

Pièces comptables électroniques

—
info'SCom 13 / 2016



ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Service des communes SCom
Amt für Gemeinden GemA



1. Introduction

Donnant suite à un vœu émanant des communes, le Conseil d'Etat a modifié le cadre juridique de la comptabilité communale afin d'autoriser les communes qui le souhaitent à renoncer au support papier pour les pièces comptables et les visas de celles-ci. Ce choix implique toutefois la mise en place préalable d'un système de gestion des documents et d'archivage électronique conforme aux exigences légales.

2. Le nouveau cadre juridique

Afin que les communes puissent à l'avenir, si elles le souhaitent, valablement renoncer au papier pour les pièces comptables, le règlement d'exécution de la loi sur les communes ([RELCo, RSF 140.11](#)) devait être complété, ce qui fait l'objet de l'ordonnance du 9 mai 2016 du Conseil d'Etat modifiant le RELCo ([ROF 2016 068](#)), les propositions y relatives ayant été bien accueillies durant la procédure de consultation.

Le RELCo ainsi révisé entre en vigueur le 1^{er} janvier 2017. Le lien au RELCo permettra probablement de télécharger une version intégrant les nouvelles dispositions déjà avant le 1^{er} janvier 2017 (en consultant la page du [RELCo](#) avant le 1^{er} janvier 2017, cliquez sur le bouton « afficher la version future », le cas échéant).

La disposition principale est l'article 43b RELCo, qui aura dès 2017 la teneur suivante :

Art. 43b [Comptabilité publique (Art. 86c LCo)]
b) Pièces comptables

¹ Chaque opération comptable doit être fondée sur une pièce comptable, munie du visa de contrôle de la personne compétente.

² Les pièces comptables revêtent la forme écrite. Toutefois, le règlement d'organisation peut prévoir l'usage de la seule forme électronique.

³ A défaut de précision dans le règlement d'organisation, la pièce doit être visée par le conseiller communal chargé du dicastère concerné.

⁴ Pour le surplus, les articles 2 al. 2 ainsi que 3 à 10 de l'ordonnance du 24 avril 2002 concernant la tenue et la conservation des livres de comptes (Olico, RS 221.431) s'appliquent par analogie.

Au niveau communal, le passage aux pièces comptables électroniques intervient ainsi par une décision du conseil communal, qui se traduit par une modification du règlement d'organisation du conseil communal (cf. art. 24 let. i et j RELCo [la let. j est modifiée par [l'ordonnance](#) du 9 mai 2016]).

Cette décision implique qu'au niveau de la gestion et de l'archivage électroniques, les systèmes en place assurent la gestion des documents et leur archivage conformément à la loi sur l'archivage et les Archives de l'Etat ([LArch](#), RSF 17.6), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 (cf. à ce sujet le ch. 5 ci-dessous).

A noter enfin que ces règles s'appliquent par analogie aux autres collectivités publiques locales, dont notamment les associations de communes (cf. art. 69a al. 1 RELCo).

3. Les règles de référence fédérales

Afin d'assurer la sécurité et l'accessibilité des documents électroniques, la révision s'inspire des normes fédérales en la matière, à savoir notamment de l'ordonnance du Conseil fédéral du 24 avril 2002 concernant la tenue des comptes et la conservation des livres de comptes (Olico, RS 221.431).

Dans l'attente d'une nouvelle législation globale sur les finances communales, les règles applicables par analogie sont donc les normes topiques de l'Olico, à savoir les articles 2 al. 2 ainsi que 3 à 10 Olico.

Les articles 2 al. 2 ainsi que 3 à 10 Olico ont actuellement la teneur suivante :

Art. 2 ...

(...)

² Lorsque les livres sont tenus et conservés par un moyen électronique ou par un moyen comparable, et lorsque les pièces comptables sont saisies et conservées par un moyen électronique ou par un moyen comparable, le traitement des données sera conforme au principe de régularité.

(...)

