

# GESTION & FFP FINANCES PUBLIQUES

La Revue

Mensuel fondé en 1921

Cet article diffuse par Lavoisier est disponible en accès libre et gratuit sur [archives-gfp.revuesonline.com](http://archives-gfp.revuesonline.com)

## ÉCONOMIE

---

IGF et le numérique

## GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

---

La Dépense en mode facturier

## FISCALITÉ

---

Outils juridiques du contrôle fiscal

Rejoignez-nous  
sur le site :  
Flashez !



N° 12 - Décembre 2013



**Anciennement La Revue du Trésor**

16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 ARCUEIL  
Tél. 01 41 24 23 90 - Fax 01 41 24 23 96

E-mail : [gestionfipu@orange.fr](mailto:gestionfipu@orange.fr)  
[www.gestionfipu.com](http://www.gestionfipu.com)



SYNDICAT DE LA PRESSE  
ÉCONOMIQUE, JURIDIQUE  
ET POLITIQUE

**ADMINISTRATION**

**Directeur de la publication :**

Jacqueline ESCARD

**Rédacteur en chef :**

Gérard LE GRAND

**Rédacteurs en chef adjoints :**

Stéphanie FLIZOT, Jacques PÉRENNÈS,  
Jean-Luc PISSALOUX

**COMITÉ DE RÉDACTION**

René BARBERYE, Jean-Louis BOURGEON,  
Marie-Pierre CALMEL, Daniel CASABIANCA,  
Philippe DUFRESNOY, Annick DUMONT,  
Stéphanie FLIZOT, Sylvie de GENTILE,  
Bernard HOUTEER, Danièle LAJOURMARD,  
Michel LE CLAINCHE, Michel LEHALLE,  
Bernard LIMAL, Didier MAUPAS, Philippe MAZUEL,  
Danièle MOUGINOT DE BLASI,  
Bernard NICOLAIEFF, Jacques PÉRENNÈS,  
Jacques PERREAULT, Jean-Luc PISSALOUX,  
Christian RATEL, Jean-Yves RAUDE,  
Charles-Henri ROULLEAUX-DUGAGE,  
Sylvie SANCHEZ, Jacques SPINDLER,  
Claude Suire-REISMAN

Conception et mise en page : Feuilles de Styl

Impression : néotypo

N° imprimeur : 201310.0100

Dépôt légal : Décembre 2013

Tirage : 2500 exemplaires

Éditeur :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques  
- La Revue - au capital de 25 000 €  
CPPAP n° 0218T 82762  
ISSN 1969-1009

**ABONNEMENTS**

Métropole : 150 € (TTC)

DOM : 180 € (TTC)

TOM et étranger : 200 € (TTC)

Abonnements souscrits à titre personnel par  
les agents DGFP et par les étudiants : 105 €  
**L'abonnement part du 1<sup>er</sup> janvier  
de chaque année.**

**Prix du numéro : 15 €**

Les articles publiés dans La Revue n'engagent  
que la responsabilité de leurs auteurs.

© Aux termes du Code de la propriété intellectuelle, toute reproduction ou représentation, intégrale ou partielle, de la présente publication, faite par quelque procédé que ce soit, sans consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause, est illicite et constitue une contrefaçon sanctionnée par les articles L.335-2 et suivants du CPI.



Gestion & Finances Publiques contribue au respect de l'environnement en choisissant un papier PEFC et en confiant la réalisation de cette revue à un imprimeur labellisé Imprim'vert et certifié ISO 14001.

# Sommaire

/// La Revue n° 12 - Décembre 2013

## ÉCONOMIE

4

- L'Inspection générale des finances et le numérique ..... 4  
Nicolas COLIN

## COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

8

- Quels impacts de la réduction des déficits publics sur les collectivités locales ? .. 8  
Michel KLOPFER
- La certification des comptes des collectivités locales : quels enjeux ?  
Quel modèle ? Quels prérequis ? ..... 16  
David CARASSUS / Marie CAUSSIMONT
- Le contentieux des emprunts toxiques : la face émergée d'un iceberg financier ..... 22  
Vincent MAZZOCCHI

## GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

26

- La modernisation de la politique immobilière de l'État - Rapport du Conseil de l'immobilier de l'État du 30 janvier 2013, « Moderniser la politique immobilière de l'État » ..... 26  
Arnaud SÉE
- La dépense en mode facturier au Rectorat de Paris ..... 30  
Muriel BONNET / Alain CAUMEIL
- Mieux connaître les flux pour effectuer des contrôles pertinents ..... 34  
Hélène CROQUEVIELLE

## FISCALITÉ

39

- L'évolution des outils juridiques du contrôle fiscal ..... 39  
ALEXANDRE GARDETTE / Anne MLYNARSKI
- TVA : un impôt révolutionnaire qui a su se pérenniser et s'exporter ..... 45  
Denys BRUNEL

## INTERNATIONAL

49

- Réformes du système budgétaire et de l'exécution du budget de l'État de la République de l'Ouzbékistan ..... 49  
Bakhrom ASHRAFKHANOV / Dilshod PULATOV

## CHRONIQUE de jurisprudence financière

55

- La Cour des comptes ..... 55  
Stéphanie DAMAREY / Michel LASCOMBE / Xavier VANDENDRIESSCHE

**Anciennement La Revue du Trésor**

16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 ARCUEIL  
Tél. 01 41 24 23 90 - Fax 01 41 24 23 96  
E-mail : [gestionfipu@orange.fr](mailto:gestionfipu@orange.fr)  
[www.gestionfipu.com](http://www.gestionfipu.com)



**ADMINISTRATION**

**Responsible Editor :**

Jacqueline ESCARD

**Editor in chief :**

Gérard LE GRAND

**Assistant chief editors :**

Stéphanie FLIZOT, Jacques PÉRENNÈS,  
Jean-Luc PISSALOUX

**EDITORIAL COMMITTEE**

René BARBERYE, Jean-Louis BOURGEON,  
Marie-Pierre CALMEL, Daniel CASABIANCA  
Philippe DUFRESNOY, Annick DUMONT,  
Stéphanie FLIZOT, Sylvie de GENTILE,  
Bernard HOUTEER, Danièle LAJOURMARD,  
Michel LE CLAINCHE, Michel LEHALLE,  
Bernard LIMAL, Didier MAUPAS, Philippe MAZUEL,  
Danièle MOUGINOT DE BLASI  
Bernard NICOLAIEFF, Jacques PÉRENNÈS,  
Jacques PERREAULT, Jean-Luc PISSALOUX,  
Christian RATEL, Jean-Yves RAUDE,  
Charles-Henri ROULLEAUX-DUGAGE,  
Sylvie SANCHEZ, Jacques SPINDLER,  
Claude Suire-REISMAN

Model : Feuilles de Styl

Printing : **néotypo**

Printeur N. : 201310.0100

Legal deposit : December 2013

Edition : 2500 copies

Editor :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques  
- La Revue - with a capital of 25.000 €  
CPPAP n° 0218T 82762  
ISSN 1969-1009

**SUBSCRIPTIONS**

Metropolitan France : € 150

DOM : € 180

TOM and foreign : € 200

Civil servants (other than Treasury  
Department) and students : € 105

Subscriptions take date as from January  
1st every year.

Price of the issue: 15 €

Articles in the Revue represent  
the authors' views only

© Partial reproduction or display of this publi-  
cation by any process without the consent of  
the author or his successors in interest is  
punishable as a criminal offense pursuant to  
Intellectual Property Code §§ L. 335-2 ff.



Gestion & Finances Publiques contributes  
to the environmental protection by choosing  
a paper PEFC and entrusting the realization  
of this magazine to a printer certified  
Imprim'vert and ISO 14001.

# Table of contents

La Revue n° 12 - December 2013

## ECONOMICS

4

- The Inspectorate General for Finances and digital management ..... 4  
Nicolas COLIN

## LOCAL AUTHORITIES

8

- Governance of local public finances ..... 8  
Michel KLOPPER
- Certification of accounts held by local authorities: what are the stakes?  
Which is the model applying? And what are the prerequisites? ..... 16  
David CARASSUS / Marie CAUSSIMONT
- Pending disputes concerning toxic loans: only the known side of a financial issue .... 22  
Vincent MAZZOCCHI

## ADMINISTRATIVE MANAGEMENT AND ORGANIZATION

26

- The modernization of the public real estate policy – The paper put in by the  
French Public Real Estate Council on 30th January 2013: "Modernizing the  
Government Real Estate Policy" ..... 26  
Arnaud SÉE
- The Paris Educational Authority putting expenses through the central payment service .. 30  
Muriel BONNET / Alain CAUMEIL
- The Customs Service: making controls more relevant through a better  
knowledge of flows ..... 34  
Hélène CROQUEVIEILLE

## TAXATION ISSUES

39

- Changes in legal instruments used for tax inspections ..... 39  
ALEXANDRE GARDETTE / Anne MLYNARSKI
- A tax going back to the French Revolution which has lasted and been copied  
abroad ..... 45  
Denys BRUNEL

## INTERNATIONAL AFFAIRS

49

- The management of the Uzbekistan Republic's public debt when the State Budget  
is implemented by the Treasury ..... 49  
Bakhrom ASHRAFKHANOV / Dilshod PULATOV

## LEGAL financial developments

55

- The French Cour des comptes ..... 55  
Stéphanie DAMAREY / Michel LASCOMBE / Xavier VANDENDRIESSCHE

édite trois modèles d'agenda

Pour les retardataires, il est encore possible de commander selon le stock disponible



> **Agenda de Bureau**

Format 210 X 270 mm  
 Couverture bicolore texture raphia, vert olive et châtaigne.  
 2 fentes cartes en 2<sup>e</sup> de couverture. Tranche naturelle.

> **Agendas de Poche**

Format 85 X 190 mm

**Modèle luxe :** Couverture bicolore texture raphia, vert olive et châtaigne. Crayon bois naturel.  
 2 fentes cartes en 2<sup>e</sup> de couverture.

**Modèle Standard :** couverture monocolore vert pomme, tranche naturelle.

## Commandes

Modèles d'agendas	Quantité	Métropole		DOM-DROM-COM Etranger	
		Prix TTC	Total	Prix TTC	Total
Agenda de bureau piqûre sellier		17,00 €		18,00 €	
Agenda de poche piqûre sellier luxe		10,00 €		11,00 €	
Agenda de poche standard		4,00 €		5,00 €	

En cas de commande inférieure à 10 exemplaires, des frais de port seront facturés.



Adresse de livraison : \_\_\_\_\_

Adresse de facturation : \_\_\_\_\_

Affaire suivie par : \_\_\_\_\_

Téléphone : \_\_\_\_\_

Courriel : \_\_\_\_\_

À renvoyer **rapidement** à :

Gestion et Finances Publiques 16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 Arcueil  
 Tél. 01 41 24 23 90 - Fax : 01 41 24 23 96 - E-mail : info@gestionfipu.com



Nicolas COLIN  
Inspecteur des finances

## L'Inspection générale des finances et le numérique

**L**e numérique, facteur d'une nouvelle révolution industrielle, est depuis longtemps au cœur des missions de l'Inspection générale des finances. Depuis le rapport fondateur de Simon Nora et Alain Minc publié en 1978, le numérique s'est développé jusqu'à bouleverser des secteurs entiers de l'économie, des piliers fondamentaux de notre vie en société et l'organisation même de l'administration. Du financement de l'innovation aux systèmes d'information de l'Etat, en passant par la politique industrielle dans de nombreux secteurs, l'ampleur des travaux de l'Inspection sur le numérique est à la mesure de ces bouleversements.

L'immense tableau *La Fée électricité*, aujourd'hui exposé au Musée d'art moderne de la Ville de Paris, a été commandé en 1937 à Raoul DUFY par la Compagnie parisienne de distribution d'électricité. Son objet était, suivant la commande, de « mettre en valeur le rôle de l'électricité dans la vie nationale et dégager notamment le rôle social de premier plan joué par la lumière électrique ». Au-delà de la seule filière électrique (les producteurs, transporteurs et distributeurs d'électricité), la technologie électrique a déclenché une révolution industrielle : de l'éclairage public au cinéma, de l'automatisation des usines au transport ferroviaire, l'électricité a amené l'économie à la frontière technologique et, par de multiples innovations directes et indirectes, a contribué de façon radicale au développement économique et au progrès social.

Presque quatre-vingts ans plus tard, c'est une autre technologie qui est à l'origine d'une nouvelle révolution industrielle : après la machine à vapeur au XVIII<sup>e</sup> siècle, puis l'électricité au XIX<sup>e</sup> siècle, c'est désormais la technologie numérique, croisement de l'informatique et des télécommunications, qui inspire et libère les innovateurs et porte la croissance de demain. Or le numérique soulève donc d'innombrables questions de politiques publiques. Comment le promouvoir et le développer ? Dans quels termes analyser les effets de son développement sur l'économie et la société ? Comment en faire levier pour accroître la crois-

sance potentielle, réduire les inégalités ou améliorer l'efficacité de la dépense publique ?

À considérer la gravité des questions soulevées par le numérique et l'ampleur des ressources nécessaires pour y répondre, il était normal que l'Inspection générale des finances fût amenée à être saisie de ce sujet majeur et transversal. Depuis plusieurs décennies, l'Inspection a traité du numérique dans ses différentes dimensions, directement ou par incidence, dans l'exercice de ses missions interministérielles de conseil des membres du Gouvernement et d'audit des politiques publiques qu'ils déterminent et qu'ils conduisent.

En matière de réflexion globale sur le numérique, l'Inspection générale des finances n'a pas la légitimité de penseurs et d'experts qui, tels Jeremy RIFKIN ou Joël DE ROSNAY, ont contribué à faire connaître le numérique au grand public. Elle n'a pas non plus la visibilité de personnalités politiques qui, à l'instar de Jean-Jacques SERVAN-SCHREIBER ou Claude ALLÈGRE, ont, en leur temps, pris des positions fortes pour alerter leurs pairs sur les enjeux et les conséquences du numérique. Toutefois, sa position privilégiée au sein de l'administration de l'État et les compétences qu'elle recèle l'ont positionnée pour mener à bien plusieurs séries de travaux sur le sujet.

Un premier exemple marquant est le Rapport sur *L'informatisation de la société* commandé en 1978 à deux membres

de l'Inspection générale des finances, Simon NORA et Alain MINC<sup>1</sup>. L'année même où la France se dote d'une loi pour protéger les données personnelles faisant l'objet de traitements informatiques<sup>2</sup>, le Président GISCARD D'ESTAING souhaite, à travers ce Rapport, que la France puisse « *promouvoir et maîtriser le développement des applications de l'informatique pour le mettre au service de la démocratie et du développement humain* ».

Dans la décennie suivant la remise du Rapport NORA-MINC, la France témoigne de nombreux efforts pour se positionner dans la future économie numérique : investissements industriels par des champions nationaux (Thomson, Bull, et même Saint-Gobain, où Alain MINC lui-même tente de mettre en pratique les conclusions de son Rapport), démocratisation de l'informatique (avec le Centre mondial de l'informatique de Jean-Jacques SERVAN-SCHREIBER ou le plan « Informatique pour tous »), déploiement du minitel (qui fait des Français les premiers au monde à utiliser des applications connectées destinées au grand public).

Avec le recul, le succès de la France sur tous ces fronts est pour le moins discutable. Mais le Rapport NORA-MINC est fondateur à au moins deux titres. D'une part, il forge le terme nouveau de « télématique », pour désigner l'hybridation des télécommunications et de l'informatique : la notion prospère dans les années 1980 et 1990, avant de s'effacer au profit de l'Internet et de tomber en désuétude ; d'autre part, le Rapport parvient à alerter à la fois les décideurs politiques et le grand public sur l'importance stratégique du numérique pour le développement économique et la souveraineté, non sans une gravité dont témoigne sa phrase d'ouverture : « *Si la France ne trouve pas de réponse correcte à des défis graves et neufs, ses tensions intérieures lui ôteront la capacité de maîtriser son destin* ».

Dans la continuité de cette vision du numérique comme menace et opportunité à la fois, l'Inspection générale des finances a été amenée à de nombreuses reprises à se pencher sur l'impact du numérique sur des secteurs ou

institutions de premier plan, mis à rude épreuve par le développement de l'économie numérique. Facteur d'une révolution industrielle, le numérique n'est en effet pas seulement source de gains de productivité et potentiellement créateur d'emplois : il est aussi facteur de redistribution de la valeur entre les acteurs traditionnels et les nouveaux entrants et même d'invalidation de principes fondamentaux ayant régi le développement de notre économie pendant des décennies.

Dans la période récente, l'Inspection générale des finances a ainsi pris en charge ou participé à des travaux relatifs à l'impact de la révolution numérique sur la presse<sup>3</sup>, les industries culturelles<sup>4</sup>, les jeux d'argent et de hasard<sup>5</sup> ou l'édition scolaire<sup>6</sup>. Elle a également contribué à examiner les conséquences du développement du numérique sur des institutions aussi essentielles que la fiscalité des entreprises<sup>7</sup> ou la propriété intellectuelle.

Sur ce second point, en 2007, le Rapport dit « LÉVY-JOUYET » sur l'économie de l'immatériel<sup>8</sup> témoigne tout particulièrement de l'implication de l'Inspection générale des finances sur les sujets numériques : Jean-Pierre JOUYET, co-président de la commission chargée d'établir le Rapport, est à l'époque le chef du service de l'Inspection générale des finances et tous ses rapporteurs sont issus de ce même service. Le Rapport amorce une réflexion sur la création de valeur dans l'économie et sur les remises en cause qu'elle impose à la valorisation des actifs, à la propriété intellectuelle et à la comptabilité. Par la suite, deux autres rapports de premier plan s'appuyant sur l'Inspection générale des finances ont consacré de larges développements au numérique et à son importance pour le développement de notre économie : le Rapport dit « ATTALI » sur *La libération de la croissance française*<sup>9</sup> puis celui dit « JUPPÉ-ROCARD » faisant suite au projet de financer des investissements d'avenir par un grand emprunt<sup>10</sup>.

Un autre axe de travail de l'Inspection générale des finances en matière de numérique concerne les conditions du développement du numérique et de sa contribution à la croissance,

<sup>1</sup> Simon NORA, inspecteur général des finances, et Alain MINC, inspecteur des finances, *L'Informatisation de la société, Rapport à M. le Président de la République*, La documentation française, 1978.

<sup>2</sup> Loi n°78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.

<sup>3</sup> INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES, Rapport n°2009-M-013-001 de la *Mission relative à la situation de Prestalis (ex-NMPP)*, établi par Bruno METTLING et David LUBEK, mars 2010. Cf. aussi Marc TESSIER, Rapport au ministre de la culture et de la communication de la *Mission relative à la presse au défi du numérique*, établi par Maxime BAFFERT, inspecteur des finances, février 2007.

<sup>4</sup> Patrick ZELNIK, Jacques TOUBON et Guillaume CERUTTI, Rapport au ministre de la culture et de la communication de la *Mission « Création et internet »*, établi par Nicolas COLIN, inspecteur des finances [auteur du présent article, NDR], et Constance RIVIÈRE, auditrice au Conseil d'État, janvier 2010.

<sup>5</sup> INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES, Rapport n°2007-M-107-02 de la *Mission sur l'ouverture du marché des jeux d'argent et de hasard*, établi notamment par Bruno DURIEUX, inspecteur général des finances, et Cécilia BERTHAUD, Magali BRABANT et Jérôme RIVOISY, inspecteurs des finances, mars 2008.

<sup>6</sup> INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES, Rapport n°2013-M-023 de la *Mission sur la structuration de la filière du numérique éducatif*, établi notamment par Marie-Anne BARBAT-LAYANI, inspectrice générale des finances, et Pierre-Emmanuel THIARD, inspecteur des finances, juillet 2013.

<sup>7</sup> Pierre COLLIN, conseiller d'État, et Nicolas COLIN, inspecteur des finances [auteur du présent article, NDR], Rapport aux ministres de l'économie et des finances et du redressement productif de la *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, janvier 2013.

<sup>8</sup> Maurice LÉVY, président de Publicis, et Jean-Pierre JOUYET, chef du service de l'Inspection générale des finances (dir.), Rapport de la Commission sur l'économie de l'immatériel relatif à *L'économie de l'immatériel, la croissance de demain*, établi notamment par Pierre CUNÉO, Maxime BAFFERT, Arnaud GESLIN et Sébastien PROTO, inspecteurs des finances, La documentation française, novembre 2006.

<sup>9</sup> Jacques ATTALI (dir.), *Rapport de la Commission pour la libération de la croissance française*, établi notamment par Emmanuel MACRON, inspecteur des finances, XO Editions et La Documentation française, 2008.

<sup>10</sup> Alain JUPPÉ et Michel ROCARD, *Investir pour l'avenir, Priorités stratégiques d'investissement et emprunt national*, établi notamment par Philippe BOUYOUX, inspecteur général des finances, et Jack AZOULAY et Thomas REVIAL, inspecteurs des finances, 2010.

notamment du point de vue du système de recherche et d'enseignement supérieur ou du financement de l'économie. En 2006, l'Inspection générale des finances a ainsi établi un Rapport remarqué relatif à la valorisation de la recherche publique<sup>11</sup>. De façon plus récurrente, l'Inspection se penche également sur le financement de l'économie numérique, que ce soit au titre, général, du financement des activités de recherche et développement<sup>12</sup> et de la fiscalité du capital-investissement<sup>13</sup> ou à celui, plus particulier, des aides publiques à l'innovation dont bénéficie la filière numérique<sup>14</sup>.

Enfin, l'Inspection générale des finances est aussi et avant tout compétente en matière d'organisation, de fonctionnement et de financement des administrations publiques : elle a donc été amenée à travailler à de nombreuses reprises sur l'incorporation des technologies numériques à l'administration. Plusieurs rapports ont ainsi analysé l'opportunité de développer le recours au numérique par l'administration fiscale, aux fins d'amélioration de son efficacité et de sa qualité de service aux contribuables<sup>15</sup>. Par la suite, de nombreuses missions de l'Inspection générale des finances, parfois épaulée par des consultants spécialisés, ont porté sur les systèmes d'information de l'État : ainsi, par exemple, de celle relative à la mise en place d'un opérateur national de paye<sup>16</sup> ou des multiples missions portant sur les différentes générations de systèmes d'information budgétaire et

comptable dont s'est équipé le ministère chargé des finances pour améliorer la gestion publique<sup>17</sup>.

