à 10 ans, mais égale au délai de prescription en question. Ces dispositions ne concernent toutefois que la prescription de certains droits ou actions et ne constituent pas des dérogations à l'obligation de conservation générale de 10 ans édictée par l'article 16 du code de commerce.

Par ailleurs, comme tout délai de prescription pourra être valablement interrompu, il sera toujours dans l'intérêt du commerçant de respecter l'obligation de conservation décennale des documents sociaux, même si la loi prévoit un délai de prescription inférieur à 10 ans. (Sources : Chambre de Commerce).