Art. 3 Intégrité (authenticité et infalsifiabilité)

Le mode de tenue, de saisie et de conservation doit garantir que les livres et les pièces comptables ne puissent être modifiés sans que la modification soit apparente.

Art. 4 Documentation

¹ En fonction de la nature et de la taille de l'entreprise, l'organisation, les compétences, les modes de travail et les procédures, ainsi que l'infrastructure (matériel et logiciels) utilisés pour la tenue et la conservation des livres sont consignés dans des instructions de travail de manière à ce que les livres et les pièces comptables puissent être compris.

² Les instructions de travail sont actualisées et conservées selon les mêmes principes – et pour une période équivalente – que les livres qu'elles ont servi à établir.

Section 3 Conservation conforme au principe de régularité

Art. 5 Devoir général de diligence

Les livres et les pièces comptables doivent être conservés avec soin et ordre, et tenus à l'abri des effets dommageables.

Art. 6 Disponibilité

¹ Jusqu'à la fin du délai de conservation, toute personne autorisée doit pouvoir, en tout temps et dans un délai raisonnable, consulter et vérifier les livres et les pièces comptables.

² Le personnel, les appareils et les instruments auxiliaires sont mis à disposition tant qu'ils sont nécessaires à la consultation et à la vérification.

³ Dans le cadre du droit de consultation, la possibilité doit être offerte, à la personne autorisée qui le demande, de rendre les livres lisibles sans l'aide d'instruments auxiliaires.

Art. 7 Organisation

¹ Les informations archivées sont séparées des informations actuelles, ou sont signalées de telle manière que la distinction soit possible. La responsabilité des données archivées doit être clairement réglée et consignée dans un document.

² L'accès aux données archivées doit être possible dans un délai raisonnable.

Art. 8 Archives

Les informations sont inventoriées systématiquement et protégées contre les accès non autorisés. Les consultations et les accès sont enregistrés. Ces enregistrements sont soumis à la même obligation de conservation que les supports de données.

Section 4 Supports d'information

Art. 9 Supports d'information autorisés

¹ Sont autorisés pour la conservation de documents :

- a) les supports d'information non modifiables, notamment le papier, les supports d'images et les supports de données non modifiables ;
- b) les supports d'information modifiables si :
 1. des procédés techniques (p. ex. signature électronique) sont utilisés, qui garantissent l'intégrité des informations enregistrées,
 2. le moment où les informations ont été enregistrées peut être prouvé sans possibilité de falsification (p. ex. grâce à un système d'horodatage),
 3. les autres prescriptions relatives à l'utilisation du procédé en question qui existent au moment de l'enregistrement sont respectées, et
 4. les procédures et les modes d'utilisation de ces supports sont consignés et les informations nécessaires (protocoles, journal de bord des connexions [log files]) sont également conservées.

² Les supports d'information sont réputés modifiables lorsqu'ils peuvent être modifiés ou effacés sans que l'opération soit détectable sur le support de données lui-même (p. ex. bandes magnétiques, disquettes magnétiques ou optico-magnétiques, disques durs ou disques amovibles, disques à l'état solide [solid-state]).

Art. 10 Contrôle et migration des données

¹ L'intégrité et la lisibilité des supports d'information sont régulièrement contrôlées.

² Le format des données peut être modifié et les données peuvent être transférées sur d'autres supports d'information (migration), s'il est garanti :

- a) que les informations restent complètes et exactes, et
- b) que la disponibilité et la lisibilité continuent de satisfaire aux exigences légales.

³ Le transfert des données d'un support d'information à un autre doit faire l'objet d'un procès-verbal. Ce dernier est conservé avec les informations.

4. L'adaptation du règlement d'organisation du conseil communal

Le règlement d'organisation prévoit les mesures d'organisation du travail et les mesures préventives en matière de sécurité financière ainsi que les règles applicables aux visas (art. 24a let. i et j RELCo).

Dans le but de préserver l'autonomie communale en la matière tout en complétant les règles en vigueur, le Conseil d'Etat a complété la lettre j de l'article 24 dans le sens que le règlement d'organisation se prononce sur les supports admis et sur les processus essentiels applicables aux pièces comptables, y compris les compétences en matière de visa.