De nombreuses raisons expliquent que l'Inspection générale des finances se soit progressivement imposée comme un corps de contrôle susceptible d'être sollicité sur les sujets numériques : la diversité des questions soulevées par la révolution numérique, l'impact interministériel des politiques publiques en la matière, le positionnement au carrefour des politiques économiques, financières et industrielles. Il faut également mentionner la prédisposition qui tient à la composition du corps et de ses membres affectés au service de l'Inspection générale des finances : une proportion non négligeable des inspecteurs des finances est issue des grandes écoles d'ingénieurs ; nombreux sont les inspecteurs des finances qui rejoignent des organisations, publiques ou privées, où ils sont directement confrontés aux enjeux de transformation portés par l'économie numérique ; certains sont même des dirigeants d'entreprises numériques de premier plan ou chargés des grands projets de transformation numérique au sein de l'administration. C'est donc aussi en partie l'intérêt individuel des inspecteurs des finances pour le numérique qui inspire à l'Inspection générale des finances un engagement sur ces questions et une capacité à les traiter pour le compte du Gouvernement. ■

<sup>11</sup> INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES, Rapport n°2006-M-016-01 de la *Mission sur la valorisation de la recherche*, établi notamment par Maxence LANGLOIS-BERTHELOT, Pierre-Alain DE MALLERAY et Emmanuel MACRON, inspecteurs des finances, sous la supervision d'Henri Guillaume, inspecteur général des finances, février 2007.

<sup>12</sup> INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES, Rapport n°2010-M-035-02 de la *Mission d'évaluation sur le crédit d'impôt recherche*, établi par Laurent MARTEL et Alexis MASSE, inspecteurs des finances, sous la supervision de Florence LUSTMAN, inspectrice générale des finances, septembre 2010.

<sup>13</sup> COMITÉ D'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES ET DES NICHES SOCIALES, Rapport n°2010-M-042-03 de la *Mission d'évaluation des dispositifs fiscaux en faveur du capital-investissement dans les PME*, établi par Jean-François JUÉRY, Maud JUTTEAU-BAILLY et Misoo YOON, inspecteurs des finances, sous la supervision d'Henri GUILLAUME, inspecteur général des finances, 2010.

<sup>14</sup> INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES, Rapport n°2011-M-060-01 de la *Mission d'évaluation relative au soutien à l'économie numérique et à l'innovation*, établi par Alexandre SINÉ, Cédric GARCIN et Pierre HAUSSWALT, inspecteurs des finances, sous la supervision de Bruno PARENT et Jacques LE PAPE, inspecteurs généraux des finances, janvier 2012.

<sup>15</sup> Inspection générale des finances, Rapport n°98-M-041-11 de la *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales*, établi par Pierre-François GOUFFÉS et Julien CARMONA inspecteurs des finances, sous la supervision de Jean-Luc LÉPINE, inspecteur général des finances, mars 1999. Cf. aussi Thierry BERT, chef du service de l'Inspection générale des finances, et Paul CHAMPSAUR, directeur général de l'INSEE, Rapport de la *Mission 2003 relative à la réforme du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie*, janvier 2000.

<sup>16</sup> Inspection générale des finances, Rapport n°2006-M-050 de la *Mission d'audit de modernisation sur la fonction paye de l'État*, établi notamment par Thierry LAMBERT, Anne-Michelle BASTERI, Yann LE TOURNEUR et Charlotte REBOUL, inspecteurs des finances, novembre 2006.

<sup>17</sup> Inspection générale des finances, Rapport n°2006-M-049-05 de la *Mission d'audit de modernisation sur les procédures budgétaires et comptables et les perspectives de retour sur investissement du projet CHORUS*, établi par Henri GUILLAUME, inspecteur général des finances, et Pierre CUNÉO, David LUBEK et Sébastien RÉMOND, inspecteurs des finances, novembre 2006.

# PERMETTRE À VOTRE ÉPARGNE DE FAIRE DES PETITS C'EST AUSSI ÇA LA GMF.

TBW&PARIS



## Une épargne performante et sûre pour préparer les projets de demain.

Avec les contrats d'assurance vie et les supports en euros de la GMF, vous vous constituez petit à petit une épargne performante qui vous permettra de financer tous vos projets d'avenir, en toute sécurité.

ÉPARGNE  
**3,05%**\*  
TAUX SERVI EN 2012



Rendez-vous sur [www.gmf.fr](http://www.gmf.fr)  
ou appelez le

**N° Vert 0 800 88 11 62**  
APPEL GRATUIT DEPUIS UN POSTE FIXE



Assurément Humain

Cet article diffuse par Lavoisier est disponible en accès libre et gratuit sur archives-gfp.revuesonline.com

\* 3,05 %, taux servi en 2012 : frais de gestion déduits et avant prélèvements sociaux pour tous les contrats d'assurance vie en euros de la GMF et les supports réguliers de Multéo et de Certigo. Les performances passées ne préjugent pas des performances futures.

GMF VIE - Société anonyme au capital de 179 676 528 € entièrement versé. Entreprise régie par le Code des assurances. R.C.S. Paris B 315 814 806 - Siège social : 76, rue de Prony - 75857 Paris Cedex 17 - Adresse postale : 1, rue Raoul Dautry - 95127 Ermont Cedex.



Michel KLOPPER

Consultant en finances locales et formateur auprès de la Cour des comptes  
Auteur de « Gestion financière des collectivités locales »  
(Editions du Moniteur, 5<sup>e</sup> édition, septembre 2010, 610 pages)

## Quels impacts de la réduction des déficits publics sur les collectivités locales ?

**D**ans l'obligation de réduire lui-même ses déficits, le Trésor répercute la contrainte aux entités « sub souveraines » que sont les collectivités locales et qui représentent, au travers des dotations qu'il leur sert, quelque 18 % de son budget. Le secteur public local doit à son tour ajuster ses charges de fonctionnement et entre autres mutualiser les opérations menées dans un cadre intercommunal. Il doit en outre prendre en compte les effets positifs ou négatifs induits par une péréquation horizontale croissante et qui tend à rééquilibrer les situations individuelles en remettant en cause des inégalités historiques entre collectivités.

### 1. Architecture comparée des comptes locaux et nationaux

Deux différences conséquentes caractérisent la présentation budgétaire des comptes locaux par rapport à ceux de l'État

→ **Le mode de lecture de l'équilibre budgétaire** : Alors que le budget de l'État est en déficit au premier euro d'emprunt, c'est à dire dès qu'il n'y a pas couverture de l'ensemble des dépenses par des recettes définitives, les comptes locaux sont équilibrés entre autres, au stade du vote du budget primitif, par l'emprunt. De même, en comptabilité M14, M52, M71... il suffit de faire entrer un emprunt au 31 décembre, voire même de justifier de son report sur l'année suivante pour équilibrer le compte administratif.

→ **L'existence pour les comptes locaux de deux situations de déséquilibre budgétaire** : Lorsque les recettes de fonctionnement ne couvrent pas strictement les dépenses de même nature, parmi lesquelles figurent les dotations aux amortissements obligatoires (biens renouvelables, subventions d'équipement et fonds de concours...), ou bien lorsque le remboursement du capital des emprunts n'est pas assuré par des recettes définitives (c'est à dire hors emprunt), le Préfet peut déférer le budget à la Chambre régionale des Comptes, conduisant à une perte des pouvoirs budgétaires de la collectivité.

Si la première des deux différences peut donner le sentiment que les règles budgétaires qui s'appliquent à un compte local sont moins rigoureuses que celles qui caractérisent le budget de l'État, la seconde renverse la preuve de la charge. Ainsi le PLF 2014, en cours de discussion au Parlement, comporte en annexe une « présentation des recettes et dépenses budgétaires

pour 2014 en une section de fonctionnement et d'investissement ».

**a. On y constate un déficit** de la section de fonctionnement de l'État à hauteur de 58,1 Md€, alors même que ladite section de fonctionnement ne comporte pas la moindre inscription de charge en matière de dotation aux amortissements et provisions (l'État n'amortit pas ses véhicules et ordinateurs, pas plus d'ailleurs que les subventions d'investissement qu'il verse...)

**b. En section d'investissement**, le Trésor a prévu de lever 174 Md€ d'emprunts pour entre autres amortir 105 Md€ de capital d'emprunts antérieurs (et prendre en charge les 58,1 Md€ d'insuffisance d'autofinancement exposés plus haut), alors même que les recettes hors emprunt de cette section d'investissement ne dépassent pas 8 Md€.

En d'autres termes, si une ville, un département ou une région présentaient une telle structure de leurs comptes, ils seraient immédiatement mis sous tutelle budgétaire. En matière de dotations aux amortissements d'ailleurs les contraintes qui pèsent sur les comptes locaux sont draconiennes puisque par exemple, un conseil général ou une communauté d'agglomération qui versent des fonds de concours à Réseau Ferré de France, au titre de la construction d'une Ligne à Grande Vitesse devaient encore en 2007 les amortir sur 15 ans, ce délai ayant été dorénavant porté à 30 ans. Ces règles budgétaires sont d'ailleurs plus dures que celles qui s'appliquent aux entreprises elles-mêmes puisqu'à titre de comparaison, la société Eiffage amortit le viaduc de Millau sur 75 ans. La comparaison d'une ligne LGV avec un ouvrage d'art exceptionnel comme celui qui franchit le Tarn est ici pertinente puisque, dans un cas comme dans l'autre, il s'agit d'un investissement séculaire.

Ces différences de normes budgétaires alimentent un débat récurrent entre l'État et les collectivités locales qui transcende les clivages politiques. Les représentants des collectivités insistent régulièrement sur le fait qu'elles sont budgétairement plus « vertueuses » que l'État en devant limiter l'appel à l'emprunt au seul financement de l'investissement, et ce, alors même qu'elles réalisent plus de 70 % des équipements publics.

Mais chaque médaille ayant son revers, on peut également tirer une autre conclusion de cette distorsion budgétaire entre les comptes locaux et ceux du Trésor, à savoir le fait que les collectivités ne définissant pas elles-mêmes les règles comptables qui les régissent, elles ne disposent pas des moyens de faire impunément ce que l'on appelle de la « relance keynésienne ». Ainsi en tant que gestionnaires d'entités « sub-souveraines », les acteurs locaux doivent s'inscrire dans le cadre fixé par l'État au titre des lois successives de pro-

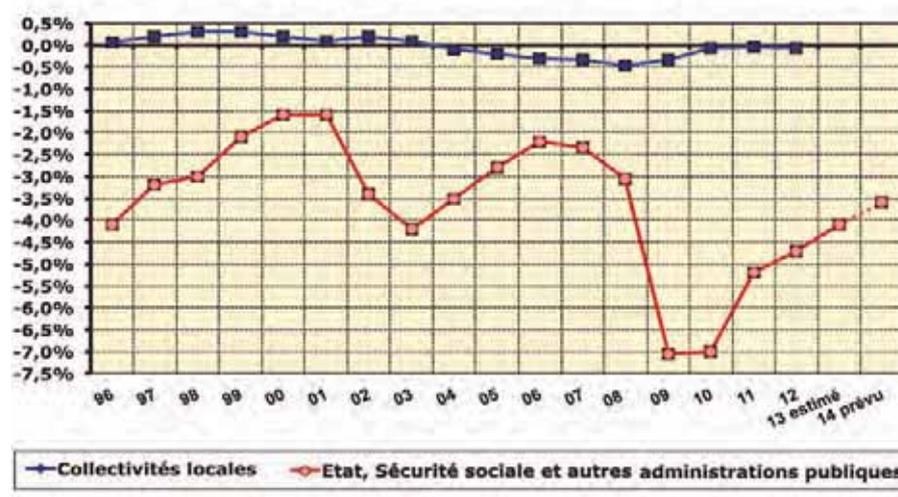
grammation pluriannuelles des finances publiques, la dernière en date ayant été votée en décembre 2012, pour la période 2012-2017.

## 2. Contribution du secteur public local aux critères de Maastricht et facteurs d'explication

Deux indicateurs principaux sont suivis sur l'ensemble de la sphère publique, celui du déficit et celui de l'encours de dette, l'un et l'autre rapportés au PIB.

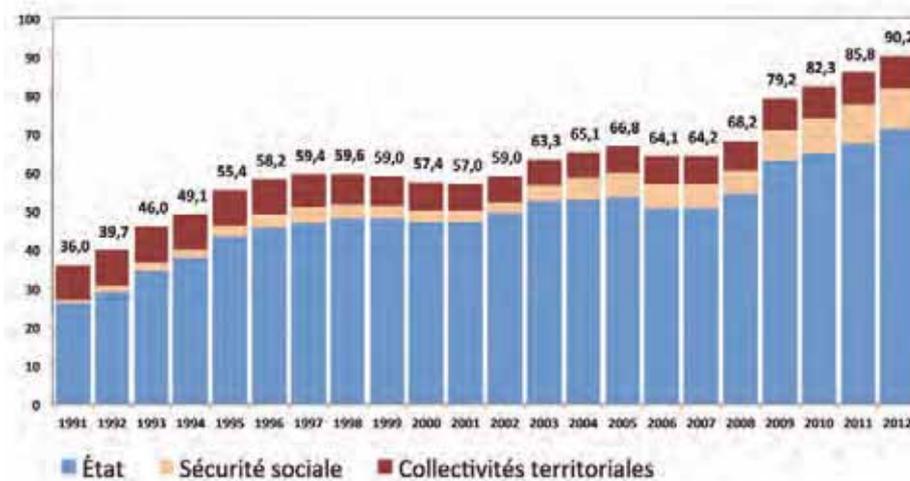
Au regard du premier critère, le secteur public local n'intervient en 2012 que pour 0,1 % au regard d'un déficit total de 4,7 %. À noter que sur la période 1996-2003, les collectivités avaient même été légèrement excédentaires, alors que le dernier équilibre de l'État remonte pour sa part à ... 1973, c'est-à-dire sous Georges Pompidou.

Composantes du déficit public rapporté au PIB 1996-2014 au sens de Maastricht



Pour ce qui est de la dette publique, l'endettement du secteur public local (127 Md€) ne représente au total qu'autour de 7 % de l'encours de la dette publique.

Évolution de la dette publique au sens de Maastricht (en % PIB)

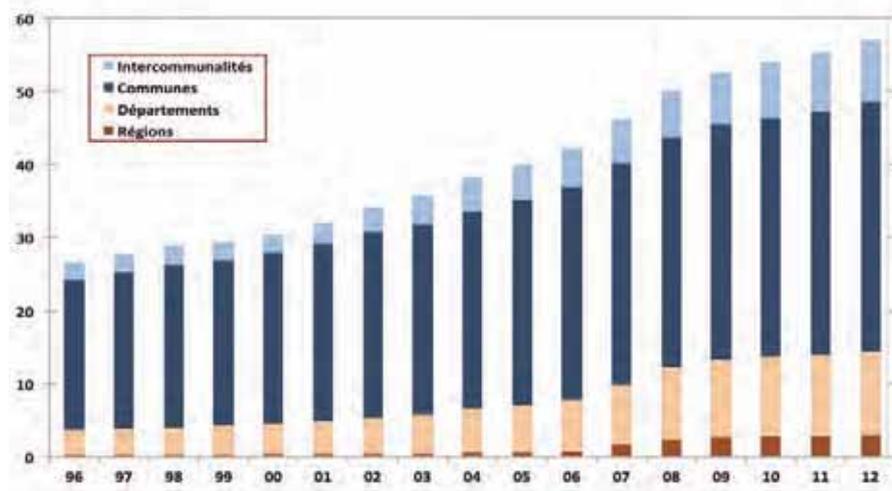


Mais dans le débat Etat-collectivités locales, les représentants de Bercy font savoir que la relative bonne santé financière du secteur public local a été très largement alimentée par un relèvement continu de la pression fiscale, l'exemple de l'ancienne taxe professionnelle (TP), supprimée en 2010, étant particulièrement éclairant puisque sur les 15 dernières années de cet impôt (1994-2009), les taux d'imposition de la TP avaient été relevés de 15 % par le « bloc ville » (communes et intercommunalités) de 43 % par les départements et de 59 % par les régions, et ce, alors même que les « bases » fiscales (c'est-à-dire les assiettes sur lesquelles portent les taux votés) progressaient elles-mêmes plus vite que l'inflation, ce qui signifie des hausses en monnaie constante encore supérieures.

### 3. Charges de personnel, intercommunalité et mutualisation

Un autre indicateur est également suivi avec attention par les représentants de l'État, c'est celui de l'évolution de la masse salariale du secteur public local.

Les frais de personnel en milliards d'euros

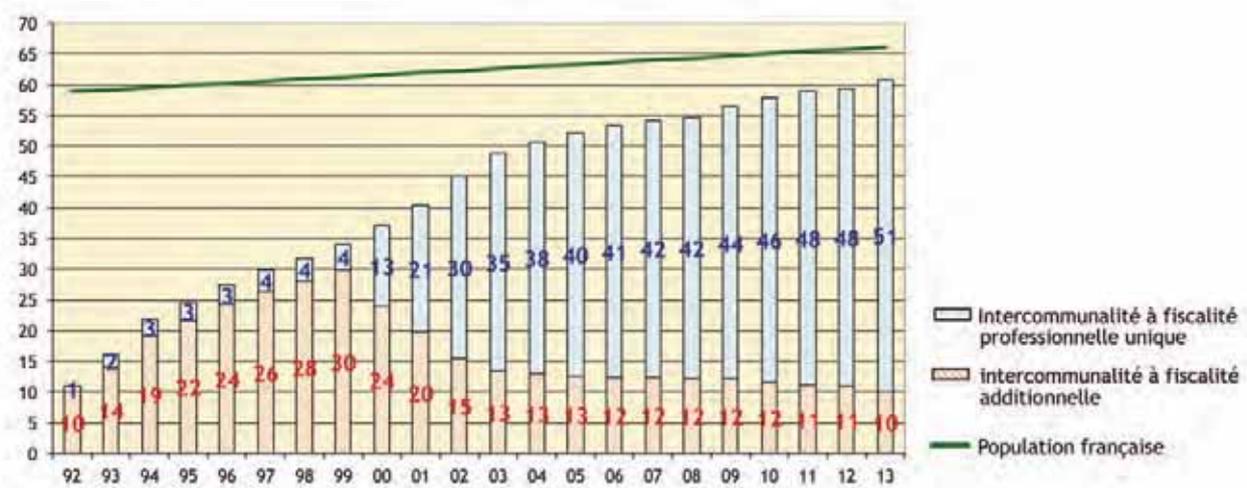


Sur ce graphique de long terme, on voit que si les charges de personnel des régions et des départements ont fortement évolué dans la deuxième moitié de la décennie 2000, c'est en partie en raison des évolutions de compétences de l'Acte II de la décentralisation (loi du 13 août 2004) à savoir les transferts de personnel de l'équipement et des agents techniques des collèges et des lycées. À l'inverse, au sein du bloc communal la progression consolidée de la masse salariale communale et intercommunale a dépassé 4,2 % par an depuis la loi Chevènement de 1999 qui était pourtant présentée comme une loi de « simplification » de la coopération intercommunale.

De fait les trois lois intercommunales du 6 février 1992 (Administration territoriale de la république), du 12 juillet 1999 et du 16 décembre 2010 (réforme des collectivités territoriales) ont profondément remodelé l'organisation territoriale.

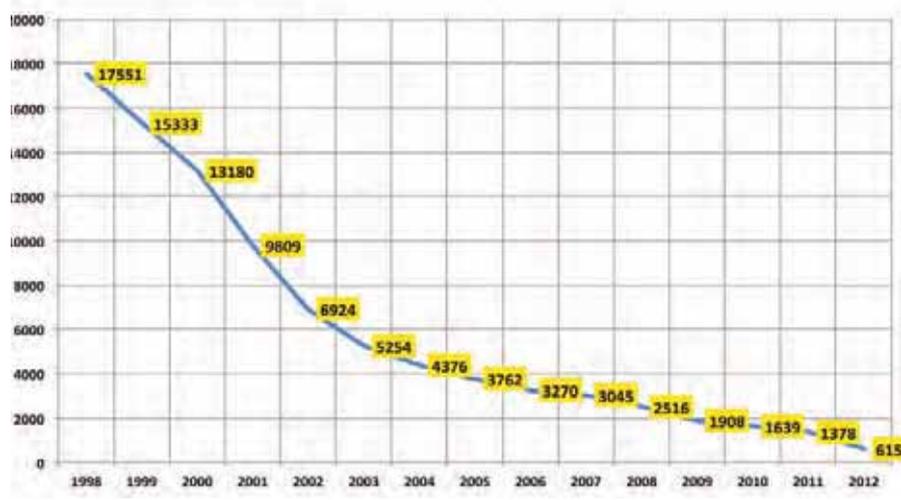
Ainsi la population intercommunalisée est passée de 11 à 61 Millions d'habitants en à peine plus de 20 ans, soit de 20 à 93 % de la population française, et à l'intérieur de cet ensemble, la Taxe professionnelle unique, dorénavant dénommée fiscalité professionnelle unique (FPU), censée être plus rationnelle pour éviter les distorsions économiques à l'intérieur d'un bassin d'emploi, représente, en 2013, 85 % des territoires intercommunaux.

Population intercommunalisée (Millions) 1992-2013



Parallèlement, le nombre de communes isolées (hors intercommunalités) est en chute libre puisqu'elles n'étaient plus que 615 soit moins de 2 % des communes françaises au 1<sup>er</sup> janvier 2013, la mise en œuvre sur la période 2011-2012 des Schémas départementaux de coopération intercommunales (SDCI) sous l'égide des Préfets ayant contribué, dans toute la France, à l'extension des territoires intercommunaux, soit par adhésion de nouvelles communes, soit par constitution ou fusion de communautés.

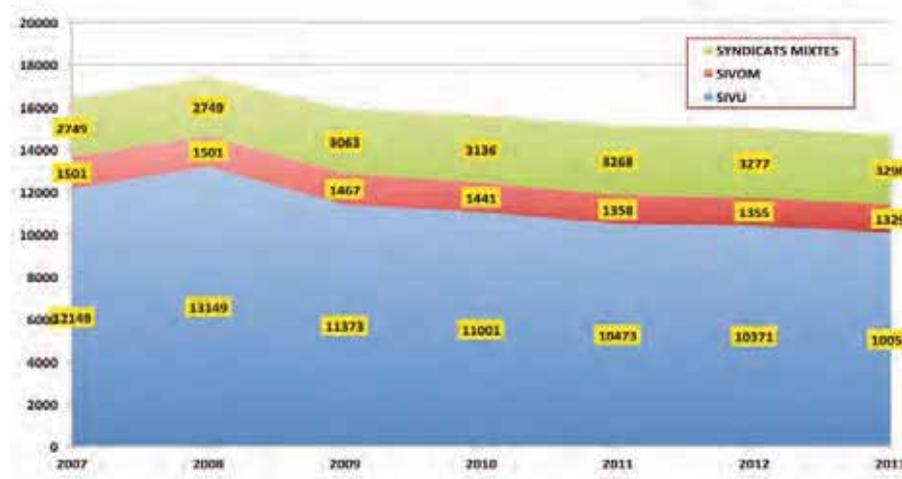
Nombre de communes isolées du 01/01/1999 au 01/01/2013



Mais cette évolution intercommunale ne se fait pas sans accros : plus un territoire est vaste, plus il a du mal à être intégré c'est-à-dire à exercer de nombreuses compétences partagées.