Afin d'éviter que toutes les communes doivent amender leur règlement d'organisation sur ces points, même si elles ne prévoient pas de changement, l'article 43b contient deux règles subsidiaires qui correspondent à la situation actuelle, à savoir la forme écrite des pièces comptables et le visa de contrôle du conseiller communal responsable du dicastère.

En revanche, les communes qui souhaitent renoncer au support papier pour les pièces comptables doivent l'inscrire dans leur règlement d'organisation.

5. La gestion et la conservation des documents en général

La révision du RELCo du 9 mai 2016 concerne uniquement l'autorisation de renoncer au support papier pour les pièces comptables. Les règles générales de gestion et de conservation des documents ne sont pas modifiées.

Il convient de rappeler tout d'abord les articles 5 à 8 Olico (reproduits ci-dessus dans le ch. 3). En outre, ces aspects sont régis subsidiairement par la [LArch](#) et par les dispositions qui complètent cette dernière (p. ex. l'article 64 let. e RELCo, cf. ci-dessous).

Préalablement, il faut mentionner certaines définitions introduites par la LArch, notamment celles de l'archivage et du document. Aux termes de l'article 3 LArch, ces notions sont définies comme suit :

- > **L'archivage** est le processus par lequel sont gérés les documents produits ou reçus, de leur création ou réception jusqu'à leur élimination ou conservation définitive, dans le but d'en préserver la valeur et le sens.
 - Il s'ensuit que la notion d'archivage est nettement plus large selon la LArch que dans le langage courant, dans lequel les « archives » correspondent aux « archives historiques » selon la lettre d de l'article 3 LArch ; cette disposition définit les **archives historiques** en effet comme l'ensemble des documents qui ne sont plus utilisés pour traiter les affaires ou attester ce traitement et qui sont conservés définitivement en raison de leur valeur archivistique ; il découle de cette définition que les pièces comptables ne font en règle générale pas partie des archives historiques.
 - Par contre, les pièces comptables font partie des **archives courantes et intermédiaires**, que la lettre c de l'article 3 LArch définit comme suit : l'ensemble des documents utilisés pour traiter les affaires, puis conservés pour attester ce traitement tant que cela est juridiquement ou administrativement nécessaire.
- > On entend par **document** toutes les informations, enregistrées sur quelque support que ce soit, y compris sur support électronique, ainsi que toutes les données complémentaires qui sont nécessaires au repérage, à la compréhension et à l'utilisation de ces informations (art. 3 let. b ArchG).

La règle générale de gestion des archives courantes et intermédiaires est exprimée à l'article 6 al. 2 LArch comme suit :

Les organes publics mettent en œuvre des procédures de gestion, des systèmes de classement et des modes de conservation des documents qui garantissent l'intégrité, l'authenticité, l'accessibilité et la sécurité de ceux-ci.

Dans la perspective d'un passage à la comptabilité sans papier, il convient en plus de mentionner l'article 9 LArch qui a la teneur suivante :

Art. 9 Documents électroniques

Afin de garantir la lisibilité des données électroniques à long terme, les organes publics tiennent compte des exigences de l'archivage lors de la conception ou du choix de leurs systèmes d'information.

Pour conclure, il sied de rappeler que les travaux relatifs aux dispositions d'exécution de la LArch sont actuellement encore en cours. Un groupe de travail prépare des textes destinés à une procédure de consultation en temps voulu.

6. Les délais de conservation

Les délais de conservation des pièces comptables n'ont quant à eux pas subi de changement matériel. L'article 64 let. e RELCo précise aussi dans sa nouvelle teneur que le délai de conservation des pièces comptables est de **dix ans**, mais il réserve la législation spéciale qui peut, selon les cas, impliquer un délai plus long, par exemple dans le domaine de la fiscalité où certains délais de prescription dépassent dix ans. En outre, il convient de savoir à quel moment le délai commence à courir.