Ainsi une des ambitions de la loi de 2010 était de réduire le nombre de syndicats intercommunaux en les fondant au sein des communautés élargies. Or, non seulement les réticences des élus sont nombreuses à faire disparaître des syndicats à vocation unique (SIVU) ou multiple (SIVOM), et pas uniquement pour préserver les indemnités servies à leurs instances dirigeantes, mais de surcroît la loi Pélissard du 29 février 2012 a donné la possibilité d'en recréer d'autres, en particulier en matière d'exercice de compétences scolaires. Au 1<sup>er</sup> janvier 2013, il reste encore 14 680 syndicats contre 17 399 à leur apogée au 1<sup>er</sup> janvier 2008.

Évolution du nombre de syndicats du 1/1/2007 au 1/1/2013



Par ailleurs, il ne suffit pas de constituer de vastes intercommunalités, et de préférence intégrées pour aboutir à de véritables économies d'échelle. Sur ce plan, la position de l'État à l'égard de ce que l'on appelle « la mutualisation des services » à savoir le partage des moyens entre communes et intercommunalités s'est construite lentement.

-Dans les premières années de l'intercommunalité, la mutualisation était mal vue par les Préfectures qui considéraient que « l'administration intercommunale devait s'affranchir des administrations municipales ». Alimentée souvent par de sordides rivalités entre fonctionnaires d'État et fonctionnaires territoriaux et relatives aux primes de fonction, cette position revenait à simplement tolérer les administrations historiquement communes de Strasbourg et du Mans et à contrer toutes les autres initiatives en la matière.

La position de l'État s'est progressivement infléchie avec la loi Liberté et responsabilité locales d'août 2004 et elle n'a franchement encouragé le partage de moyens qu'avec la loi de décembre 2010 qui imposera, dans les grandes intercommunalités la mise en œuvre après les élections de mars 2014, de « schémas de mutualisation » entre communauté et ville-centre.

Parallèlement un « coefficient de mutualisation » devrait être introduit à compter de 2015 dans le mode de calcul des dotations financières des groupements, et ce de manière à encourager le partage de moyens avec leurs communes.

Article 39, Projet de loi des solidarités territoriales et de la démocratie locale

VI. – À compter de 2015, le coefficient intercommunal de mutualisation, qui est défini pour les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, est égal pour chacun de ces établissements publics au rapport entre :

« a) Les charges réelles de fonctionnement de l'établissement public de coopération intercommunale constatées dans le compte administratif afférent au pénultième exercice, minorées des transferts financiers entre l'établissement public de coopération intercommunale et ses communes membres, des charges financières, des charges exceptionnelles et des subventions de fonctionnement versées aux organismes publics, aux associations et aux autres personnes de droit privé ;

« b) Les charges réelles de fonctionnement des communes membres et de l'ensemble des établissements publics de coopération intercommunale sur le territoire de celles-ci, constatées dans les comptes administratifs afférents au pénultième exercice, minorées des transferts financiers entre l'établissement public de coopération intercommunale et ses communes membres, des charges financières, des charges exceptionnelles et des subventions de fonctionnement versées aux organismes publics, aux associations et aux autres personnes de droit privé.

Mais comme le verra plus loin, certaines des dispositions financières prévues dans le PLF 2014 risquent d'être elles contre productives en matière de partage de moyens.

#### 4. Minoration des dotations et orientation des mesures prises

En ces temps de rigueur budgétaire pour l'État, les collectivités sont invitées à s'associer à la réduction des déficits publics. Au-delà même de leur part, modeste au demeurant comme on l'a vu plus haut, aussi bien en matière de déficit public que de volume de la dette, c'est la proportion du budget de l'État qu'elles représentent qui devient l'indicateur principal de régulation pour les Pouvoirs Publics.

Comme le montre le graphique ci-dessous, les collectivités locales qui émergent à trois rubriques différentes de la loi de finances (dotations budgétaires, dégrèvements sur impôts locaux et prélèvements sur recettes) pèsent au total 70 Md€ soit quelque 18 % des recettes brutes de l'État.

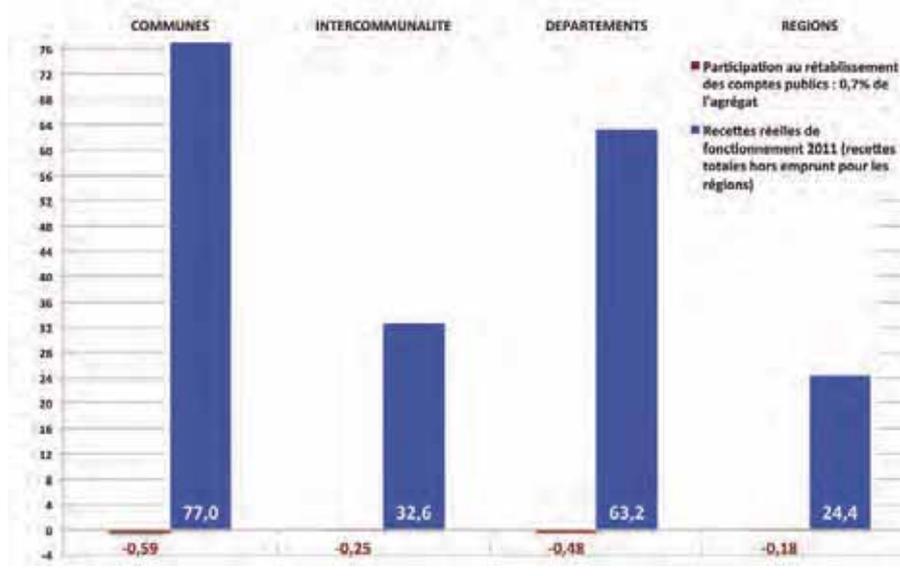
Déjà à l'automne 2011, le précédent gouvernement avait retiré 1 Milliard d'euros de crédits, en pleine discussion parlementaire sur la loi de finance 2012 et en avait affecté 200 millions d'euros soit 20 % de ce montant au secteur public local.

MILLIARDS D'EUROS	Recettes	Dépenses	Solde
Total brut Recettes/Dépenses	404,3	296,1	
<i>Dont dotations budgétaires CL</i>		6	
Remboursements dégrèvements	-101,9		
<i>dont impôts d'Etat</i>	-92,2		
<i>dont impôts locaux</i>	-9,7		70
Total net Recettes/Dépenses	302,4	296,1	
Prélèvements sur recettes	-74,4		
<i>dont collectivités locales</i>	-54,3		
<i>dont Union européenne</i>	-20,1		
<b>SOLDE DU BUDGET GENERAL</b>	<b>228</b>	<b>296,1</b>	<b>-68,1</b>
Budgets annexes et comptes spéciaux			-0,9
<b>SOLDE GENERAL LFI 2014</b>			<b>-69</b>

En deux étapes différentes (juillet 2012 puis février 2013), le gouvernement actuel a annoncé une minoration de 3 Md€ des concours aux collectivités locales, à savoir 1,5 Md€ en 2014 et 1,5 Md€ supplémentaires en 2015, ce qui au total représentera plus de 4 % des concours globaux.

La première partie de cette minoration, soit 1,5 Md€, applicable dès 2014, a donné lieu à une concertation avec le Comité des Finances locales et a été répartie au prorata des recettes réelles de fonctionnement de chacune des 4 catégories de collectivités locales, à savoir les communes (588 M€), les communautés (252 M€), les départements (476 M€) et les régions<sup>1</sup> (184 M€). C'est au total 0,7 % de l'agrégat qui est ponctionné en 2014 ce qui amène l'exposé des motifs du PLF 2014 à considérer cette minoration comme « soutenable ».

Dimensionnement de la contribution de chaque famille de collectivités (Md€)



Pour autant, cette ponction représentera en moyenne 3 % de la DGF de chaque entité, ce qui à l'évidence, et au regard de la croissance modeste des bases fiscales résiduelles, ne permettra plus à la grande majorité des structures locales de maintenir ses ratios de solvabilité, en l'absence d'une répercussion de cette incidence sur ses propres dépenses, en particulier celles de personnel, et ce compte tenu du poids de ce que représente annuellement l'effet du Glissement vieillesse technicité (GVT) à effectif constant. Cela appelle en particulier à des efforts de mutualisation de la charge au sein du bloc communal.

Mais à ce stade de la présentation du projet de loi de finances 2014, et tout en prenant acte de la masse des 1,5 Md€ dont les communes et intercommunalités, avec 840 M€ assumeront la plus grande part (56 %), plusieurs effets pervers résultent de la répartition de la minoration au prorata des recettes réelles de fonctionnement de chacune des entités.

→ D'une part, le système envisagé favorise la fiscalité additionnelle sur la fiscalité professionnelle unique pour laquelle les reversements effectués par la communauté aux communes se retrouveront en fin de compte taxés deux fois.

→ Très clairement, le mode de calcul décourage la mutualisation des services pourtant imposée dorénavant pour les grandes entités intercommunales à compter des pro-

chaines élections municipales. Là aussi un système de taxation en cascade conduit à la double imposition de la même ressource.

→ Enfin, la taxation sur la base de la recette se situe à rebours de celui adopté jusqu'à ce jour, dans tous les mécanismes de péréquation, en matière de prise en compte de l'effort fiscal

*Les simulations effectuées sur les 250 communes les plus défavorisées de France (communes dites « cible » pour la dotation de solidarité urbaine -DSU-, au regard du potentiel financier, du revenu par habitant, des logements sociaux et du nombre d'allocataires à l'aide au logement), environ 28 % de ces 250 communes les plus défavorisées, éligibles à la « DSU cible » (sur un total de 974 communes) acquitteraient, en euros par habitant, un montant de prélèvement supérieur à la moyenne.*

En recourant à une assiette différente, la discussion parlementaire sur le PLF 2014 pourrait permettre sur ce plan de corriger les effets pervers ainsi soulignés.

## 5. Le cas particulier des départements

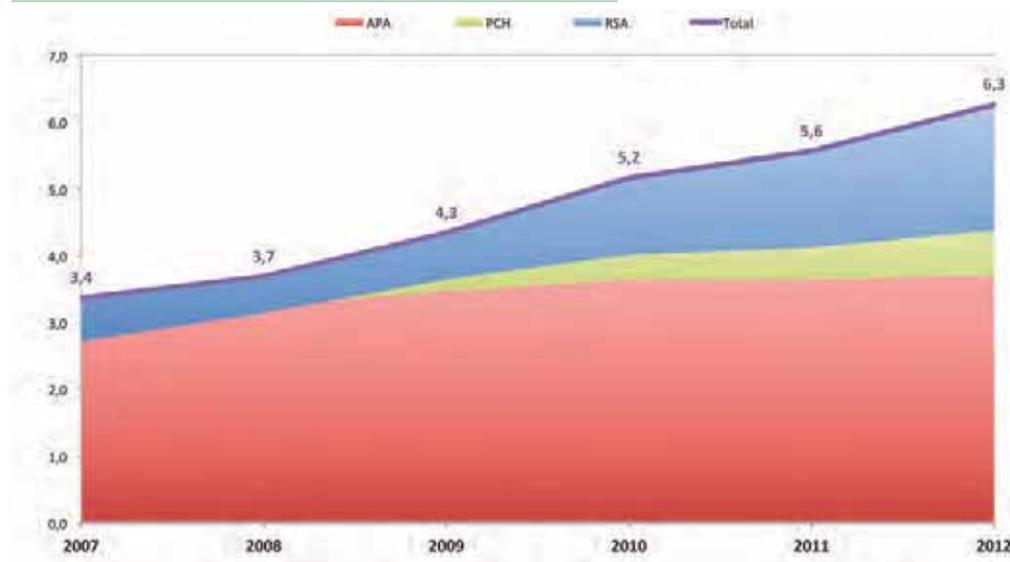
D'une part les Conseils Généraux comme toutes les autres catégories de collectivités vont être amenés à contribuer à hauteur de 476 M€ (32 % de la réfaction totale mise à la charge des collectivités locales) à la résorption des déficits publics. Mais au-delà de

<sup>1</sup> Les recettes totales hors emprunt pour les conseils régionaux

ces contingences globales, les départements font également valoir depuis des années aux Pouvoirs Publics successifs que les conditions dans lesquelles ont été mises à leur charge les trois allocations individuelles de solidarité (AIS), à savoir l'Allocation personnalisée d'autonomie (APA), le revenu de solidarité active (RSA ex RMI) et la Prestation compensatoire du handicap (PCH) se sont révélées au fil des années financièrement déséquilibrées.

Un « reste à charge » s'est ainsi constitué entre le coût effectif des AIS et l'évolution des recettes de couverture et le chiffre de 6,3 Md€ net de reste à charge en 2012 a donné lieu à un constat partagé au sein d'un groupe de travail qui a réuni début 2013 l'État et l'Assemblée des départements de France sous la médiation de la Cour des comptes.

Évolution du reste à charge des départements de 2007 à 2012



Personne n'imaginant le moins du monde que la situation globale des finances publiques permettrait de remettre totalement les compteurs à zéro, une enveloppe de 2,1 M€ sur deux ans a fini par être dégagée au travers d'une part d'un prélèvement sur des frais de gestion de la fiscalité locale levés par l'État et d'autre part d'un relèvement des taux applicables aux mutations immobilières, l'ensemble des deux ressources devant être affectés d'une péréquation entre départements.

Ces mesures nationales n'exonèreront nullement les départements de la prise de mesures internes visant à prévenir, ou tout du moins à retarder un effet de ciseau qui reste le plus élevé de tous ceux qu'ont jamais eu à affronter les collectivités locales.

## 6 La péréquation horizontale corrige les situations individuelles

En dehors du cas particulier des communes et intercommunalités d'Ile de France qui étaient déjà concernées en 2011 par un mécanisme intrarégional (FSRIF) à hauteur de 185 M€ qui se trouvaient prélevés sur les uns et redistribués aux autres, la péréquation (du latin « *para equare* » = égaliser) en l'occurrence verticale émanait jusque-là exclusivement de l'État.

Depuis 2012, et en sus du FSRIF, une péréquation nationale a été mise en place à l'échelle de l'ensemble des intercom-

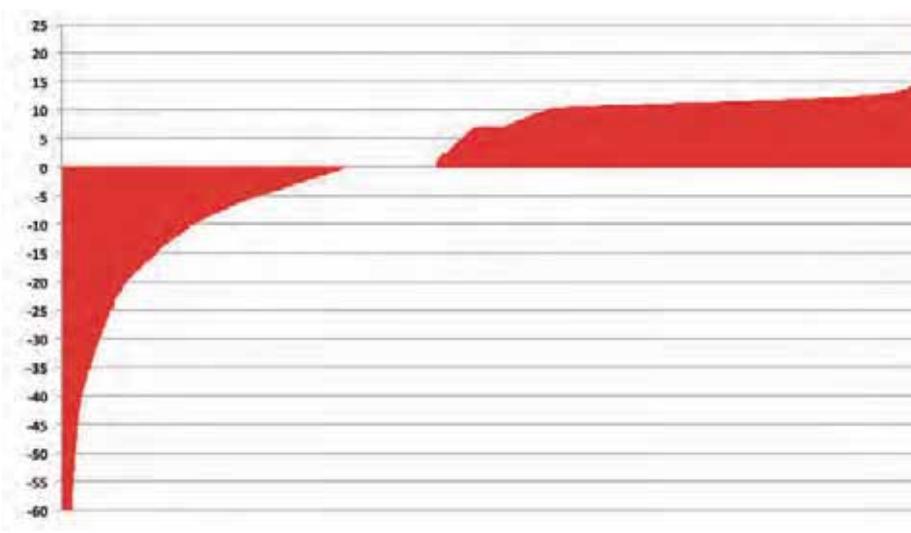
munalités et des communes isolées (3168 territoires concernés en 2013). Elle monte progressivement en puissance et devrait dépasser le seuil du milliard d'euros en 2016. Le fonds de péréquation intercommunal et communal a suscité un relatif consensus, au regard de la prise en compte de deux facteurs

-d'une part la stagnation et maintenant la régression des concours de l'État ne permet plus aussi facilement de distraire une part de la croissance de la ressource pour alimenter une péréquation verticale qui en conséquence s'essouffle.

-d'autre part, la réforme fiscale de 2010 à savoir le remplacement de l'ancienne taxe professionnelle par des ressources qui privilégient les territoires à vocation tertiaire et résidentielle, a accru les inégalités entre territoires, et ce, en faveur de ceux qui étaient déjà fiscalement les plus riches, générant donc un besoin de rééquilibrage.

En 2013, le FPIC a redistribué 360 M€ entre les territoires, avec hors cas extrêmes des transferts allant de - 80 à + 15 € par habitant.

Positionnement du FPIC 2013 des 3 168 territoires en €/habitant



En 2016, les sommes redistribuées devraient être quelque trois fois supérieures à ces montants, allant donc d'une ponction de 240€ par habitant à un concours de + 45 €.

Ce transfert conséquent remodèle progressivement le paysage local, soulageant les efforts à mener par les collectivités pauvres (au regard de leurs bases fiscales et/ou des ressources de leur population) et à l'inverse ajoutant ses effets à celle de la réduction des concours de l'État pour celles qui se trouvent prélevées.

Cette gigantesque redistribution ne dispensera en définitive aucune collectivité de devoir faire face à une plus grande rareté de l'argent public, au travers d'une meilleure maîtrise des

charges de fonctionnement et d'une moindre capacité d'investissement.

À terme, l'une des conséquences possibles de ce dispositif pourrait être de tendre vers une plus forte harmonisation de la pression fiscale sur le territoire, les territoires riches dont la population bénéficie de taux modérés se trouvant dans la nécessité de les relever plus fortement, alors que les territoires moins favorisés pourraient s'en dispenser voire même l'inverser. Un éventuel rapprochement des taux de taxe d'habitation et des taxes foncières pourrait alors favoriser la mise en place de la réforme des bases cadastrales laquelle reste en souffrance depuis maintenant... 1970. ■

La question de la certification des comptes des entités publiques est à la fois d'actualité et pleine d'intérêt. Aussi, *La Revue* a-t-elle décidé d'y consacrer plusieurs articles (Cf. numéro de novembre 2013).



David CARASSUS

*Maître de conférences en sciences de gestion habilité à diriger des recherches - Diplômé d'expertise comptable - Université de Pau et des Pays de l'Adour - Centre de recherche et d'études en Gestion*



Marie CAUSSIMONT

*Doctorante en Sciences de Gestion - Diplômée d'expertise comptable - Commissaire aux comptes inscrit - Université de Pau et des Pays de l'Adour - Centre de recherche et d'études en Gestion*

## La certification des comptes des collectivités locales : quels enjeux ? Quel modèle ? Quels prérequis ?

**D**ans un contexte marqué par des tensions financières et la poursuite du processus de décentralisation, la certification des comptes des collectivités locales fait actuellement l'objet de nouveaux débats. En perspective d'une possible application au contexte public local, nous répondons ici aux questions de ses enjeux, de son modèle et de ses prérequis, au-delà d'un simple transfert des modalités déjà mobilisées notamment dans le secteur privé.

La certification des comptes publics s'est progressivement imposée ces dernières années. En effet, au-delà des structures parapubliques, comme les associations ou les Sociétés d'Économie Mixte Locales, où la certification a été antérieurement mise en œuvre, le législateur a, au cours de la dernière décennie, élargi le périmètre de la certification des comptes. Ainsi, l'État et la Sécurité Sociale avec la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) à compter de l'exercice 2006, la Caisse des Dépôts et Consignations en 2006, les offices publics de l'habitat en 2007, les universités avec la loi du 10 août 2007, et les hôpitaux avec la loi du 21 juillet 2009 sont actuellement concernés.

Plus récemment, le législateur s'est intéressé aux collectivités locales. Ainsi, la directive européenne du 8 novembre 2011 impose aux États membres de mettre en place d'ici juillet 2013 un système de comptabilité publique couvrant l'activité de l'État, y compris les collectivités locales, soumis à un audit indépendant et externe. Au-delà, la loi du 29 juillet 2011 pose le principe d'une certification. Dans ce sens, l'avant-projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique prévoit une expérimentation de la certifi-

cation des comptes des collectivités locales dont les produits de fonctionnement excèdent le seuil de 200 millions d'euros, sur la base du volontariat.

Même si elle fait actuellement débat, la certification des comptes des collectivités locales s'inscrit dans une discussion plus ancienne, trouvant son origine dans l'après décentralisation, au début des années 1990, qualifiée par LAURENT P. (1995) de complexe et peu balisée. Les réflexions s'organisent alors principalement autour de deux axes : le qui et le comment.

Deux conceptions s'opposent alors. La première, d'abord portée par la profession comptable privée (GAULMYN I., in *Les Echos* 1991 ; CNCC, 9<sup>èmes</sup> assises nationales, 1992), prône la mise en place d'une certification des comptes. Elle serait, en effet, nécessaire à la réduction d'insuffisances qui, outre celles mises en évidence par le rapport du Sénat, concerneraient l'absence de responsabilité des magistrats financiers, la déconnexion des observations des CRC du processus d'information local, ou encore l'insuffisance des pouvoirs d'investigation des comptables publics. En 1995 et 1996,

une deuxième vague d'opinions se manifeste, cette fois en provenance d'acteurs locaux. Ainsi, RICHARD P. (1995), DELEVOYE J.P. (in Les Echos, 1996), et certains élus dans l'étude de l'Institut de la Décentralisation se positionnent en faveur de la certification des comptes locaux, rejoints en 2000 par WATHELET J.C., Président de section d'une CRC.

À cette conception s'opposent, à cette époque, des magistrats financiers ou comptables publics. En effet, le triptyque de contrôle assuré par le Préfet, le comptable public et la CRC leur apparaît comme un système équivalent, sinon plus ambitieux, à une certification par des commissaires aux comptes (CHARTIER J. L. in Les Echos, 1996 ; PRADA M. et al., 1993). Dans le même sens, certains pensent qu'une telle évolution aurait pour conséquence de transférer les responsabilités de contrôle de l'État à des tiers privés, et donc de conduire à une augmentation des coûts du contrôle, et de soulever des difficultés liées à la conciliation de logiques de vérification privée et publique (CAZANAVE G., 1992).

Pourquoi cette question émerge-t-elle de nouveau aujourd'hui alors qu'elle a été de nombreuses fois enterrée ? Quel pourrait être le rôle de la certification des comptes des collectivités locales ? Quel modèle de certification pourrait être retenu, sachant qu'à l'échelle internationale existent des modalités différentes du commissariat aux comptes privé, ou de celui récemment mis en œuvre dans le secteur public ? Enfin, quels prérequis doivent exister pour la réussite d'une telle mesure ? Telles sont les questions auxquelles nous tenterons de répondre à travers cette étude, où nous abordons, dans un premier temps, les enjeux de la certification des comptes dans le contexte public local, dans un second temps, les possibles modèles à mettre en œuvre et, dans un troisième temps, les prérequis nécessaires.

## 1) Les enjeux de la certification des comptes dans le contexte public local

D'une manière générale, l'audit externe légal est associé à des finalités sociales et économiques. En effet, il apparaît que, dans les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes assume le rôle social d'attestation de l'information financière que les utilisateurs n'ont ni les compétences, ni les ressources, ni le temps de vérifier (ROBERTSON J.C., 1993). L'audit externe y est ainsi considéré comme « *un moyen de contrôle social* » (FLINT D., 1988), ou comme une forme de contrat social (GAA, 1992). De ce rôle général semblent pouvoir être dégagées deux fonctions pour la certification des comptes locaux, de natures managériale et politique.

La première de ces fonctions couvre des enjeux opérationnels de nature managériale. En effet, l'intervention de l'auditeur légal est, en interne, génératrice de valeur ajoutée en tant que « *moyen de régulation de l'organisation en proposant des améliorations et corrections au système existant* » (JORAS M., 1997). Les systèmes internes de contrôle contribuent à la performance du management; l'audit externe les complète (MORSE E.H., 1981) en testant les pratiques du système interne, en identifiant les problèmes, et en proposant des améliorations possibles. Par sa mission permanente,

son analyse des risques, d'une nécessaire continuité d'exploitation et de possibles faits délictueux, l'auditeur légal constituerait une source d'apprentissage pour les administrations territoriales.

Cet enjeu managérial intéresse, au premier titre, l'équipe dirigeante locale en matière de prises de décisions, qui pourrait alors disposer d'une analyse externe. Or, cet enjeu semble d'autant plus important, que le contexte local est marqué actuellement par les exigences de l'Union européenne sur les niveaux d'endettements nationaux, la dégradation des dotations étatiques, la saturation du niveau de pression fiscale local, la multiplication des relais à travers diverses formes de partenariats public-privé (RICORDEL P., 1997), et l'accroissement des dépenses imposé dans le cadre de politiques nationales en matières sociale et environnementale (DEGRON R., 2012). Les erreurs de gestion et les dysfonctionnements, dont des exemples ont marqué l'actualité récente (emprunts toxiques, gaspillages supposés, situations de cessations de paiement), constituent autant de facteurs d'influence à l'émergence d'un audit externe. En réponse à ce contexte, des pratiques innovantes et volontaires se sont développées comme le contrôle de gestion (MEYSSONNIER F., 1993), ou les démarches de pilotage des politiques publiques locales (GARDEY D. et CARASSUS D., 2010). Cependant, les modes de contrôles externes locaux n'ont pas connu les mêmes mutations, appelant ainsi à l'émergence d'un audit externe.

Au-delà de cet enjeu managérial, la certification des comptes semble aussi couvrir des finalités de nature politique, influençant les relations informationnelles entre les acteurs internes et externes à la vie locale. En effet, les documents disponibles semblent poser des problèmes de lisibilité et d'hétérogénéité (PORTAL M., 2012 ; SAVINEAU J.C., 2012), notamment du fait de l'absence de consolidation des comptes des collectivités et de leurs satellites (LANDE E., 1996 ; ROCHER S., 2011). Des interrogations subsistent également quant à l'accessibilité de l'information, les processus d'obtention de documents peuvent s'avérer longs et complexes. En outre, les rapports émis par les autorités de contrôles ne s'insèrent pas dans le processus d'information territorial. La Cour est « *libre de choisir les thèmes et les dates de ses interventions publiques* » (PICQ J., 2013). La réforme actuelle de la Cour des comptes et des CRC, dont le manque de moyens pour assurer une nouvelle mission de l'ampleur d'une certification des comptes des collectivités locales a été souligné à plusieurs reprises (HUBY B., 2011), conduit à s'interroger sur ces sujets.

Or, l'auditeur, en tant que tierce partie, peut participer à l'amélioration de la crédibilité de l'information. Dans cette perspective, la certification des comptes peut être analysée, tout d'abord, comme un moyen d'assurance. L'opinion de l'auditeur externe a ainsi pour objet d'accroître l'utilité de l'information financière pour des utilisateurs placés en situation d'asymétrie informationnelle par rapport aux dirigeants de l'organisation (CASTA J.F., MIKOL A., 1999). Ensuite, la certification des comptes peut être vue comme un moyen de

participation à l'obligation de reddition des comptes (NORMANTON E.L., 1981). Pour être complète, l'obligation de reddition des comptes passe par l'analyse indépendante d'un tiers extérieur à la relation, possédant les capacités de faire des critiques et des propositions (STEWART J.D., 1984). Dans ce cadre, l'audit externe apparaît comme un mécanisme de gouvernance locale, œuvrant pour une transparence accrue et une meilleure communication à l'égard des différents partenaires de la vie publique. Cet enjeu politique intéresse un nombre important d'acteurs locaux. Au premier titre, pour l'État, l'intervention d'un certificateur dans les collectivités locales représente un enjeu institutionnel important permettant une mise en cohérence avec sa propre certification. Elle constitue aussi un enjeu majeur dans le cadre de ses relations avec les collectivités locales. Ensuite, l'Union Européenne, les partenaires privés, et les banques sont autant de parties prenantes intéressées à une crédibilisation des informations financières. Enfin, la reddition de comptes certifiés nous semble constituer un enjeu de démocratie locale à l'égard des citoyens. En effet, non seulement en réponse aux cas de fraudes qui marquent l'actualité<sup>1</sup>, mais aussi en contrepartie des efforts financiers demandés aux contribuables, le « *développement d'une véritable culture de la transparence de la décision publique locale* » (RICHARD P., 1995) apparaît important. L'émergence de la question d'un audit externe, à travers la certification des comptes, semble ainsi s'intégrer dans cette nécessaire évolution.

Cependant, si l'étude du cadre d'application de la certification révèle des enjeux de premier plan aux niveaux managérial et politique, la réussite du processus demeure à nos yeux conditionnée. La prise en compte des fortes spécificités et de la complexité du contexte public local nous apparaît indispensable à sa réussite. Elle constitue l'une des difficultés du processus envisagé, et doit s'accompagner d'une réflexion sur l'élément conceptuel de la certification que constitue son modèle.

## 2) Les possibles modèles de la certification des comptes dans le contexte public local

L'avant-projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique, actuellement débattu au Parlement, prévoit une expérimentation, qui sera mise en œuvre trois ans après l'entrée en vigueur du texte. Cependant, de nombreuses questions demeurent en suspens, qui doivent être réglées par un décret d'application déterminant le modèle de certification des comptes retenu. Deux tendances se dessinent à l'étude des pratiques au niveau international : un modèle classique, consistant en une certification d'une information comptable principalement à destination de l'État, et un modèle plus innovant, ajoutant à la certification classique un audit de performance et une reddition d'information disponible auprès du grand public. Ces deux modèles seront présentés ci-dessous

<sup>1</sup> Au niveau européen, l'Office de lutte antifraude a pour 2011 relevé 436 affaires de fraudes, françaises pour certaines, pour un total de 691 millions d'euros (Le Monde, 12 juillet 2012).

Au niveau local, des cas de fraudes présumées marquent également l'actualité.

au regard de leurs principales caractéristiques, à savoir leurs différents objectifs, objets et acteurs.

La première caractéristique du modèle de certification, relative à l'objectif, recouvre deux tendances : le contrôle et l'audit. À ce jour, le système mis en œuvre en France semble relever du domaine du contrôle. En effet, pour les collectivités territoriales dépassant les seuils de 750 000 euros de recettes ordinaires et 3 500 habitants, ce système recouvre des contrôles budgétaires et de légalité, mis en œuvre par les CRC, les Préfets et Comptables publics. Les contrôles des magistrats financiers portent d'abord sur l'état général des finances, puis ciblent principalement les charges de personnel, les investissements et le respect des procédures en vigueur pour les marchés publics. Pourtant, d'autres champs d'investigation pourraient faire l'objet d'analyses pertinentes. Par ailleurs, la mise en œuvre des contrôles est pratiquée par les CRC à un rythme quadriennal en moyenne, ce qui génère d'importants décalages entre les irrégularités constatées et leur découverte, retardant l'opportunité d'actions correctrices. Au-delà de cette moyenne, cette périodicité peut s'avérer très variable selon les collectivités (BOYER B., DE CASTELNAU R., 1997). De plus, les contrôles réalisés ont un caractère exhaustif, pouvant s'avérer longs, et générer des délais importants, retardant également les actions correctrices. Enfin, les conclusions donnent lieu à la publication de lettres d'observations pointant essentiellement les dysfonctionnements relevés, ce qui peut créer un sentiment de défiance à l'égard de la gestion et des politiques menées. Le second objectif possible de certification relève, lui, d'une logique d'audit. Utilisant des méthodes fondées sur une approche dite « *approche par les risques* » et des techniques de sondages, il a été dans un premier temps mis en œuvre dans le cadre public anglo-saxon. Dans un second temps, il a été adopté en France pour les structures publiques récemment entrées dans le champ de la certification : universités et hôpitaux.

La mise en œuvre d'un audit peut être considérée comme relevant d'un modèle de certification classique ou innovant, en fonction aussi de son objet. Deux tendances se dessinent lorsqu'on examine les pratiques au plan international. D'un côté, dans le cadre d'un modèle classique, la pratique relevée dans la plupart des pays européens concerne la certification des états comptables annuels. L'information de l'État central ou de l'organe administratif ou politique supérieur constitue la cible de ce type de rapport. Ce dernier n'est pas intégré dans le cadre d'une publication systématique et périodique de comptes annuels. D'un autre côté, une seconde tendance, plus innovante, est observée dans les pays d'influence anglo-saxonne (voir l'étude comparative détaillée de PORTAL M., 2012) : la certification d'informations publiques locales porte alors sur des rapports d'activité, ou données de fonctionnement et d'investissement. Les opinions des certificateurs sont intégrées à une démarche de publication annuelle, facteur de crédibilité supplémentaire. Concernant l'objet de l'audit, l'écart apparaît donc important entre les pratiques françaises et internationales. Ce contraste est d'autant plus fort qu'il apparaît également à

la lumière de la LOLF : l'État lui-même s'astreint à communiquer non seulement sur ses réalisations, mais également sur ses axes prévisionnels, traduction des politiques planifiées pour les missions lui incombant, conformément à plusieurs dispositifs. Les objectifs liés aux notions d'économie, d'efficacité et d'efficience sont ainsi utilisés en complément de la régularité et de la conformité. Ainsi, la question de l'application du modèle Lolfique au contexte local français semble trouver une réponse de principe positive pour plusieurs auteurs (CARASSUS D., 2009 ; SAIDJ L., 2011). L'ensemble de ces éléments semble induire une inévitable évolution des objets de la communication financière et donc politique des collectivités locales françaises, dont la certification serait le gage *sine qua non* de transparence.

Une fois soumis à la réflexion le sujet des documents objets d'une certification, se pose la question de ses possibles acteurs. Pour mémoire, le dispositif de contrôle actuel est assuré exclusivement par des fonctionnaires et magistrats financiers. Les comptes de gestion sont certifiés exacts dans leurs résultats par les Directeurs départementaux et Administrateurs généraux des finances publiques. Toutefois, pour BRENNER J.L. (2012), « *la DGFiP, en tant que productrice de ces comptes en quelque sorte, n'a ni la vocation, ni le positionnement nécessaire pour exercer une fonction de certificateur* ». La connaissance des entités publiques locales par les CRC au titre de leurs missions actuelles pourrait peser en faveur de leur intervention. Néanmoins, une problématique se pose quant aux moyens humains et techniques indispensables à un tel déploiement. Au-delà, des interrogations émergent en matière de compatibilité de cette responsabilité nouvelle avec leurs missions préexistantes. À l'instar d'autres entités publiques (universités et hôpitaux notamment), l'intervention de professionnels comptables extérieurs aux collectivités locales est également envisagée. Ce dispositif pourrait éventuellement s'accompagner d'une coordination par la Cour des comptes, et ouvrir le champ à des travaux d'accompagnement au changement par des intervenants déjà expérimentés en la matière.

Une fois interrogées les bases du modèle de certification, que constituent la définition des objectifs, des objets et des acteurs, dont les choix restent encore à faire, il convient d'anticiper les difficultés techniques induites par cette certification, compte tenu des nombreuses spécificités du secteur public local.

### 3) Les prérequis de la certification des comptes dans le contexte public local

La mise en œuvre d'une certification des comptes conduit à étudier les prérequis techniques, tels que l'appréhension du patrimoine et la dette. Mais, dans le cas où le modèle retenu serait plus large que le modèle classique, elle doit également impliquer d'autres préalables, liés à la notion de performance publique locale.

Sur le plan technique, la première des difficultés identifiées concerne la qualité du contrôle interne. Or, les études réalisées à ce jour révèlent parfois des insuffisances (contrôle des actifs immobilisés, contrôle des comptes de tiers, contrôle du respect de la césure des exercices, etc.).

Pourtant, une démarche d'audit tiendra compte des contrôles internes existants, de leur efficacité et de leur documentation, afin d'accentuer les travaux d'audit sur les risques non maîtrisés pouvant avoir un effet significatif sur les comptes. C'est notamment par son diagnostic sur la maîtrise des risques et le contrôle interne comptable que la démarche de l'auditeur bénéficiera aux entités auditées. Si la certification des comptes ne devait être qu'un enjeu de la direction financière et du comptable public, le risque d'impact sur l'opinion du certificateur serait important, et la portée de l'exercice limitée. Ces difficultés pouvant être anticipées, il apparaît important, pour les collectivités locales, de se préoccuper dès à présent de la qualité de leur contrôle interne par une démarche de sensibilisation et de communication et un dispositif d'accompagnement.

La seconde difficulté identifiée au plan technique concerne le référentiel comptable et son application. Les nombreux travaux réalisés par les corps de contrôle publics mettent en effet en évidence des risques concernant, par exemple, le respect de la césure des exercices, la gestion des actifs immobilisés (inventaire, valorisation, amortissement...), l'insuffisance du respect du principe des droits constatés pour les recettes, le respect des règles fiscales. et la très rare mise en œuvre d'inventaires physiques des immobilisations et des stocks. De plus, compte tenu, notamment, de l'étendue du patrimoine mobilier et immobilier des collectivités, l'évaluation des biens publics constitue une problématique de premier plan, avec une alternative entre une valorisation aux coûts historiques, pouvant s'avérer peu pertinente, et une réévaluation présentant des difficultés et des coûts de mise en œuvre significatifs. L'appréhension de la dette des collectivités territoriales constitue un autre des prérequis techniques à maîtriser. En premier lieu, cela tient aux volumes et à la complexité de l'endettement. En second lieu, le référentiel comptable applicable ne permettrait pas d'appréhender des éléments comme les intérêts courus non échus, ou les emprunts à taux variables, dont l'enjeu a été mis en évidence par de nombreux exemples récents.

Une autre des problématiques posées porte sur l'appréhension du périmètre des organisations liées. Leur éventuelle consolidation pose des problèmes techniques qui ne sont pas réglés par les dispositions existantes. Il convient également de ne pas omettre le difficile recensement des obligations incombant aux collectivités, prévues par un dispositif législatif toujours plus riche, notamment dans les champs sociaux et environnementaux. Plus généralement, la gestion pluriannuelle devrait constituer l'un des enjeux majeurs d'évolution des pratiques, et l'un des principaux points d'attention de l'auditeur, ne pouvant être assurée qu'au moyen du système de contrôle interne (Cf. *supra*). Enfin, les états financiers actuels seraient approximatifs, dans la mesure où l'ordonnateur n'a pas de vision globale systématique de son patrimoine, et où le comptable, chargé de l'établissement du bilan, ne dispose pas de l'intégralité des informations (BRICARD A., SCHEID J.C., 2006). Cet écueil connu ne peut connaître d'issue que par un système de contrôle interne pertinent.

Cette liste de difficultés non exhaustive et de prérequis illustre la teneur des contraintes pour ce chantier de certification qu'il convient de ne pas sous-estimer. L'ampleur de la tâche et de ses enjeux devrait inciter les collectivités locales, au moins celles d'une taille importante, à ne pas attendre l'éventuelle entrée en vigueur d'une obligation de certification pour engager des actions dédiées. En particulier, il apparaît nécessaire de conduire, au sein des collectivités locales concernées, un audit externe "à blanc" des comptes pour disposer d'une vision exhaustive des risques et le cas échéant, de leur impact financier. Dans ce sens, il faut noter qu'a été mis en place en 2011 un Comité partenarial tripartite de fiabilité des comptes publics locaux, réunissant la Cour des comptes, la DGFIP et la Direction Générale des Collectivités Locales. Ce Comité a pour objectif d'élaborer, de diffuser et de suivre la mise en œuvre de solutions opérationnelles de fiabilisation des comptes publics locaux, sans rupture avec le référentiel comptable en vigueur. S'inscrivant également dans une dynamique d'amélioration de la qualité de l'information financière, quatre groupes de travail ont été mis en place par les villes de Bordeaux, Lyon, Paris, et Strasbourg, portant sur des sujets prioritaires.

Au-delà de ces questions techniques, un autre prérequis pourrait aussi exister si le modèle de certification retenu concernait l'appréciation de la performance publique des collectivités locales. Dans ce cas, il leur faudrait non seulement adapter l'architecture et la mise en œuvre de leurs systèmes d'informations, afin de disposer des données nécessaires à une telle mission, mais aussi communiquer les informations produites. Plusieurs exemples peuvent être donnés dans ce sens. Tout d'abord, au niveau de l'État français, la LOLF implique l'existence d'une vaste base de données relative au contrôle de la gestion et de la performance. Ensuite, dans les pays influencés par un modèle anglo-saxon, les audits publics locaux reposent sur une identification des risques, un examen de l'efficacité du contrôle interne, un contrôle des comptes, et bien au-delà de l'audit légal dans les entreprises privées, des études sur le coût de certaines activités, privilégiant ainsi l'efficacité, l'efficience et l'économie dans l'emploi des fonds. Ces audits correspondent, selon les pays, à des appellations hétérogènes, mais recouvrent des réalités très proches (PORTAL M., 2012). Par exemple, aux États-Unis, dans le cadre de deux prestations (LANDE E., 1994), classique et de performance (SCHEID J.C., 1991), ces audits se traduisent par la reddition de rapports distincts. Le système canadien, proche, consiste pour BETHOUX R. et al. (1986), en un « *examen qui permet de déterminer [...] jusqu'à quel point les ressources financières, humaines et matérielles sont gérées avec un souci d'économie, d'efficience et d'efficacité* », et qui permet l'énoncé de recommandations. Dans une démarche similaire, au Royaume-Uni, il est aussi demandé aux auditeurs internes et externes de considérer le « *bon emploi de l'argent* » dans la conduite de leurs examens (DUNN J., 1996). Ce type d'audit constituerait « *un mélange de l'audit conventionnel et du conseil en management* » (GLYNN J.F., 1993).

Si ce type d'audit devait être mis en œuvre dans le contexte local français, l'existence de systèmes d'information adaptés, mais aussi d'une communication des performances réalisées seraient alors nécessaires. Ces travaux poseraient les bases d'un projet ambitieux, dont le coût à court terme pourrait être considéré comme un frein, mais qui, à long terme, constituerait un outil de pilotage de grande qualité, levier non seulement de performance pour les collectivités locales, mais aussi de transparence pour les citoyens.

Afin de respecter ces prérequis, les collectivités locales doivent utilement pouvoir bénéficier des expériences récentes d'autres entités publiques visées par la certification des comptes depuis 2006. En particulier, les collectivités locales devront s'interroger sur la comptabilisation des contrats à long terme financés par l'Union européenne ou l'État, le respect de la césure des exercices, l'exhaustivité de la comptabilisation des droits acquis au personnel, le respect des règles en matière d'information financière. Ces expériences montrent l'utilité d'une préparation à l'aide d'audits de certification à blanc, permettant d'évaluer l'incidence sur la certification de la qualité actuelle du contrôle interne et des pratiques comptables, ou encore la mise en œuvre d'un plan d'actions pluriannuel. En outre, la préparation des collectivités locales devra tenir compte du modèle de certification retenu, afin notamment de prévoir les adaptations nécessaires du système d'informations dans le cadre d'un audit de performance.

## Conclusion

Les collectivités locales, en se voyant confier des responsabilités croissantes par les différents actes de décentralisation, semblent devoir devenir à la fois plus maîtresses de leurs ressources, mais aussi plus responsables et transparentes. Dans ce cadre, l'amélioration de leurs modes de fonctionnement et de leurs pratiques informationnelles, internes et externes, joue un rôle crucial pour lequel la vision indépendante et professionnelle d'un auditeur externe apparaît indispensable. Le développement de la certification des comptes dans le secteur public traduit cette évolution. En outre, des comptes certifiés constituent un gage de confiance apporté à tout financeur ou partenaire souhaitant s'engager financièrement. L'assurance de la fidélité de la comptabilité facilitera également l'élaboration et la fiabilité de l'utilisation des fonds octroyés, comme certains l'exigent déjà, à l'exemple de la Commission européenne.

Dans la situation actuelle de raréfaction des ressources publiques et de développement de l'évaluation des résultats des financements octroyés par les bailleurs, la sincérité des comptes et la transparence de la gestion publique deviennent un des points majeurs de la prise de décision, celle interne de l'équipe de direction, mais aussi celle des partenaires externes, notamment dans l'octroi de financements. De plus, ce chantier concerne l'ensemble des satellites des collectivités locales, qui disposent de budgets propres intégrés et d'une responsabilité sur l'exécution budgétaire. L'ordonnateur principal et les ordonnateurs secondaires semblent devoir alors être pleinement conscients de leurs

responsabilités et de leurs rôles, pour traduire la fidélité de l'image de la situation financière et identifier les marges de manœuvre.