En ce qui concerne les **impôts communaux**, le délai de conservation correspond au délai de prescription dit absolu prévu dans la législation fiscale. La prescription absolue de la créance fiscale est acquise lorsque même une suspension ou une interruption de la prescription (par exemple par des rappels ou autres actes de recouvrement) ne permettent plus de prolonger l'exigibilité de la créance fiscale de la commune.

Ce délai est défini par la loi. Il est de **dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force** (art. 152 al. 3 de la loi sur les impôts cantonaux directs, LICD, RSF 631.1, applicable aux impôts communaux en vertu du renvoi de l'article 1 al. 4 de la loi sur les impôts communaux, LICo, RSF 632.1).

Le terme de « taxation » est à comprendre ici dans le sens de la notification de la facture d'impôt par la commune ; pour les impôts communaux qui se fondent sur une taxation cantonale, le terme « taxation » signifie le décompte final de la commune, se basant sur la taxation cantonale définitive.

Le terme « entrée en force » signifie que la facture ne peut plus faire l'objet d'une réclamation ou d'un recours parce que les délais des voies de droit sont échus sans avoir été utilisés ou parce que les moyens interjetés ont été traités sans possibilité de recours ultérieur.

Ainsi par exemple, si le décompte final pour l'impôt communal 2014 est établi en juin 2016 et qu'il y a une procédure de réclamation et de recours qui ne s'achève qu'en 2018 par la confirmation de la taxation, le délai de prescription absolu de la facture de 2016 ne commence à courir que le 1^{er} janvier 2019 et il expire le 31 décembre 2028. En revanche, si la procédure contentieuse débouche sur une modification de la taxation, une nouvelle facturation est nécessaire, ce qui signifie qu'un nouveau délai de 10 ans commence à courir dès la fin de l'année dans laquelle cette nouvelle taxation passe en force.

Ces règles s'appliquent aux **contributions publiques** suivantes (perçues par les communes elles-mêmes) :

- > Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques (y compris les prestations en capital) ;
- > Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales ;
- > Impôt sur les gains immobiliers ;
- > Contribution immobilière ;
- > Impôt sur les successions et les donations (cf. art. 72 al. 2 de la loi sur l'impôt sur les successions et les donations, RSF 635.2.1 ; à noter que le délai de prescription court dès le moment où la créance passe en force, donc avant la fin de l'année en cours) ;

- > Contribution de remplacement du service de défense-incendie ;
- > Impôt sur les chiens ;
- > Impôt sur les spectacles et divertissements ;
- > Impôt sur les appareils ;
- > Taxes diverses (les règles fiscales étant applicables selon la doctrine et la jurisprudence aux délais de prescription des taxes).

Enfin, les collectivités publiques assujetties à la **taxe sur la valeur ajoutée (TVA)** doivent observer les délais de conservation des pièces prévues par la législation régissant la TVA. On peut à cet égard mentionner l'article 70 al. 2 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée ([LTVA](#), RS 641.20) qui prévoit tout d'abord la règle générale de conservation jusqu'à la prescription absolue de la créance fiscale ; la réserve de l'article 958f CO signifie notamment que le délai de conservation ne saurait dans tous les cas pas être plus court que dix ans. En vertu de l'article 42 al. 6 LTVA, le délai de prescription absolue de la TVA est de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née.

Toutefois, un délai de conservation de 20 ans vaut pour les documents commerciaux nécessaires au calcul des prestations à soi-même ou du montant du dégrèvement ultérieur de l'impôt sur les biens immobiliers (art. 70 al. 3 LTVA).

Au sujet des supports de données relatives à la TVA et de leur transmission, il convient de relever également les articles 122 à 125 de l'Ordonnance du Conseil fédéral régissant la taxe sur la valeur ajoutée, [OTVA](#), RS 641.201.

Les renseignements concernant ce domaine doivent toutefois être pris auprès de l'instance compétente, à savoir l'Administration fédérale des contributions. A toutes fins utiles, on peut signaler la brochure Info TVA 16 intitulée [comptabilité et facturation](#).