Si ces conditions liées n'étaient pas prises en considération, les dimensions managériales et politiques liées à la certification des comptes, évoquées ici, pourraient ne pas être activées. La liste de réserves sur la qualité des comptes produits pourrait, en conséquence, être aussi longue que celles mentionnées par la Cour des comptes dans le cadre de la certification des comptes de l'État, avec le risque

d'entraîner un refus de certification par le commissaire aux comptes. Les conséquences d'un tel refus sur l'image de la gestion des collectivités locales pourraient leur porter préjudice. Enfin, la certification des comptes pourrait, à tort, être perçue comme un contrôle supplémentaire sans réelle valeur ajoutée, alors qu'elle pourrait contribuer à leur développement et constituer ainsi non seulement une garantie de transparence pour l'accès à de nouvelles ressources, mais aussi un moyen d'améliorer la performance des collectivités locales en réponse à leur contexte actuel en tensions. ■

## Bibliographie

- BETHOUX R., KREMPER, POISSON M., « L'audit dans le secteur public », 1986.
- BOYER B., CASTELNAU R. (DE), « Portrait des chambres régionales des comptes », 1997.
- BRENNER J.L., « La fiabilisation des comptes publics locaux et hospitaliers, un enjeu de plus en plus majeur pour les finances publiques », *Gestion & Finances publiques*, juin 2012.
- BRICARD A., SCHEID J.C., « La convergence comptabilité publique / comptabilité privée: une évolution continue », *Les Cahiers du Club Secteur Public n°1*, 2006.
- CARASSUS D., « La certification des comptes des collectivités locales : enjeux et pertinence de l'application du modèle Lol-fique », *Revue Française de Finances Publiques*, juin 2009.
- CASTA J.F., MIKOL A., « Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, mai 1999.
- CAZANAVE G., « Les travaux des Chambres Régionales des Comptes et l'information sur la gestion du secteur public local », in « La décentralisation, réforme de l'Etat », 1992.
- DEGRON R., « Les contraintes budgétaires : Un levier pour la réforme des collectivités territoriales », *Gestion & Finances publiques*, mars 2012.
- DUNN J., « Auditing theory and practice », Prentice Hall, 1996.
- FLINT D., « Philosophy and principles of auditing : an introduction », 1988.
- GAA J.C., « The auditor's role : the philosophy and psychology of independence and objectivity », in « Audit Symposium XI », 21 and 22 may 1992.
- GARDEY D., CARASSUS D., « Une analyse de la gestion de la performance par les collectivités locales françaises : un modèle administratif ou politique ? », *Revue Française de Finances Publiques*, 2010.
- GLYNN J. F., « Public sector financial control and accounting », 1993.
- HUBY B., « La certification des comptes locaux ou le destin contrarié des chambres régionales et territoriales des comptes », *Gestion & Finances publiques*, janvier 2011.
- JORAS M., « Les fondamentaux de l'audit », 1997.
- LANDE E., « La communication financière des collectivités locales à l'étranger », *Revue Française de Comptabilité*, 1994.
- LANDE E., « Les villes et l'information financière consolidée », 17<sup>e</sup> Congrès de l'AFIC, 1996.
- LAURENT P., « Finances locales, transparence financière et démocratie », *Rapport*, Institut de la Décentralisation, janvier 1995.
- MEYSSONNIER F., « Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales », *Revue Politiques et Management Public*, mars 1993.
- MORSE E. H., « Auditing efficiency and economy », « State audit : developments in public accountability », 1981.
- NORMANTON E. L., « Reform in the field of public accountability and audit : a progress report », in « State audit : developments in public accountability », 1981.
- PICQ J., « La Cour des comptes et l'information du citoyen », *Gestion & Finances publiques*, Janvier 2013.
- PORTAL M., « Les Institutions Supérieures de Contrôle, une étude comparative internationale des pratiques », *Gestion & Finances publiques*, mars 2012.
- PORTAL M., « Quelles normes et quels outils pour la qualité de l'audit des comptes publics ? », *Gestion & Finances publiques*, juillet 2012.
- PRADA M. et al., « La modernisation de la gestion des collectivités locales et des établissements publics », *Colloque « La comptabilité publique - continuité et modernité »*, Paris, novembre 1993.
- RICHARD P., « Le temps des citoyens - Pour une démocratie décentralisée », 1995.
- RICORDEL P., « La gestion publique locale : partenariat et performance : une étude empirique sur 20 communes-centres d'agglomération françaises », *Revue d'Économie Régionale et Urbaine*, 1997.
- ROBERTSON Jack C., « Auditing », Ed. Irwin 7<sup>e</sup> édition, 1993.
- ROCHER S., « Grandeur et décadence de la consolidation des comptes dans le secteur public local français », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, septembre 2011.
- SAIDJ L., « Collectivités locales et LOLF », *Gestion & Finances publiques*, janvier 2011.
- SAVINEAU J.C., « Les restitutions financières dans les organismes publics et en particulier dans les Universités », *Gestion & Finances publiques*, Décembre 2012.
- SCHEID J.C., « Comptabilité et audit des collectivités publiques locales aux États-Unis », 1991.
- STEWART J.D., « The role of information in Public Accountability », 1984.
- WATHELET J.C., « Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif », 2000.



Vincent MAZZOCCHI

Doctorant à l'université de Paris Ouest Nanterre La Défense  
Membre du CRDP (EA 381)

## Le contentieux des emprunts toxiques : la face émergée d'un iceberg financier

**L**e jugement commenté apporte ici un éclairage sur la nature et le régime des contrats dénoncés comme contrats de prêts toxiques. Néanmoins, l'intérêt de ce jugement réside surtout en ce qu'il éclaire le phénomène d'ampleur des emprunts toxiques ayant considérablement accru la dette des collectivités territoriales et dont toutes les implications ne semblent pas encore être connues.

Dénonciation non juridictionnelle, manifestation juridictionnelle, modification législative, voici grossièrement déroulée l'affaire des emprunts structurés des collectivités territoriales, prosaïquement désignée sous le terme « Argent trop cher »<sup>1</sup>.

Pour la réalisation de leurs dépenses d'investissement, les collectivités territoriales peuvent recourir à l'emprunt auprès d'organismes de crédits, emprunt qui répond à des contraintes particulières, tant par son objet que d'un point de vue strictement comptable et budgétaire<sup>2</sup>. Or, pour financer leurs dépenses d'investissement, les collectivités territoriales ont massivement recouru à l'emprunt dans un contexte économique général dégradé, faisant de cette branche du secteur bancaire une des plus dynamiques<sup>3</sup>. Profitant d'un tel essor, les établissements de crédits ont donc développé et proposé des produits financiers, à l'image des prêts dits « structurés », dont la complexité n'a bien

souvent d'égal que la diversité. Ces contrats comportaient de nombreux avantages, aussi éphémères pour les collectivités que durables pour les banques ; proposant des taux d'intérêt très attractifs lors des premières années de remboursement, ils permettaient ainsi de différer le support des charges financières qui, en conséquence, n'apparaissaient pas dans la comptabilité de la collectivité. Toutefois, nombre de ces emprunts se sont par la suite avérés « toxiques », les taux d'intérêt étant devenus quasi prohibitifs, compte tenu de la conjoncture économique. Dénoncés dès 2009 par la Cour des comptes dans son rapport public thématique consacré à cet effet<sup>4</sup>, de nombreux contentieux ont depuis émergé, que cela concerne les communes<sup>5</sup> comme les départements, alors que beaucoup sont pendants devant les juridictions<sup>6</sup> ou se sont terminés par une transaction<sup>7</sup>.

Le jugement rendu par le tribunal de grande instance (TGI) de Nanterre, le 8 février 2013<sup>8</sup>, opposant le département de

<sup>1</sup> C. Demunck, « Argent trop cher », AJCT 2013, p.109

<sup>2</sup> L. Levoyer, « Emprunts locaux », Jcl. Administratif, fasc. 127-50, 11, 2005, points 7 et suivants.

<sup>3</sup> Voir en ce sens la réponse du ministre de l'Économie et des Finances : Rép. min. n° 31816 : JOAN Q, 9 juin 2009, p. 5622.

<sup>4</sup> Cour des comptes, rapport public annuel pour l'année 2009, La Documentation française, 1<sup>re</sup> partie, p. 251 et suivantes.

<sup>5</sup> CA Paris, 4 juillet. 2012, Ville de Saint-Étienne c/ Royal Bank of Scotland, n°11/21801.

<sup>6</sup> J.-B. Auby, « Le financement local dans la difficulté », Droit administratif, 2012, n° 12, repère 11.

<sup>7</sup> J. Martin, « Fin du contentieux entre la ville de Saint-Étienne et la Royal Bank of Scotland et signature d'une transaction entre les parties », Droit bancaire et financier, janvier 2013, n°1, comm.8.

<sup>8</sup> Trois jugements sont rendus le même jour : TGI Nanterre, 8 février 2013 opposant le département de la Seine-Saint-Denis à la société Dexia, n°11/03778, 11/03779, 11/03780.

la Seine-Saint-Denis à la banque Dexia en fournit un exemple topique : le département ayant contracté pas moins de trente-six contrats de ce type entre 1997 et 2007, le président du conseil général de la Seine-Saint-Denis avait, en effet, toujours promu une politique de gestion active de la dette, essayant systématiquement de « gérer les emprunts, afin que ceux-ci soient le plus avantageux pour le département »<sup>9</sup>.

En l'espèce, le département avait contracté auprès de la banque Dexia un prêt en juillet 2007 d'un montant 56 millions € environ et portant sur une durée de remboursement de 24 ans et 6 mois. Contrat de prêt dit « structuré à effet de pente »<sup>10</sup>, le remboursement devait se dérouler en trois phases : une première portant sur une période de deux annuités avec un taux d'intérêt fixe de 1,90 % l'an. Une deuxième, couvrant les années 2009 à 2026, voyait le taux d'intérêt calculé par référence aux variations entre un taux d'intérêt court indexé sur le yen japonais et un taux long indexé sur la livre sterling. Le taux initial était de 3,20 %, auquel il fallait ajouter cinq fois l'écart entre les deux indices lorsque ce dernier dépassait 2,95 %. Enfin, la dernière tranche, couvrant les années 2026 à 2031, était assortie à nouveau par un taux fixe de 3,20 % par an.

Le département, voyant la conjoncture économique se dégrader et le taux d'intérêt augmenter de manière vertigineuse, assigne devant le tribunal de grande instance (TGI) de Nanterre la banque Dexia, pour obtenir la nullité du contrat de prêt et des dommages et intérêts. Effectivement, se fondant sur deux circulaires du ministère de l'Intérieur du 15 septembre 1992<sup>11</sup> et interministérielle du 25 juin 2010<sup>12</sup>, le département soutenait, d'une part, qu'ayant un objet spéculatif, le contrat était illégal et qu'en conséquence, il n'avait pu être signé par une personne compétente, alors que, d'autre part, le consentement du département avait été donné par erreur, ce dernier ayant souscrit un tel engagement sans avoir conscience des risques, en raison de l'inexpérience de l'assemblée délibérante, de son président et du service financier. Toujours selon le département, la banque aurait également manqué à ses obligations d'information, d'alerte et de mise en garde. Enfin, le département demandait à titre infiniment subsidiaire, l'annulation de la clause de stipulation d'intérêts prévue au contrat et la substitution du taux légal au taux conventionnel, le TEG n'étant pas mentionné dans l'ensemble des documents contractuels comme l'imposent les articles L. 313-2 du code de la consommation et L. 313-4 du code monétaire et financier.

Rejetant l'ensemble des autres moyens, le tribunal va toutefois donner gain de cause au département sur ce dernier point,

substituant ainsi le taux légal au taux stipulé pour défaut de mention du TEG dans l'ensemble des documents établissant le contrat de prêt.

Ce jugement particulièrement intéressant apporte des précisions sur la nature juridique de ces contrats de prêts dits « structurés », qui, ne revêtant pas de nature spéculative, peuvent être conclus par une collectivité territoriale (I), alors qu'en outre, ce jugement s'inscrit et illustre parfaitement le phénomène d'ampleur de contestation de ces produits financiers dénoncés très régulièrement par les juridictions financières (II).

## I - Les contrats de prêts structurés peuvent être conclus par une collectivité territoriale

Il convient néanmoins de revenir sur la solution dégagée par le TGI, qui a déjà fait l'objet de nombreux commentaires du point de vue du droit bancaire<sup>23</sup>. Si les contrats de prêt structurés ne poursuivent pas un but spéculatif et peuvent donc valablement être conclus par une collectivité territoriale (A), le département considéré comme emprunteur averti ne saurait invoquer l'erreur dès lors qu'il a agi en pleine connaissance de cause (B).

### A. Les contrats de prêt structurés ne poursuivent pas de but spéculatif

Représentant un montant d'environ 30 milliards €<sup>14</sup> dans la dette des collectivités, les contrats d'emprunts structurés peuvent recevoir alternativement la qualification d'opération de crédit ou d'instrument financier à terme, par application des articles L. 311-1, L. 211-1 et D. 211-1 A du code monétaire et financier. Si la première qualification ne pose pas de problème quant à la compétence du département pour les contracter, la seconde est elle sujette à débat : la circulaire du 15 septembre 1992 – reprise par celle de 2010 – formule une interdiction de principe aux départements sur le fondement de l'article L. 3211-1 du code général des collectivités territoriales (CGCT) de conclure des engagements poursuivant un but spéculatif, aux termes de laquelle : « L'engagement des finances des collectivités locales dans des opérations de nature spéculative ne relève ni des compétences qui leur sont reconnues par la loi ni de l'intérêt général précité. Les actes ayant un tel objet sont déferés par le représentant de l'État au juge administratif sur le fondement notamment de l'incompétence et du détournement du pouvoir. »<sup>15</sup>

<sup>9</sup> Lettre en date du 28 décembre 2010 du président du conseil général de Seine-Saint-Denis en réponse au rapport d'observations définitives de la CRC d'Île-de-France.

<sup>10</sup> Cour des comptes, op. cit., p.256 et suivantes.

<sup>11</sup> Circ. du ministère de l'Intérieur. n° NOR/INT/B/92/00260/C.

<sup>12</sup> Circ. interministérielle. n° NOR/INT/IOCB101505077C.

<sup>13</sup> J. Martin, « Il ne faut pas prendre les collectivités territoriales pour des profanes, et les emprunts structurés pour des produits spéculatifs. » - À propos de TGI Nanterre, 8 février 2013, département de la Seine-Saint-Denis c/ société Dexia Crédit Local (3 esp.), Revue de Droit bancaire et financier, n° 2, mars 2013, étude 5.

<sup>14</sup> M. Collet, G. Eckert, « Chronique de droit public financier », RFDA 2013, p. 1219.

<sup>15</sup> Circ. interministérielle précitée, p. 13.

Pourtant, il convient de nuancer la portée de cette interdiction, qui ne vise pas en elle-même les contrats de prêts structurés, mais les contrats de couverture de risques conclus indépendamment de tout contrat d'emprunt. Il est d'ailleurs intéressant de constater que les circulaires envisagent même précisément le cas du contrat structuré contesté en l'espèce, c'est-à-dire d'un contrat de prêt auquel est adossé un contrat de couverture de risques, pour estimer que ces derniers, en dépit des risques inhérents à leur conclusion, répondaient bien à un intérêt général et pouvaient en conséquence être légalement conclus par le département<sup>16</sup>. Effectivement, c'est en adoptant une analyse globale du contrat, se fondant notamment sur les dispositions des circulaires précitées, sur l'absence de déferrement au tribunal administratif du contrat d'emprunt litigieux par les services préfectoraux, et ses mobiles – notamment le financement de dépenses d'investissements utiles au département –, que les juges vont considérer l'engagement comme répondant à une finalité d'intérêt général, et confirmer la licéité de son objet. Il n'en demeure pas moins qu'il reste légitime de s'interroger sur la légalité d'une telle règle, qui formulée par voie de circulaire<sup>17</sup>, laisse planer des doutes quant à la compétence de son auteur, les ministres ne disposant en principe pas du pouvoir réglementaire<sup>18</sup>.

### B. En l'absence d'asymétrie d'information, la banque n'a pas manqué à son devoir d'information face au département emprunteur averti

La jurisprudence de la Cour de cassation a pu dégager une obligation de mise en garde de l'emprunteur<sup>19</sup>. Cette obligation de mise en garde pèse sur la banque lorsque l'emprunteur est considéré comme non averti (profane) ou si, considéré comme averti, il existe une asymétrie d'information préjudiciable à l'emprunteur<sup>20</sup>. Il convient également de noter que de jurisprudence constante<sup>21</sup>, la simple violation d'une telle obligation par la banque n'entraîne pas la nullité du contrat, mais engage la responsabilité contractuelle de la banque sur le fondement de la perte de chance. Ce sont ces règles jurisprudentielles que les juges du TGI vont appliquer<sup>22</sup>. Les juges vont qualifier le département d'emprunteur averti, cette collectivité département ayant déjà par le passé contracté ce type d'emprunt, qui constitue même 82 % de l'encours de la dette l'année précédant la souscription de l'engagement litigieux. En conséquence,

le président du conseil général n'aurait pu se fonder sur cette obligation d'information qu'en cas d'asymétrie d'information, asymétrie qui n'existait pas en l'espèce, comme le relève le tribunal.

Cependant, si le département soulève avec mauvaise foi l'erreur à l'appui de ses prétentions, il aurait été plus habile d'invoquer le dol. En effet, il est, d'une part, de jurisprudence constante « qu'un simple mensonge, non appuyé d'actes extérieurs peut constituer un dol »<sup>23</sup>, alors que, d'autre part, il aurait été aisé de le démontrer en se fondant notamment sur les travaux de la Cour des comptes<sup>24</sup> et de la commission d'enquête parlementaire<sup>25</sup>. Il en ressort nombre d'opérations dans lesquelles les établissements de crédits ont fourni des informations exagérément optimistes, voire erronées à leurs clients, ce qui aurait pu sinon se démontrer, du moins sérieusement se plaider en l'espèce. Toutefois, le département va obtenir gain de cause sur une question de pure forme, le taux effectif global (TEG) n'étant pas, comme l'imposent les dispositions du code de la consommation mentionné sur tous les documents contractuels.

En définitive, la solution retenue par le tribunal frappe davantage par l'équité qui s'en dégage que par sa rigueur juridique. Se fondant sur un détail de pure forme pour déclarer nulle la clause sur le taux d'intérêt, le jugement permet assurément de sortir de ce contentieux par le haut, rendant une décision équitable pour les diverses parties en présence. Effectivement, le département reste lié à la banque jusqu'à échéance du prêt, alors que le prononcé de la nullité du contrat aurait notamment entraîné une obligation de restitution, ce qui aurait porté une atteinte excessive à l'intérêt général, compte tenu des sommes en jeu et de la complexité du contrat.

En conséquence, en réputant nulle la clause et en y substituant le taux d'intérêt légal, cette solution permet de purger la toxicité de cet emprunt tout en préservant l'exigence de loyauté des relations contractuelles, le département se prévalant uniquement de ses turpitudes à l'appui de ses conclusions.

C'est toutefois dans ses motifs que réside l'intérêt du jugement, puisque le TGI, pour qualifier le département d'emprunteur averti, se fonde notamment sur la fréquence du recours à ce type d'emprunt – fréquence et éléments révélés à l'issue d'un contrôle de gestion par la chambre régionale

<sup>16</sup> Ibidem.

<sup>17</sup> A. Gaudemet, « Compétence pour conclure des opérations financières spéculatives », *Droit bancaire et financier*, n°5 septembre 2012, comm. 166.

<sup>18</sup> Pour l'annulation d'une circulaire en raison de l'incompétence du ministre auteur : CE 7 juillet 2004, EURL Ecosphère, n°262645.

<sup>19</sup> Civ. I, 12 juill. 2005, Jauleski, n°03-10921.

<sup>20</sup> Com., 26 janvier 2010, n°08-18354.

<sup>21</sup> Ibid et Civ. I, 1<sup>er</sup> juillet 2010, n°09-16474.

<sup>22</sup> J. Lasserre-Capdeville, « Crédits consentis aux collectivités locales : quelle action contre les banques ? », *AJCT*, 2012, p. 73.

<sup>23</sup> Civ. III, 6 novembre 1970, n°69-11665.

<sup>24</sup> Cour des comptes, rapport public annuel pour l'année 2009, p. 259.

<sup>25</sup> Rapport fait au nom de la commission d'enquête « Les produits financiers à risque souscrits par les acteurs publics locaux », n°4030, accessible depuis le site : [www.assemblee-nationale.fr/13/pdf/rap-enq/r4030.pdf](http://www.assemblee-nationale.fr/13/pdf/rap-enq/r4030.pdf), p. 62 et suivantes.

des comptes d'Île-de-France en 2010 –, mais surtout sur une lettre adressée par le président du conseil général à la chambre régionale des comptes (CRC) en réponse à ce contrôle de gestion, la CRC ayant attiré son attention sur les risques pris par la collectivité en la matière. Dans cette lettre, le président affirme maîtriser les risques pris par le département, s'appuyant sur un service financier très au fait de ces pratiques. Ces éléments et déclarations ne pouvaient donc permettre de considérer comme sérieux les arguments du président pour justifier de son inexpérience.

Bien qu'empreint d'une relative mauvaise foi, le département souhaitait se défaire de cet engagement toxique. Le jugement rendu apparaît, en définitive, comme la manifestation juridictionnelle d'un phénomène de plus grande ampleur dénoncé par les juridictions financières.

## II - Un vaste phénomène dénoncé par les juridictions financières

Ces contrats faisaient les affaires de certaines banques – leur offrant de juteux bénéfices grâce à une augmentation des marges compensant une baisse de volume<sup>26</sup> –, comme d'ailleurs celles des collectivités emprunteuses, dont la charge financière se trouvait provisoirement allégée, mais qui s'affranchissaient des règles les plus fondamentales de comptabilité publique, à l'image du principe de rattachement des charges à l'exercice<sup>27</sup>. Néanmoins, l'émergence de ce contentieux n'est que la conséquence d'une prise en compte tardive par les pouvoirs publics de telles dérives. Le jugement commenté s'inscrit donc dans ce vaste phénomène dénoncé par les juridictions financières, dont les observations sont reprises au soutien des motifs (A), alors que les rapports et l'émergence des contentieux vont entraîner une réaction du législateur (B).

### A. Les observations des juridictions financières au soutien des motifs du jugement

Les motifs du jugement font apparaître l'importance des observations et préconisations des juridictions financières se fondant sur la lettre adressée par le président du conseil général alors en exercice en réponse au rapport de gestion de la chambre régionale des comptes d'Île-de-France.

Plus qu'une véritable innovation, il s'agit davantage d'une confirmation du fait que la jurisprudence, tant adminis-

trative<sup>28</sup> que judiciaire<sup>29</sup>, utilise ces rapports et lettres d'observation pour apprécier la matérialité des faits<sup>30</sup>, ouvrir une information judiciaire<sup>31</sup> ou, plus généralement, fonder la décision, comme c'est le cas en l'espèce.

Ce phénomène s'inscrit pleinement dans la réforme des procédures d'adoption de leurs rapports par les CRC, faisant désormais – à l'instar du versant contentieux – large place au contradictoire<sup>32</sup> et au respect des droits de la défense<sup>33</sup>, et permettant ainsi d'alerter sur les risques encourus du fait d'une mauvaise gestion publique, comme c'est du reste le cas en l'espèce.

Les dénonciations effectuées par les juridictions financières ne sont d'ailleurs pas restées vaines, tant elles ont provoqué la réaction des pouvoirs publics.

### B. La reprise par le législateur des observations des juridictions financières

La commission d'enquête parlementaire, qui relevait avec raison le caractère volatil et décorrélé des indices avec les préoccupations locales, mais surtout « la politique commerciale agressive des banques »<sup>34</sup>, ainsi que, dans certains cas, la fourniture d'informations exagérément optimistes aux collectivités insuffisamment éclairées, va confirmer les dires de la Cour des comptes et des chambres régionales.

Signe de l'influence des juridictions financières dans la modernisation de la gestion publique et de la place de leurs travaux<sup>35</sup>, un projet de loi a été déposé à la présidence de l'Assemblée nationale en mars 2012<sup>36</sup>, qui reprend les mesures proposées par la Cour issues des travaux précités. Ainsi, sera précisé le rôle des assemblées délibérantes, l'information comptable sera améliorée, alors que les procédures de comparaison des offres seront formalisées<sup>37</sup>. Enfin, pour éviter les dérives constatées, le projet de loi propose la création d'une agence de financement des collectivités territoriales censée mutualiser les risques entre collectivités, qui devrait être codifiée dans un nouvel article L. 1311-3-2 du CGCT.

Pour conclure, le jugement rendu le 8 février 2013 s'insère donc parfaitement dans cette dynamique initiée par les juridictions financières, dont les propositions reprises par le législateur deviennent une réalité juridique. ■

<sup>26</sup> Cour des comptes, La gestion de la dette publique locale, La Documentation française, 2011, p. 137.

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> CAA Lyon, 24 avril 2012, société des eaux de Grenoble, n°11LY00553.

<sup>29</sup> CA Nancy, 10 février 2010, n°09/00682.

<sup>30</sup> V. CE, 4 mai 2011, société SEM Queyras, n°340089.

<sup>31</sup> V. Crim., 19 décembre 2012, n°12-81043.

<sup>32</sup> CE Avis, Sect., 15 juillet 2004, Chabert, n°267415.

<sup>33</sup> Articles L. 243-1 à L. 243-6 du code des juridictions financières.

<sup>34</sup> Rapport fait au nom de la commission d'enquête précité, p. 63.

<sup>35</sup> Ph. Séguin, « Les juridictions financières dans la modernisation de la gestion publique », RFDA 2007, p. 437.

<sup>36</sup> Projet de loi n°EFIX1239994L, adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 19 février 2013, modifié par le Sénat le 23 mars 2013. V. J. Moiroux, « Amendements curatifs pour emprunts toxiques », JCP A., avril 2013, n°14, act.271.

<sup>37</sup> La Cour reprend, ici, les préconisations du Pr. Eckert, « Emprunts toxiques des collectivités territoriales, quelles conséquences en tirer ? », AJDA 2011, p. 1712.

Tous les spécialistes sont informés des grandes modifications et améliorations qui ont été récemment apportées à la politique immobilière de l'État. Néanmoins, une vision extérieure à l'Administration, fondée sur le dernier Rapport du Conseil de l'immobilier de l'État, a semblé présenter à la rédaction un intérêt certain susceptible d'aider à la poursuite de ces progrès accomplis.



Arnaud SÉE

*Maître de conférences, université Paris Ouest Nanterre La Défense*

## La modernisation de la politique immobilière de l'État

### Rapport du Conseil de l'immobilier de l'État du 30 janvier 2013, « Moderniser la politique immobilière de l'État »

**L**e rapport annuel du Conseil de l'immobilier de l'État du 30 janvier 2013 propose de « Moderniser la politique immobilière de l'État » et formule cinquante propositions à cette fin. Préconisant la modernisation, mais aussi la professionnalisation de la fonction immobilière de l'État, le Conseil identifie les insuffisances de la puissance publique dans ce domaine.

Le Conseil immobilier de l'État (CIE) est un organisme consultatif créé par le décret n° 2006-1267 du 16 octobre 2006 et composé de parlementaires et de personnalités qualifiées du secteur de l'immobilier. Institué à l'origine pour une durée de cinq ans, il a été reconduit pour cinq années supplémentaires par le décret n° 2011-1388 du 28 octobre 2011. Le Conseil est chargé de « suivre et évaluer pour le compte du ministre chargé du domaine l'avancement de la démarche de modernisation et l'évolution du parc immobilier de l'État ». À ce titre, il « formule au ministre chargé du domaine des recommandations stratégiques et des avis pour améliorer la politique immobilière de l'État et de ses opérateurs ». Dans cette perspective, le Conseil a remis, le

30 janvier 2013, son rapport annuel intitulé « Moderniser la politique immobilière de l'État » dans lequel il formule cinquante propositions pour « améliorer l'efficacité de l'action publique en matière de politique immobilière ».

Ce rapport part du constat de l'insuffisance des réformes conduites depuis une dizaine d'années dans le domaine de la politique immobilière de l'État. Cette dernière a pourtant profondément évolué quant à ses objectifs, définis par le ministre du Budget en 2006. En premier lieu, la politique immobilière vise à confier aux administrations un parc immobilier « mieux adapté » à leurs missions et aux besoins du service public. L'« adaptation » du parc immobilier implique en deuxième lieu que ce dernier soit moins

coûteux, en allouant aux administrations « des surfaces rationalisées et des prestations mutualisées ». En troisième lieu, la politique immobilière tend à « valoriser le patrimoine immobilier », en cédant les immeubles inadaptés ou inutiles, tout en favorisant l'offre de logements par la réallocation des immeubles cédés. Enfin, en quatrième lieu, cette politique immobilière doit permettre de disposer « d'un parc immobilier en bon état » et « exemplaire » en matière d'accessibilité, de performance énergétique et environnementale.

Ces objectifs ne sont pas totalement atteints aujourd'hui, et ce en raison de difficultés persistantes qui n'ont toujours pas été résolues. D'abord, l'adaptation du parc immobilier est loin d'être réalisée. Prenant pour base les économies réalisées par le secteur privé dans ce domaine – qui peuvent atteindre une minoration de 15 % des dépenses –, le Conseil relève que les économies susceptibles d'être effectuées par l'État se chiffrent à hauteur d'un milliard d'euros. Ensuite, la valorisation du parc immobilier est insuffisante, et la superficie du parc occupé par l'État n'a que très peu diminué depuis cinq ans. Enfin, l'entretien de ce parc est relevé comme lacunaire, ce qui ne manque pas d'inquiéter : non seulement les normes environnementales ne sont pas systématiquement respectées, mais, plus encore, le Conseil relève que « les responsables de la politique immobilière pourraient se trouver en situation de risque du fait de la non réalisation des travaux de sécurité ». L'État est aujourd'hui confronté à un important programme d'entretien et de rénovation de ses bâtiments, qui risque de ne pas aboutir à moyens constants.

Les difficultés relevées sont d'autant plus préoccupantes que l'immobilier sert souvent de support à d'autres politiques publiques, comme celle du logement. Soulignant l'« urgence » de la réforme, le CIE se propose d'« améliorer l'efficacité de l'action publique » dans le domaine de la gestion de son parc immobilier. Pour ce faire, le Conseil a formulé cinquante propositions, dont on peut regrouper les principales autour de deux thèmes majeurs : la réorganisation de la fonction immobilière de l'État (I), ainsi que sa professionnalisation (II). Le ministre délégué en charge du Budget, Bernard Cazeneuve, en a pris acte et a approuvé la majorité des propositions comme en témoigne son discours prononcé le 15 mai 2013 ([www.economie.gouv.fr](http://www.economie.gouv.fr)). C'est à l'aune de ce discours qu'il convient d'apprécier les propositions du CIE.

## I – La réorganisation de la fonction immobilière de l'État

La réorganisation de la fonction immobilière de l'État est au cœur du rapport du CIE. Le Conseil recommande tout à la fois de restructurer les autorités en charge de la fonction immobilière de l'État (A), et de moderniser ses instruments de pilotage et d'évaluation (B).

### A – La restructuration des organes de la fonction immobilière de l'État

**La direction immobilière de l'État : la séparation du propriétaire et de l'utilisateur.** La réorganisation de la fonction immobilière de l'État implique d'abord que « l'État se dote d'une vraie direction immobilière ». Le Conseil insiste sur la

nécessité de séparer clairement l'État propriétaire de l'État occupant. Au plan national, cette distinction est globalement claire, puisque France Domaine, service de l'État, assume les fonctions de l'État propriétaire, alors que les différents ministères sont les utilisateurs. Mais le Conseil relève que cette distinction n'est pas aussi évidente au plan local, où France Domaine et le préfet sont conjointement les représentants de la fonction propriétaire, le préfet assumant en outre la représentation des utilisateurs. Plus encore, les services utilisateurs disposent encore d'une grande partie des prérogatives de l'État propriétaire ; notamment, les crédits d'investissement demeurent gérés par les administrations utilisatrices.

Le Conseil conseille d'« opérer un choix de gouvernance » (proposition n° 4) et propose à ce titre deux options pour séparer clairement les fonctions de propriétaire et d'utilisateur. Il serait possible d'ériger France Domaine en service à compétence nationale, avec des missions recentrées sur la seule gestion d'actifs et d'administration des biens. Mais une seconde formule est préconisée par le CIE. Elle consisterait à transformer France Domaine en établissement public sous la tutelle du ministre en charge du domaine, dont les fonctions seraient recentrées sur les missions de l'État propriétaire (proposition n° 5 et 7). Cette seconde option a la faveur du Conseil. Elle permettrait en effet de distinguer désormais clairement les fonctions de l'État propriétaire et celles de l'État occupant, qui est, selon le Conseil, « centrale pour toute amélioration de la gestion immobilière ». Ainsi, au niveau local France Domaine et ses structures territoriales représenteraient désormais seuls l'État propriétaire, alors que, l'État occupant serait représenté par les préfets.

En outre, l'organisation territoriale actuelle, calquée sur les structures territoriales, n'est pas satisfaisante dès lors qu'elle ne permet pas de prendre en compte les territoires pertinents. Le Conseil préconise à ce titre une organisation inter régionale (proposition n° 5). Le ministre, pour sa part, se propose de retenir l'échelon régional (discours préc., p. 3), en renforçant de ce fait le rôle des préfets de région, mais aussi en faisant évoluer l'organisation territoriale de France Domaine en la faisant passer de l'échelon départemental à l'échelon régional.

**La fonction d'évaluation.** Plus encore, c'est la fonction d'évaluation du parc immobilier, assumée par France Domaine, qui se doit d'évoluer. Le Conseil préconise à ce titre une séparation claire des activités (proposition n° 6). France Domaine se trouve aujourd'hui en situation de conflit d'intérêts, puisqu'il est à la fois évaluateur de biens et responsable de la politique de cession. Ainsi, le même service estime le prix du bien pour la collectivité concernée, et représente les intérêts de l'État dans le cadre de la négociation ! Il conviendrait d'isoler plus strictement ces deux missions. Le ministre a retenu cette option et a admis la nécessité d'une évaluation « indépendante » (discours préc.). Suivant cette idée, le Conseil préconise aussi une double évaluation des biens de l'État quand la valeur de ces derniers dépasse un certain seuil.

Parallèlement, le Conseil propose de restreindre les personnes pouvant demander une évaluation à France Domaine. Seul l'État pourrait le faire, et non plus les collectivités territoriales, qui sont aujourd'hui tenues de faire évaluer leurs biens par France Domaine. Actuellement, France Domaine réalise 85% de ses évaluations pour des personnes publiques autres que l'État, ce qui constitue une charge de travail lourde. Les collectivités pourraient alors se tourner vers d'autres évaluateurs indépendants. Mais le ministre a rejeté cette proposition (discours préc., p. 6), cette évaluation permettant à l'État de disposer d'une expertise nécessaire. Au demeurant, le ministre ne souhaite pas externaliser une fonction en lien avec le domaine, qui pourrait conduire les plus petites collectivités à ne pas disposer des moyens nécessaires pour recourir à des experts privés.

### **B - La modernisation des instruments de pilotage et d'évaluation de la fonction immobilière de l'État**

Le CIE a ensuite axé ses préconisations sur la nécessaire modernisation des instruments de pilotage et d'évaluation de la politique immobilière de l'État.

Le premier, qui est le plus essentiel, tient à la connaissance précise du patrimoine immobilier de l'État. Si des progrès ont été accomplis dans ce sens depuis dix ans (l'État ne sachant pas alors ce qu'il possédait), le Conseil relève, comme la Cour des comptes, les fortes incertitudes qui pèsent toujours sur le recensement du patrimoine. Le Conseil propose donc de « conclure dans les plus brefs délais les principaux travaux d'amélioration de la connaissance du parc immobilier de l'État » (proposition n° 11).

Ensuite, et alors que le Conseil l'avait recommandé constamment depuis 2006, « l'État ne dispose d'aucun tableau de bord digne de ce nom pour le pilotage de la fonction immobilière ». Ces « tableaux de bord » sont pourtant indispensables, en permettant de vérifier le niveau de réalisation des objectifs poursuivis. Le Conseil préconise à ce titre que soit adopté rapidement un calendrier pour le déploiement d'un système d'information opérationnel et l'amélioration du tableau de bord (proposition n° 15).

Le Conseil préconise dans le même sens de faire des Schémas Pluriannuels de Stratégie immobilière (SPSI) les réels supports de la stratégie de l'État dans le domaine immobilier. Ces schémas ont été élaborés pour les administrations centrales, par ministère, et déconcentrées, par région et département. Or, l'expérience montre que ces documents ne remplissent qu'imparfaitement leur fonction. Le rapport propose de « faire des SPSI de véritables outils de programmation conciliant les intérêts de l'État propriétaire et les attentes des utilisateurs » (propositions n° 13 et 14). Les SPSI devraient pouvoir donner une vision claire du parc occupé dans son ensemble, et leurs orientations devraient être adoptées au niveau régional. Les SPSI devraient en outre prendre en compte le respect des normes d'occupation en vigueur, « qui ne sont pas suffisamment considérées comme contraignantes par les administrations centrales ». Le ministre a proposé de réformer les schémas

pluriannuels afin de tenir compte de la régionalisation de la politique immobilière de l'État (discours préc.).

Le Conseil propose enfin de « clarifier l'architecture des instances de pilotage et de contrôle » (proposition n° 19). Aujourd'hui, la stratégie immobilière de l'État est définie par le ministre en charge du domaine et est conduite par le service France Domaine. Mais plusieurs organismes participent au suivi et à l'évaluation de la politique immobilière : les commissions des finances des Assemblées, la Cour des comptes, la commission pour la transparence et la qualité des cessions, le Conseil de l'immobilier de l'État ainsi que des commissions spécialisées, comme la commission ministérielle des projets immobiliers du ministère de la culture. Le Conseil recommande d'« ordonner » les missions et travaux de ces différentes instances, afin d'améliorer leur « efficacité » (rapport p. 38), sans vraiment préciser quel ordonnancement il convient d'effectuer.

## **II – La professionnalisation de la fonction immobilière de l'État**

La professionnalisation de la fonction immobilière de l'État tient en deux séries de propositions : renforcer les missions de l'État en matière immobilière (A), et mieux prendre en compte le fait que l'immobilier est un vecteur de politiques publiques (B).

### **A - Les missions de l'État en matière immobilière**

**La professionnalisation de la gestion immobilière par métiers.** Le rapport recommande d'intensifier la professionnalisation des équipes de France Domaine (rapport, pp. 39 et s.). À ce titre, afin de développer la politique d'« optimisation des actifs » (proposition n° 20), le Conseil entend professionnaliser les fonctions de l'État propriétaire. Certes, ce dernier ne saurait avoir le rôle d'un gestionnaire de patrimoine classique, qui gère un patrimoine immobilier en fonction de considérations exclusivement financières. Mais il est possible de fixer au gestionnaire d'actifs de l'État une mission assortie d'objectifs de performance adaptés aux particularités du contexte public de sa mission.

La mission d'administration de bien doit alors être repensée. L'administration du parc domanial doit s'apparenter « le plus précisément possible » à l'administration de biens classique, en « normalisant la relation propriétaire – occupant » (proposition n° 27). Le Conseil recommande de professionnaliser la gestion locative du parc (proposition n° 30) et de maîtriser les coûts d'occupation (proposition n° 28). Dans le même sens, le Conseil insiste sur la nécessaire professionnalisation des achats immobiliers publics (proposition n° 35), qui doit être poursuivie en lien avec le service des achats de l'État afin de réduire les dépenses.

La politique d'entretien et de gestion des immeubles doit elle aussi évoluer. Le Conseil a lourdement insisté sur la faiblesse des moyens au regard des besoins en entretien. Plus encore, France Domaine, qui est chargée de programmer les opérations d'entretien, ne semble pas avoir défini de stratégie globale. Le CIE préconise alors d'« adapter la

gouvernance » en matière d'entretien, en déployant cette fonction à des échelons géographiques plus réduits, tout en renforçant les moyens financiers de la politique d'entretien. Comme le relève le Conseil, « l'amélioration de la gestion va de pair avec l'amélioration de l'entretien des immeubles ». L'entretien est d'autant plus nécessaire qu'il permet le respect certain des normes de sécurité, d'accessibilité et des normes environnementales.

**La politique « prioritaire » de maîtrise d'ouvrage publique.** Le rapport insiste lourdement sur la nécessité de faire de la maîtrise d'ouvrage une mission « prioritaire » de l'État propriétaire (proposition n° 37). Aujourd'hui, la définition des programmes de travaux est déléguée à l'occupant, alors que le rôle de France Domaine se limite aux aspects budgétaires. Le CIE considère que « pour remplir pleinement sa fonction le représentant de l'État propriétaire doit assumer le rôle de maître d'ouvrage des opérations, soit directement, soit par le biais d'une délégation maîtrisée ». France Domaine n'ayant pas ces compétences techniques il conviendrait de lui rattacher les moyens humains maîtrisant les aspects techniques de la maîtrise d'ouvrage publique (proposition n° 38) et de lui permettre de s'appuyer sur la compétence technique du ministère en charge de l'environnement et du développement durable (proposition n° 39).

De façon remarquable, le Conseil recommande fortement d'« avoir une approche circonstanciée de l'utilisation des contrats de partenariats publics privés » (proposition n° 43). Le Conseil relève que « trop souvent, on a eu recours au choix de procédures innovantes telles que les partenariats public-privé, de fait pour des raisons négatives », à savoir le doute sur la capacité du maître d'ouvrage public à respecter les délais et le budget ». Le Conseil considère dans ces conditions qu'« une analyse financière pertinente de ces contrats ne peut être conduite tant que l'État ne s'est pas défini de critères de rentabilité des investissements immobiliers ». Ces propos font largement écho aux nombreuses analyses récentes stigmatisant le coût exorbitant des contrats de partenariat. On se souvient que, fin 2012, un décret a imposé aux pouvoirs adjudicateurs d'évaluer la soutenabilité budgétaire de ces contrats (décret n° 2012-1093 du 27 septembre 2012).

## B – L'immobilier comme vecteur de politiques publiques

L'immobilier public a évidemment une fonction « support », en permettant l'exercice des missions de service public dans les meilleures conditions. Mais il est aussi un vecteur de politiques publiques. La politique immobilière concourt ainsi à trois politiques fondamentales : l'aménagement du territoire, la création de logements et le développement durable. Or, aujourd'hui, l'articulation entre les objectifs des politiques publiques est « contingente » (rapport p. 4). L'impact de ces politiques publiques sur d'autres objectifs de la politique immobilière, comme la valorisation, n'est pas toujours identifié.

**La prise en compte de l'impact des politiques publiques.** Le rapport propose alors de mieux définir « l'équilibre entre

objectifs concurrents », qui est nécessairement évolutif. Trois propositions vont dans cette direction.

Le rapport propose en premier lieu de « faire de l'immobilier un élément structurant des différentes politiques publiques », en définissant « le meilleur équilibre économique entre effort pour le logement et valorisation du foncier public » (proposition n° 1). Il conviendrait ainsi d'effectuer une analyse économique, et donc un bilan, entre l'usage des propriétés publiques pour les politiques publiques ou leur éventuelle valorisation. Le rapport préconise à ce titre la conclusion de baux emphytéotiques, plutôt que la cession à titre gratuit de terrains dans le cadre des politiques en faveur du logement social.

Le rapport propose en deuxième lieu d'« étendre le champ d'application de la politique immobilière de l'État à l'ensemble des structures et à leur patrimoine » (proposition n° 2). La politique immobilière de l'État ne vise que la personne morale État, à l'exclusion des biens des collectivités locales, des hôpitaux publics ou des autorités indépendantes. Or les politiques publiques sont souvent menées par l'ensemble des catégories des personnes publiques. Il conviendrait ainsi d'étendre la politique immobilière de l'État à ces autres personnes morales de droit public, et notamment les universités et organismes de sécurité sociale.

Le rapport propose en troisième lieu de « tenir compte des particularismes sans affaiblir les normes générales », c'est-à-dire, plus simplement, de « définir des règles de gestion et des critères de performance adaptés à chaque type de bien et les réévaluer régulièrement » (proposition n° 3).

**La mise en œuvre d'une « politique environnementale ambitieuse ».** Parmi les politiques publiques impactées par la politique immobilière, la politique environnementale occupe une place de choix dans le rapport du CIE (rapport, pp. 74-87). La mise en œuvre du Grenelle de l'environnement n'y est pas étrangère. Le CIE préconise « une programmation ambitieuse tant des économies que des dépenses immobilières afin de mettre à niveau le patrimoine et d'atteindre les objectifs du Grenelle de l'environnement » (axe 3 des conclusions). Le rapport propose, comme la loi l'exige, d'associer une annexe environnementale aux conventions d'occupation (proposition n° 47 ; article L. 125-9 du code de l'environnement) afin d'informer le bailleur sur les consommations énergétiques des locaux et d'inciter à la réduction de ces consommations. Cette démarche de sensibilisation pourrait s'accompagner d'une responsabilisation des services utilisateurs par la mise en place d'un dispositif de formation et de contrôle des résultats (proposition n° 48). Surtout, l'État se doit selon le Conseil, de définir un plan d'actions précis de mise en œuvre du Grenelle de l'environnement (proposition n° 50), ce qui n'a manifestement pas encore été fait.

On comprend, dans ces conditions, que « les chantiers sont nombreux et denses » (B. Cazeneuve, discours préc.) pour aboutir à la modernisation de la politique immobilière de l'État préconisée par le CIE. ■



**Muriel BONNET**  
Secrétaire générale adjointe,  
Rectorat de Paris



**Alain CAUMEIL**  
Administrateur des finances publiques, DRFiP  
d'Île-de-France et du département de Paris

## La dépense en mode facturier au Rectorat de Paris

L'un des objectifs stratégiques de la Direction générale des finances publiques est de développer la mise en œuvre de services facturiers. En janvier 2013, le Rectorat de Paris a confié la gestion de ses factures à la DRFiP du département de Paris et de la région Île-de-France. Les partenaires retracent cette expérience.

Le déploiement des services facturiers constitue un objectif stratégique pour la Direction Générale des Finances publiques.

C'est dans ce cadre que depuis janvier 2013, le rectorat de Paris a rejoint les pionniers du service facturier en confiant la gestion de ses factures à la DRFiP du département de Paris et de la région Ile de France.

Cette adhésion au mode facturier revêt une symbolique très forte. Non pas que le service facturier (SFACT) soit nouveau en services déconcentrés : en effet, depuis 2011 toutes les administrations du « bloc 3 » (finances, culture, ministères sociaux), sont gérées ainsi. Ce n'est pas non plus, une nouveauté pour le ministère de l'éducation : depuis 2012, les rectorats de Bordeaux et de Besançon expérimentent le mode facturier. L'originalité de ce SFACT tient avant tout aux modalités d'adhésion, puisque la décision de passer à cette nouvelle forme d'organisation de la dépense a d'abord été souhaitée au niveau local et, dans un second temps, validée par les administrations centrales.

Alors que la perspective de passer en SFACT suscite parfois des interrogations, il a semblé utile de revenir sur les conditions qui ont favorisé la décision de passer en mode facturier, que ce soit le contexte de départ ou bien les modalités retenues au niveau local, avant de dresser un bilan des premiers enseignements après quelques mois de fonctionnement.

### 1. Une volonté partagée de renforcer le partenariat entre les services de l'ordonnateur et du comptable

Sans être une condition sine qua non pour passer en mode facturier, la qualité des relations entre un ordonnateur et un comptable est indubitablement un élément facilitateur sur le plan technique. Dans le cas d'espèce, le passage en mode facturier reposait non seulement sur une qualité de la gestion mais, aussi, sur des relations de confiance et une volonté partagée de renforcer le partenariat entre les services.

Les services se connaissaient parfaitement et les rencontres périodiques pour faire le point sur la qualité de la gestion témoignaient, année après année, d'une amélioration continue et d'une compréhension réciproque des contraintes de gestion de chacun.

Le passage à Chorus du rectorat en 2009<sup>1</sup> s'est réalisé sans difficulté majeure. Les services du rectorat se sont très vite adaptés au nouvel environnement et la plateforme Chorus est devenue très vite opérationnelle.

Les services ont travaillé de concert pour stabiliser les modes opératoires et trouver des solutions pour répondre aux difficultés pendantes.

<sup>1</sup> Bascule de premiers programmes dans le cadre de la V 3 en juillet 2009

Les restitutions des résultats des contrôles du comptable, dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense, faisaient ressortir des taux d'erreurs très faibles. Pour les quelques problèmes résiduels, la DRFiP savait pouvoir compter sur une réactivité immédiate du rectorat pour adopter les mesures appropriées.

Dans ce contexte, les efforts conjugués du rectorat et de la DRFiP pour renforcer le partenariat pouvaient ainsi se porter sur la modernisation de la gestion.

C'est pourquoi le Rectorat de Paris a été candidat pour expérimenter le visa préalable des marchés qui permet de sécuriser la traduction dans Chorus des engagements et, ainsi, d'accélérer le visa au stade de la demande de paiement. De même, en matière de pièces justificatives, le rectorat et la DRFiP ont souhaité expérimenter la dématérialisation dans Chorus.

Dans ce cadre, le service facturier est apparu comme un prolongement naturel du partenariat entre les services pour moderniser et améliorer la gestion. Le rectorat de Paris a été très vite convaincu par les apports d'un service facturier, en particulier dans la perspective du renforcement des sanctions financières en cas de retard de paiement<sup>2</sup> et de la réduction envisagée des délais de paiement.

À l'été 2012, le rectorat et la DRFiP ont saisi parallèlement leurs administrations centrales respectives pour faire part de leur volonté de passer en mode facturier en 2013. Très rapidement, un accord de principe était donné au projet qui permettait d'engager les travaux préparatoires à la bascule en mode facturier.

## 2. Un service facturier « sur mesure » dans le cadre d'une démarche personnalisée et pragmatique, pour s'adapter aux spécificités du contexte local

Tout en respectant les prescriptions des administrations centrales, le SFACT a été personnalisé pour répondre aux attentes exprimées par le rectorat de Paris.

Ce besoin de personnalisation s'est reflété dans l'organisation retenue. La confiance entre les agents est apparue comme un élément essentiel à sauvegarder dans la nouvelle organisation. C'est ainsi, qu'il a été décidé que le SFACT du rectorat ne rejoindrait pas le SFACT du « bloc 3 ». C'est en effet, au sein du service d'origine, dont seul le nom a changé pour l'occasion<sup>3</sup>, qu'est intégrée l'activité en mode facturier du rectorat. La préservation des relations des agents de la plateforme du rectorat et des agents des services du comptable

est apparue comme un atout pour réussir le passage en mode facturier. D'autres arguments confortaient ce choix : l'organisation spécifique du « bloc 3 » (centre de service partagé (CSP) relevant de la DGFiP), ses règles de gestion différentes, son nombre important de services prescripteurs et sa taille ont été également des raisons qui ont conduit à écarter l'intégration du rectorat dans le SFACT existant.

Les administrations centrales ont parfaitement accompagné la démarche en l'encadrant et en prodiguant les conseils nécessaires, tout en laissant la marge de manœuvre utile

pour concevoir un dispositif totalement adapté aux spécificités mais également aux souhaits du niveau local.

En termes de personnalisation du fonctionnement, le maître mot retenu dans la démarche a été le pragmatisme, en privilégiant les solutions consensuelles.

C'est en particulier dans la définition du périmètre couvert par le mode facturier que cette préoccupation a été prise en compte. L'expérience acquise au titre du « bloc 3 », comme les premiers retours des expérimentations dans les autres rectorats, ont été précieux en la matière, pour définir les dépenses qui allaient entrer dans l'expérimentation et celles qui étaient écartées.

Parmi les dépenses qui n'entrent pas dans le périmètre du SFACT, ont été identifiées des exclusions définitives et temporaires.

Les exclusions définitives concernent des dépenses pour lesquelles le mode facturier n'apparaît pas adapté : c'est le cas, par exemple, des bourses, pour lesquelles la gestion en mode facturier n'apporte aucune plus-value. Les exclusions, dites temporaires, se rapportent à des factures que le rectorat a souhaité maintenir dans le circuit classique en considérant que la facture est aujourd'hui indispensable au service prescripteur pour réaliser un service fait (par exemple les baux).

Pour cette catégorie de dérogations temporaires il est acté qu'une revue sera régulièrement réalisée pour réinsérer, si possible, ces dépenses dans le mode facturier. Il a été décidé, pour ne pas allonger inutilement le circuit, que ces factures ne transiteraient pas par le SFACT et continueraient à être adressées directement par les fournisseurs au rectorat.

Toutes ces spécificités ont été prises en compte dans le contrat de service passé entre la DRFiP et le rectorat de Paris. Ce cadre conventionnel, qui accompagne toutes les mises en place de SFACT, a été appréhendé non seulement pour formaliser un cadre de gestion mais surtout pour personnaliser les relations dans le respect des prescriptions nationales.

C'est à la fois utile et rassurant pour toutes les parties qui n'ont pas l'impression de s'engager dans l'inconnu mais au contraire dans un environnement maîtrisé et, en tout état de cause, dans un dispositif expérimental, par nature adaptable et également réversible en cas d'échec.

“ Sans être une condition *sine qua non* pour passer en mode facturier, la qualité des relations entre un ordonnateur et un comptable est indubitablement un élément facilitateur sur le plan technique. ”

<sup>2</sup> Pénalités de retard mises en œuvre par le Décret n° 2013-269 du 29 mars 2013 relatif à la lutte contre les retards de paiement dans les contrats de la commande publique

<sup>3</sup> Le service DV2 a été dénommé SF2D (service facturier 2 dépense)

### 3. Les premiers enseignements après quelques mois

Il est certainement trop tôt pour tirer des conclusions définitives sur le fonctionnement en mode facturier pour le rectorat de Paris. Néanmoins, d'ores et déjà, certains enseignements se dégagent de l'expérimentation.

#### 3.1. Une organisation des tâches plus efficiente dans le respect des responsabilités de chacun

D'un point de vue relationnel, tout d'abord, le passage en service facturier a rapproché encore davantage les deux structures. L'arrivée à la DRFiP d'un agent en provenance du rectorat au titre du partage des gains de productivité dus au service facturier y est évidemment pour beaucoup. L'agent en question apporte au service du comptable une culture de l'ordonnateur qui est précieuse.

Par ailleurs, le passage en mode facturier contribue à faire évoluer la culture partenariale entre les deux entités, en améliorant la cohérence du métier de chaque acteur du processus de la dépense.

Du côté de l'ordonnateur, la transmission directe de la facture par les fournisseurs à la DRFiP permet de dispenser les services du rectorat de la gestion des factures. Les tâches et les contrôles redondants entre les services prescripteurs et le CSP du rectorat, dus au maniement de la facture, sont supprimés. En outre, le SFACT prend en charge la création de la demande de paiement, ce qui allège également la charge de travail du CSP du rectorat. Le comptable est ainsi davantage perçu comme un prestataire de service, qui prend en charge des tâches antérieurement assurées par l'ordonnateur. Pour autant, le rectorat ne se sent aucunement remis en cause dans ses responsabilités d'ordonnateur, dès lors qu'il lui appartient toujours d'engager la dépense et de donner l'ordre de payer, au travers de la certification du service fait. La disparition de la facture permet également au rectorat de travailler dans Chorus de manière totalement dématérialisée, l'engagement juridique comme le service fait étant des transactions totalement automatisées, qui ne nécessitent aucun support matérialisé.

Du côté de la DRFiP, le passage en SFACT renforce la cohérence du métier. Ce dernier devient plus riche et plus concret ce qui contribue à renforcer le sentiment d'une plus grande valeur ajoutée du rôle du comptable. Il ne s'agit plus uniquement de contrôler un acte de dépense mais de se substituer au rectorat dans la réalisation de certaines tâches. Le SFACT n'en demeure pas moins un service comptable qui continue en tant que tel à réaliser le contrôle de la régularité de la dépense, mais les contrôles sont totalement intégrés aux tâches de gestion liées au traitement de la facture et à la création de la demande de paiement.

Pour certains agents, le mode facturier apparaît également plus sécurisant : toutes les dépenses adossées à des factures sont en effet nécessairement traitées de manière exhaustive, sans possibilité de sélectivité des contrôles.

Le travail apparaît, enfin, plus cohérent et plus fluide pour les services du comptable qui ne sont plus confrontés à la difficulté traditionnelle liée à la déconnexion entre la visualisation d'une demande de paiement à l'écran et la disponibilité effective des pièces justificatives. Par construction, le mode facturier fait disparaître ce déphasage et supprime tous les travaux liés à la recherche et au rapprochement des pièces.

C'est cette logique gagnant/gagnant, ressentie tant par les services de l'ordonnateur que ceux du comptable, qui contribue à renforcer le sentiment de partenariat entre les services. Un point essentiel, car souvent mal compris, est que cette redistribution des compétences techniques entre les acteurs de la dépense ne remet nullement en cause les responsabilités de chacun et contribue même au renforcement de la séparation entre les ordonnateurs et les comptables.

#### 3.2. Des procédures plus efficaces

L'une des motivations premières dans la mise en place d'un service facturier est l'amélioration des délais de paiement. Cette volonté de désintéresser le plus rapidement possible les créanciers de l'État est d'autant plus pressante dans le contexte des sanctions financières renforcées<sup>4</sup> en cas de retard de paiement.

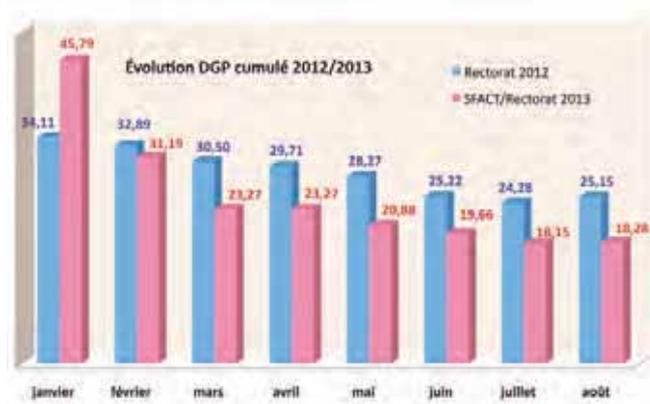
Or, par construction, le mode facturier simplifie et raccourcit le circuit de la dépense dans la mesure où les factures sont directement adressées au SFACT, sans transiter par les services de l'ordonnateur. Dès réception des factures du fournisseur, le comptable peut mettre en paiement la dépense dès lors qu'un engagement juridique et un service fait ont été constatés. Pour le rectorat, l'amélioration des délais de paiement est spectaculaire puisque, pour les dépenses gérées selon cette modalité, le délai de paiement observé passe de 25 jours en 2012<sup>5</sup> à 18 jours en 2013.

Il convient, en outre, de noter que ce délai de paiement en 2013 ne souffre d'aucune contestation : en effet, la date de réception de la facture qui sert au calcul du délai, et, le cas échéant, au décompte d'intérêts moratoires, est saisie par le comptable en mode facturier, alors que cette date relève de l'ordonnateur en mode classique, ce qui génère parfois des contestations quant à sa fiabilité<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> D'une part, un taux d'intérêts moratoires plus élevé (Taux de la Banque Centrale Européenne majoré de 8 points) et, d'autre part, une indemnité forfaitaire de 40 euros pour frais de recouvrement prévus par le décret 2013-269 du 29 mars 2013 relatif à la lutte contre les retards de paiement dans les contrats de la commande publique.

<sup>5</sup> À noter que le travail sur les processus de dépenses effectué les années antérieures avait d'ores et déjà permis de réduire de manière significative le délai de paiement qui était l'un des meilleurs observés à Paris.

<sup>6</sup> Dans un nombre de cas non négligeables, la date du service fait est en effet la date de création de la demande de paiement par le CSP.

Évolution des délais de paiement sur la commande publique<sup>7</sup>

Un autre apport du service facturier à l'amélioration de l'efficacité des procédures réside dans le respect des principes de la LOLF (loi organique relative aux lois de finances) qui prévoit l'engagement et l'attestation du service fait préalablement à la réception de la facture. C'est certainement l'une des principales difficultés que continuent à rencontrer les services de l'État, tant les pratiques traditionnelles sont ancrées dans les habitudes de travail.

Le service facturier impose progressivement cette discipline voulue par le législateur organique pour renforcer le pilotage des crédits et améliorer la transparence des comptes (charges à payer). La facture parvenant désormais directement au SFACT<sup>8</sup>, les services prescripteurs n'attendent plus la facture pour engager la dépense dès la commande et certifier le service fait, lors de la livraison ou de la réalisation de la prestation de service.

À l'instar de ce qui a été observé dans le « bloc 3 », le démarrage en mode facturier pour le rectorat a révélé la

persistance de ces pratiques. Les services du rectorat ont néanmoins très vite réagi en trouvant des alternatives à la facture pour certifier le service fait (les cas d'absence d'engagement juridique étant marginaux).

Si toutes les difficultés ne sont pas encore résolues, des progrès très importants ont pu être observés dès le second trimestre 2013, grâce à un travail continu entre les services au fur et à mesure que des cas apparaissent. L'expérience acquise au titre du « bloc 3 » est également précieuse pour identifier les solutions.

Le service facturier avec le rectorat de Paris est le fruit d'une relation de confiance entre les services locaux et d'une volonté partagée d'approfondir un partenariat efficace, afin de moderniser et d'améliorer la performance des processus de dépense.

De la même manière que ce service facturier a bénéficié des acquis des expériences précédentes, il constitue désormais une référence précieuse pour l'extension du mode facturier aux autres administrations de l'État.

Les travaux en cours à la DRFiP d'Ile de France avec les services déconcentrés du ministère de l'Intérieur confirment en effet la nécessité de promouvoir le service facturier dans une logique de prestation de service et de personnalisation de l'organisation et du fonctionnement. C'est en effet, dans ce cadre, que la préfecture de région d'Ile de France et la Préfecture de police de Paris, ont manifesté leur intention de passer en mode facturier dans les prochains mois.

Dans la démarche progressive, et irrémédiable, de généralisation du mode facturier au sein des services de l'État, le passage en SFACT du rectorat de Paris occupe ainsi une place singulière. ■

<sup>7</sup> Il convient de souligner que les délais de janvier et février 2013 sont affectés par des factures de l'année antérieure qui n'ont pas été traitées en mode facturier

<sup>8</sup> L'information préalable des fournisseurs au cours du dernier trimestre précédant la bascule est primordiale pour que l'adressage des factures se passe bien ; de même il est demandé aux fournisseurs de reporter le numéro d'engagement juridique sur la facture pour faciliter le travail du service facturier pour récupérer les données de la commande. Les fournisseurs réagissent très vite à ces demandes dans leur intérêt bien compris.



**Hélène CROCQUEVIELLE**  
Directrice Générale des Douanes et Droits Indirects

## Mieux connaître les flux pour effectuer des contrôles plus pertinents

L'augmentation des flux, générée par la mondialisation des échanges, accroît l'exposition des États aux risques de fraude (marchandises illicites, stupéfiants, contrefaçons, contrebande de tabac et d'alcool, armes). Pour la douane, le défi est de développer sa connaissance des flux pour faciliter le commerce licite tout en appréhendant les flux illicites, par des contrôles ciblés et pertinents.

Dans le cadre d'une économie mondialisée, les échanges commerciaux ont connu une forte croissance, générant de nouveaux risques. Les organisations criminelles tirent en effet profit de la mondialisation et de l'expansion des échanges pour dissimuler leurs activités illicites. Par ailleurs, les risques augmentent aussi sur la qualité des produits échangés, ceux-ci ne répondant pas toujours aux normes techniques, sanitaires ou phytosanitaires exigées en Europe.

Face à ces évolutions, le besoin de protection s'est accru, cette exigence devant toutefois concilier avec la fluidité des échanges internationaux.

Pour la douane, ce défi représente tout l'enjeu de la régulation des échanges. La douane doit ainsi développer sa connaissance des flux pour être en mesure à la fois de faciliter le commerce licite tout en appréhendant les flux illicites, par des contrôles ciblés et pertinents.

L'acquisition et la gestion des informations sur les flux se situent donc au cœur des préoccupations des opérateurs du commerce international et de l'adminis-

tration. Il s'agit d'être en mesure de mieux connaître les flux en s'appuyant sur le partage des données et sur un système d'information performant. De la collecte des informations à la sélection des contrôles en passant par le recueil de renseignements, la connaissance des flux est aujourd'hui au centre des objectifs d'organisation de la douane et de son modèle d'évolution.

“ De la collecte des informations à la sélection des contrôles en passant par le recueil de renseignements, la connaissance des flux est aujourd'hui au centre des objectifs d'organisation de la douane et de son modèle d'évolution ”

### 1. Acquérir les informations et les exploiter

La douane bénéficie d'une vue d'ensemble sur la circulation des biens au niveau international. Ce positionnement stratégique, couplé à sa connaissance des opérateurs, lui permet d'acquérir des données qui, une fois exploitées, serviront à analyser les flux et à piloter les contrôles.

#### 1.1. Collecter les informations

La rapidité des échanges commerciaux internationaux implique d'anticiper les flux. Avec la mise en œuvre des réglementations sûreté et sécurité instaurées dans le cadre de la lutte anti-terroriste, le traitement des données par anticipation est devenu une nécessité.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, le système européen d'échanges d'informations Import Control System (ICS) en matière de sûreté permet à la douane d'améliorer sa connaissance des flux grâce à la réception d'informations sur les marchandises avant leur arrivée sur le sol européen. En 2012, la douane a reçu plus de 6 millions de déclarations sommaires ICS. Avec cette information acquise par anticipation, l'enjeu des contrôles n'est plus uniquement apprécié au moment du dédouanement mais, en amont, dans le cadre du circuit logistique de la marchandise.

Cette dimension sûreté/sécurité a été intégrée par les acteurs du commerce international. À cet égard, les initiatives d'opérateurs privés connues sous le nom de Cargo Community System (CCS) se multiplient. Les CCS permettent aux opérateurs de répondre aux obligations de sûreté/sécurité en leur offrant la possibilité de transmettre à la douane des informations import avant l'arrivée de la marchandise. D'abord développés sur les plate-formes portuaires, on trouve désormais également des CCS sur le fret aérien, comme le Cargo Information Network (CIN) à Roissy CDG ou AP+ aérien en Guadeloupe<sup>1</sup>. Cette collecte de données centralisée par les CCS fiabilise les informations et offre à la douane une visibilité accrue sur les flux de marchandises. Parallèlement, les opérateurs bénéficient de facilitations : l'existence d'interfaces entre les CCS et les applications informatiques douanières (l'application de dédouanement « DELTA », le système ICS sur la sûreté du fret et son pendant à l'export ECS, l'application de gestion du transit douanier « NSTI ») permet une libération rapide des marchandises après leur dédouanement.

Les partenariats avec les entreprises, dans le cadre de leurs agréments aux procédures de dédouanement domiciliées et simplifiées, participent aussi de cette stratégie pour acquérir davantage d'informations pouvant être utilisées pour juger de l'opportunité d'effectuer un contrôle. Les audits des entreprises, conduits par les Services régionaux d'audit (SRA), permettent d'acquérir de l'information pour adapter les niveaux de contrôle : la douane allège les contrôles pour les opérateurs fiables afin de se concentrer sur les flux à risque. 70 % des marchandises sont aujourd'hui dédouanées dans le cadre de procédures domiciliées et simplifiées.

**1.2. La collecte d'informations** sur les mouvements de marchandises concerne également les flux routiers. Ainsi, le LAPI (lecteur automatisé de plaques d'immatriculation) permet de traiter des flux importants pour repérer un véhicule signalé. Un dispositif d'acquisition de l'information sur les flux avec un système de vidéo est actuellement testé en frontière en partenariat avec une société autoroutière. Afin de faciliter la sélection des contrôles routiers, la société

d'autoroute a par ailleurs installé un dispositif de déviation et aménagé une aire spéciale de contrôle.

### 1.3. Collecter des informations sur les flux de passagers aériens

Un partenariat avec les compagnies aériennes permet aux services douaniers d'avoir accès à certaines données passagers, améliorant ainsi leur capacité de ciblage. Le processus est engagé depuis plusieurs années, et de nouvelles conventions ont été signées en 2012. Elles concernent l'accès aux données d'enregistrement des vols, à l'historique des données d'enregistrement et à l'outil de traçabilité des bagages.

Pour le secteur du fret express, un projet pilote national inspiré du modèle américain ACAS (Air Cargo Advance Screening) a été mis en place à Roissy CDG afin d'améliorer le dispositif de traitement du risque terroriste dans la chaîne logistique du fret express. La mise en œuvre de ce projet pilote repose sur un partenariat avec un expressiste.

À terme, ce projet intégrera le fret express et, plus tard, le fret postal, dans le système ICS.

**1.4. Les partenariats institutionnels** de la douane lui permettent également d'accéder à des données améliorant sa connaissance des flux illicites et des phénomènes criminels. En réponse aux circuits de fraude fortement déterritorialisés, l'action de la douane s'inscrit dans une stratégie internationale. La douane compte ainsi 18 attachés douaniers et 8 experts techniques internationaux déployés sur les territoires à enjeux en matière de lutte contre les trafics. Elle dispose aussi d'officiers de liaison détachés auprès d'Europol et d'Interpol (agences européenne et internationale de police). Elle coopère également régulièrement avec l'OLAF (Office européen de lutte antifraude).

Au niveau national, la DGDDI a signé divers protocoles avec la police et la gendarmerie pour favoriser l'échange de renseignements. Le protocole qui la lie à la DGFiP depuis 2011 permet des contrôles mieux ciblés dans des domaines identifiés comme prioritaires tels que la TVA, la lutte contre l'économie souterraine et les trafics illicites ou encore la surveillance des transferts de capitaux. Une circulaire commune aux deux administrations a d'ailleurs été signée en mai dernier afin d'organiser les modalités d'échanges d'informations sur les transferts physiques transfrontaliers d'argent liquide, de titres et de valeurs. TRACFIN, la cellule de lutte anti-blanchiment de Bercy, compte également parmi les partenaires de la douane. Un nouveau protocole DGDDI-TRACFIN a été finalisé en juin. Il prévoit, notamment, l'accès de TRACFIN à certaines bases douanières et entérine la création d'un poste d'officier de liaison douane au sein de TRACFIN. Par ailleurs, la douane a été désignée administration référente pour la mise en œuvre du GUN (guichet unique national) qui, en favorisant la dématérialisation de déclarations à destination de différentes administrations nationales

<sup>1</sup> CIN et AP + sont des *Cargo Community System*, c'est-à-dire des systèmes informatiques de suivi de la chaîne logistique. Interconnectés au système informatique douanier, ils permettent d'avoir une vision à la fois globale et en temps réel de la localisation et de la situation de la marchandise.

en charge de réglementations non douanières, permet également à la douane de centraliser des informations très diverses.

L'échange d'informations, les partenariats et la coopération administrative sont ainsi placés au cœur de la gestion des activités douanières.

### 1.5. L'adaptation permanente à l'environnement

S'adapter constamment à son environnement, c'est aussi l'enjeu de la démarche de veille dans laquelle s'est engagée la douane. La Direction du renseignement douanier (DRD) dispose de cellules spécifiques (l'observatoire des cigarettes, celui des médicaments, le service Cyberdouane dédié à la traque de la fraude sur internet...) qui effectuent une veille opérationnelle sur les flux, les biens et les vecteurs. Cette démarche a été renforcée en 2010 avec la création de la Délégation aux relations internationales (DRI). La veille effectuée par la DRI permet d'analyser les pratiques, les méthodes et les outils mis en œuvre par les administrations douanières et fiscales étrangères et susceptibles de parfaire la connaissance des flux de la douane française.

Dans cette démarche de gestion et de capitalisation des connaissances, la fiabilité et l'enrichissement des données collectées est un point d'attention crucial. Ainsi, avec ICS, la qualité des informations saisies est essentielle à la pertinence des contrôles. L'enrichissement de ces informations sur des données pertinentes pour améliorer le ciblage est aussi un enjeu sur lequel la douane se mobilise au niveau européen. La fiabilisation des données de l'annuaire des opérateurs économiques entretenant des relations avec la douane, ROSA (référentiel des opérateurs et de suivi des agréments), qui intègre des informations sur le dédouanement mais aussi sur les accises ou les opérateurs européens est une question centrale pour de multiples téléprocédures et le travail des services. Dans ce cadre, un investissement en matière de système d'information va de pair avec l'attention portée à la gestion des connaissances. L'effort en matière de fiabilité et de sécurité des données reste un défi permanent pour chaque service dans la mesure où il impacte la totalité de l'activité de l'administration douanière. Le contrôle s'appuie en effet sur une meilleure connaissance des flux de marchandises et sur l'analyse anticipée de l'information. Par ailleurs, l'administration douanière produit un effort particulier sur l'interconnexion des systèmes informatiques afin d'automatiser et de sécuriser le travail de collecte.

### 1.6. Analyser les informations collectées

L'acquisition des données est une condition nécessaire à une meilleure connaissance des flux. Ce n'est toutefois pas une condition suffisante à leur maîtrise. Grâce aux données collectées, les services d'orientation des contrôles procèdent à des analyses de risque afin de cibler les flux sensibles et

améliorer la pertinence des contrôles. L'exploitation des informations brutes s'effectue à tous les niveaux : central, régional et local.

De nouvelles mesures ont été introduites dans le Code des douanes communautaire sur la sécurité des marchandises. Ainsi sont apparues les notions de « risque » et de « gestion de risque » avec l'obligation, pour les États membres, d'utiliser des techniques d'analyse de risques sur la base de critères définis au niveau national, communautaire et, le cas échéant, au niveau international. Le renforcement de l'analyse de risque est une priorité de la politique des contrôles douaniers, afin d'améliorer le ciblage et donc l'efficacité des contrôles. La douane a déjà réalisé d'importants efforts en matière d'analyse de risque, qu'elle applique non seulement aux marchandises, mais aussi aux opérateurs. L'administration douanière s'est ainsi dotée d'outils et de programmes informatiques destinés à lui permettre d'évaluer les niveaux de risque import et export de tous les opérateurs du commerce extérieur français.

L'objectif est d'accentuer toujours plus l'efficacité du ciblage afin de faciliter le passage des échanges licites et d'appréhender les flux illicites. La discrimination des risques doit encore être améliorée pour optimiser la qualité du ciblage et atteindre le niveau souhaité de pertinence des contrôles. Des expérimentations sont en cours sur la mise au point d'outils permettant d'automatiser le premier niveau d'identification des risques (data mining ou exploitation automatisée de données).

## 2. Adapter les méthodes, les outils et les moyens pour développer la pertinence des contrôles

Afin de développer l'efficacité de ses contrôles, la douane évolue dans tous les domaines : méthodes de travail, pilotage des contrôles et moyens mis à disposition des services.

### 2.1. Travailler en réseau

S'adapter à un nouveau contexte nécessite d'instaurer de nouvelles collaborations internes. Le travail en réseau a pour objectif de partager les informations, de développer les compétences et de tirer profit de la complémentarité des services. Les services ont déjà mis en place de nombreuses coopérations qui illustrent ce travail en réseau. Les Pôles d'orientation des contrôles (POC) travaillent déjà avec les Pôles action économique (PAE) pour améliorer leur connaissance des opérateurs. Les services centraux, comme la cellule MAROC (pour « Mission d'analyse de risque et d'orientation des contrôles », cellule en charge du pilotage des contrôles de normes consommateurs), ou les services spécialisés, comme la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED), alimentent les services territoriaux en données et informations leur permettant d'améliorer la pertinence des contrôles.

« L'échange d'informations, les partenariats et la coopération administrative sont ainsi placés au cœur de la gestion des activités douanières »

Ainsi, les collaborations internes se développent dans d'autres domaines de l'activité douanière. En matière de flux routiers, suite au démantèlement des observatoires douaniers aux frontières, comme au Perthus par exemple, des dispositifs de contrôles dynamiques ont été mis en œuvre depuis 2012. Basé sur des contrôles coordonnés en vue d'extraire les véhicules ciblés des flux de circulation pour les contrôler sur une aire spécialement aménagée, ces nouvelles méthodes de travail nécessitent toujours plus de travail en réseau.

De nouvelles collaborations doivent permettre de développer le partage des informations.

En 2012, un réseau « CITES » a été créé au sein des services douaniers, autour d'agents dont l'expertise en matière de lutte contre les infractions à la convention de Washington est reconnue, et de la cellule CITES de la Direction du renseignement douanier (DRD). Son objectif est de renforcer l'action de l'ensemble des services douaniers sur cette fraude spécifique, en mettant en place une organisation dédiée à leur soutien technique. Une première opération d'envergure, l'opération HOPE, sous l'égide de l'OMD (Organisation mondiale des douanes), a ainsi mobilisé ce nouveau réseau, en octobre 2012. Toujours au sein de la DRD, un nouveau réseau interne « fiscalité » démontre la capacité d'adaptation de la douane au phénomène criminel : les informations de nature fiscale peuvent en effet permettre de déjouer la criminalité organisée toujours à la recherche de trafics rémunérateurs. Le recours accru au renseignement en la matière doit permettre de concentrer les contrôles sur les secteurs à fort enjeu, comme les droits de consommation sur les alcools.

La mise en partage des informations s'effectue également au sein du réseau international douanier constitué des attachés douaniers, des experts techniques internationaux et des agents détachés au sein des organisations internationales.

En avril 2013, 6,4 tonnes de cigarettes de contrebande, d'une valeur de 1 952 000 euros, ont été saisies dans un conteneur sur le port du Pirée, à Athènes. Le conteneur a pu être identifié par la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED) avec le soutien de l'attaché douanier à Sofia, lors de son acheminement vers la Grèce. Les renseignements transmis ont permis aux autorités grecques de contrôler le conteneur dès son arrivée au port.

## 2.2. Mettre en relation des compétences complémentaires isolées

Ainsi, les services de contrôle doivent pouvoir s'appuyer sur les services spécialisés. Alors que de nouveaux produits stupéfiants ne cessent d'alimenter les marchés illicites, le travail des scientifiques du Service commun des laboratoires (SCL) se révèle indispensable au ciblage des contrôles. Il en est de même, par exemple, pour les trafics sur Internet, ou

encore pour les trafics de médicaments : les compétences des agents de la cellule Cyberdouane ou de l'inspectrice pharmacienne du Service national de douane judiciaire (SNDJ) peuvent également profiter à l'ensemble de la communauté douanière.

Des progrès restent à réaliser. C'est le cas, par exemple, en matière d'échanges entre les administrations douanières européennes, les fraudes au régime 42, notamment, sur laquelle la coopération reste insuffisante. Le régime 42 est un dispositif fiscal qui exonère de TVA à l'entrée les importations de biens qui entrent par un État-membre, sont consommés dans un autre État-membre. La TVA est due dans le pays de consommation. Or, la fraude au régime 42 consiste à ne jamais livrer la marchandise dans le pays européen indiqué sur la déclaration en douane : la marchandise est ainsi de fait importée sans jamais avoir acquitté la TVA. Selon une extrapolation de la Cour des comptes européenne, le montant des pertes en 2009 avoisinerait les 2,2 milliards d'euros pour l'ensemble des États membres de l'UE.

Dans un modèle d'organisation reposant sur l'acquisition d'informations et la gestion de la connaissance, la disponibilité de l'information et son enrichissement sont essentiels. Dans ce domaine, ce sont des réflexes de remontée de l'information, de reporting et de consultation qu'il convient d'acquérir. De nouveaux modes de travail et de nouveaux outils comme les espaces collaboratifs doivent être développés pour faciliter ces échanges. Toutefois, c'est une pratique quotidienne de circulation de l'information qu'il faut développer pour progresser collectivement, mutualiser les bonnes pratiques et favoriser la complémentarité des compétences. À travers ces évolutions, c'est bien la qualité du traitement de l'information qui est visée, et au-delà, la productivité ainsi que la réactivité des services qui sont recherchées. Sur ce sujet, la réflexion sur les pratiques de travail et les outils est essentielle.

## 2.3. Des outils rénovés pour le pilotage

La douane a développé de nouveaux outils lui permettant de piloter les contrôles et les services. Parmi eux, une base nationale des contrôles douaniers, mise en service en décembre 2010, a vocation, à terme, à analyser tous les contrôles couverts par la DGDDI, qu'ils soient positifs ou négatifs, qu'il s'agisse de contrôles de dédouanement, fiscaux ou de contributions indirectes, ainsi que certains contrôles effectués sur les flux et les voyageurs. Cette base de données est à la fois un outil statistique et un outil de pilotage des contrôles. La chaîne complète des contrôles pourra être retracée, la pertinence des sélections pourra être analysée, permettant ainsi de détecter les points forts et les marges de progression en matière de contrôles.

La pertinence des contrôles passe aussi par la mise à disposition de technologies innovantes permettant d'améliorer le traitement de l'information.

La mise en service, en 2013 et 2014, des nouveaux avions Beechcraft va modifier l'ensemble du dispositif de contrôle aéromaritime. Dotés de nouveaux équipements, disposant de capacités de vol étendues et de moyens de communication de pointe, ces avions vont devenir de véritables postes de conduite de tout le dispositif de contrôle maritime. Dans ce cadre, la surveillance aéro maritime connaîtra un saut qualitatif notable en matière de collecte, d'exploitation et de fiabilisation du renseignement. Par ailleurs, une nouvelle plate-forme de renseignement maritime, SIRENE (Système d'information du renseignement sur les navires et les équipages), devrait également permettre à compter de 2014 la centralisation du renseignement, la mutualisation des sources et l'amélioration de l'exploitation des observations de la surveillance aérienne et maritime. Toujours dans une logique de travail en réseau, cet outil national sera accessible à l'ensemble de la communauté douanière intervenant dans la lutte contre la fraude sur le secteur maritime. Le système offrira des fonctionnalités de ciblage et d'aide au contrôle des navires et de leurs équipages qui étaient inexistantes jusqu'à présent.

SIRENE, illustre l'ouverture aux différentes sources nationales du renseignement (les observations qui seront collectées par le nouvel avion Beechcraft alimenteront SIRENE) ou internationales (réception des messages du Centre opérationnel d'analyse du renseignement maritime pour les stupéfiants, basé à Lisbonne).

En matière de collecte des données de nature fiscale, le nCVI (nouveau casier viticole informatisé) a vocation à mettre à la disposition des services de contributions indirectes l'ensemble des informations ayant trait à la production viticole. Les données relevant de la compétence de la DGCCRF (Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes), de la DGFIP

ou d'organismes professionnels, sont également intégrées dans le nCVI. La douane a ainsi accès à des informations provenant d'autres services, permettant une meilleure connaissance de la filière et autorisant une programmation ainsi qu'une sélectivité des contrôles améliorée.

#### **2.4. Ces nouveaux outils montrent que si le système d'information de la douane s'est enrichi, il est aussi devenu plus complexe.**

C'est pourquoi, une attention particulière doit être portée sur la capacité des services à s'approprier les nouveaux outils mis à leur disposition. Cela passe par un effort toujours plus accentué de formation à destination des agents et de l'encadrement. Par ailleurs, avec des télé-services de plus en plus interconnectés et des procédures automatisées en nombre croissant, la fiabilité mais aussi la disponibilité des applications se révèlent être des éléments essentiels pour le travail des services. Dans ces domaines, les efforts déjà engagés doivent être poursuivis. Enfin, les questions d'ergonomie sont également importantes et se posent de façon récurrente pour répondre aux attentes des utilisateurs. Les nouveaux outils doivent être simples à utiliser, le plus homogènes et intuitifs possible, de façon à offrir des conditions de travail optimales pour les services.

\* \* \* \*

Dans chacune de ses missions, la douane s'inscrit dans une démarche d'acquisition des données, de valorisation et de partage des informations. La connaissance des flux, des opérateurs et de l'environnement se situe au cœur du dispositif de contrôle de la douane. Cet investissement, tant humain que technique, doit lui permettre de répondre aux défis qui lui sont lancés et d'accroître l'efficacité de son action. ■



**Alexandre GARDETTE**

*Chef du service de la stratégie, du pilotage et du budget - Ancien chef du service du contrôle fiscal  
DGFiP*



**Anne MLYNARSKI**

*Adjointe au chef du bureau CF1  
DGFiP*

## L'évolution des outils juridiques du contrôle fiscal

**P**arce qu'un effort contributif particulier est demandé à chaque contribuable pour le redressement des comptes publics, et parce qu'il est nécessaire de garantir le libre jeu de la concurrence sur les marchés économiques, le législateur a doté les services chargés du contrôle fiscal d'outils juridiques plus offensifs destinés à renforcer l'efficacité de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

L'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 pose que, « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés ».

En application de ce principe constitutionnel, l'exercice du contrôle fiscal a justement pour fonction de garantir le juste paiement, par chacun des contribuables, de l'impôt dû, au regard de la loi et de ses facultés contributives. En tant que tel, la mission de contrôle fiscal se rattache à la mission d'assiette assurée par l'administration fiscale. Pour autant, par sa nature même, l'action de contrôle revêt également un caractère à la fois intrusif et répressif, qui suppose une organisation et des moyens particuliers.

Ces deux dimensions complémentaires du contrôle trouvent leur traduction à la fois dans les finalités du contrôle telles que définies par la doctrine administrative (I) et dans les outils juridiques dont dispose l'administration fiscale pour mener à bien sa mission (II).

### **I. Le contrôle fiscal : une mission complexe qui poursuit trois finalités distinctes mais complémentaires**

Depuis plus d'une décennie maintenant, trois finalités complémentaires sont assignées au contrôle fiscal. Elles ont été formalisées par la circulaire du 2 novembre 2010 sur les principes d'organisation du contrôle fiscal, dite « circulaire Baroin », puis reprises récemment dans la démarche stratégique 2013-2018 de la direction générale des finances publiques.

La première des finalités du contrôle fiscal est dissuasive. Elle consiste, pour l'administration fiscale, à être présente auprès de l'ensemble des catégories de contribuables pour ne pas laisser se créer de zones de non droit, qu'elles soient géographiques, socioprofessionnelles ou juridiques, afin de consolider le civisme fiscal.

La deuxième des finalités du contrôle est budgétaire. Il s'agit pour les services fiscaux de recouvrer rapidement et efficacement l'impôt éludé, quel que soit le motif du redressement, que l'intentionnalité ait été démontrée ou non. Un suivi particulier est accordé aux dossiers présentant un enjeu financier important.

La troisième finalité du contrôle est répressive. Il s'agit de sanctionner les comportements délibérément frauduleux sur un plan financier par l'application de pénalités, et, le cas échéant, sur le plan pénal.

On observe néanmoins une inflexion récente en faveur du renforcement de la finalité répressive du contrôle fiscal. En effet, dans un contexte où des efforts sont demandés à tous les contribuables pour participer au redressement des comptes publics, il est indispensable de lutter contre ceux qui chercheraient à se soustraire à leur juste contribution par des manoeuvres illégales ou des optimisations abusives. Cette volonté politique forte a trouvé sa traduction dans le plan national de lutte contre la fraude, présenté par le Gouvernement le 11 février 2013. Elle est également relayée au niveau communautaire ainsi qu'au niveau international, dans le cadre notamment des instances du G20 et à l'OCDE.

## **II. La lutte contre les fraudes complexes et l'information des contrôles : deux grands enjeux de l'adaptation du contrôle fiscal à l'évolution des moyens dont disposent les contribuables pour éluder l'impôt**

La troisième loi de finances rectificative pour 2012, adoptée le 29 décembre 2012, constitue une étape essentielle dans la démarche globale de renforcement de la lutte contre la fraude et l'optimisation fiscale engagée par les pouvoirs publics. En effet, à travers 14 mesures, elle a doté les services de contrôle de nouveaux outils et a aménagé les dispositifs existants pour une efficacité accrue du contrôle.

Ces mesures touchent aux trois pans du processus de contrôle fiscal : la recherche, la procédure de contrôle, et, s'agissant de fraude, la sanction. Il s'agit à la fois de développer l'information dont disposent les services fiscaux en matière d'avoirs détenus à l'étranger (A), de renforcer les moyens de recherche et d'enquête pour favoriser la détection des actes frauduleux et notamment les montages complexes (B), de moderniser les procédures de contrôle existantes afin de les adapter aux évolutions informatiques dont se servent les contribuables fraudeurs (C), et, enfin, de renforcer le pouvoir de redressement de l'administration,

notamment par la modification des règles habituelles de la prescription, de manière à éviter qu'une prescription précoce ne nuise à l'effectivité du contrôle et de la taxation en cas de fraude (D).

Pour autant, l'accroissement des pouvoirs accordés à l'administration fiscale ne se traduit pas par un recul des droits du contribuable, qui restent pleinement garantis, sur la volonté expresse du Législateur.

### **A. Une capacité d'accès à l'information accrue en matière d'avoirs bancaires et assurantiels à l'étranger non déclarés**

#### **Une capacité accrue de détection des comptes bancaires non déclarés : l'accès aux relevés bancaires et le FATCA**

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, lorsque l'administration fiscale est informée qu'un contribuable a omis de déclarer un compte bancaire ou un contrat d'assurance-vie à l'étranger, elle a la possibilité de consulter les relevés bancaires correspondants.

Cette faculté est encadrée au plan procédural : elle n'est possible que dans le cadre d'une procédure de contrôle sur pièces et les relevés de compte ne pourront être opposés au contribuable que dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal externe, laquelle offre au contribuable de nombreuses garanties.

Toutefois, afin de préserver les intérêts du Trésor, dans le cadre de la procédure de contrôle sur pièces, l'administration a désormais la faculté de taxer d'office les sommes, titres et valeurs transférés à l'étranger ou provenant de l'étranger par l'intermédiaire d'un compte bancaire ou d'un contrat d'assurance-vie non déclaré, ces sommes étant, sauf si le contribuable apporte la preuve du contraire, considérées comme constituant des revenus imposables.

L'accord international FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), conclu entre les États-Unis et la France renforcera également notablement la capacité de détection des comptes détenus à l'étranger par des citoyens français. En effet, conformément aux dispositions du code fiscal étatsunien, les banques des pays ayant signé un accord avec le gouvernement des États-Unis doivent communiquer à leur administration fiscale tous les comptes détenus par des citoyens américains. Dans la pratique, de tels accords sont généralement conclus entre États, qui se chargent de collecter les informations transmises par les banques sises sur leur territoire. En vertu de la clause européenne de la nation la plus favorisée, ce dispositif d'échange d'informations bancaires a également vocation à s'étendre à l'ensemble des États membres de l'Union européenne.

#### **Une capacité de taxation des revenus occultes plus équitable : l'interrogation des contribuables sur les avoirs non déclarés hors des limites de la « règle du double »**

Dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal externe d'un particulier (également appelée ESFP – examen de la situation

fiscale personnelle), l'administration fiscale peut adresser au contribuable une demande de justification lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable vérifié dispose de revenus plus importants que ceux qui ont été déclarés. En l'absence de justification, ces revenus sont considérés par défaut comme imposables et taxés d'office.

Or, jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2013, la jurisprudence limitait fortement la possibilité de l'administration de demander des justifications au contribuable. En effet, l'envoi d'une telle demande n'était possible que dans les cas où les revenus non déclarés découverts sur les comptes bancaires représentaient au minimum le double des revenus déclarés. En pratique, cette « règle du double » aboutissait à limiter fortement la capacité de taxation des revenus occultes des contribuables les plus fortunés.

La règle du double a été aménagée de façon à permettre l'envoi d'une demande de justifications pour toute discordance entre revenus déclarés et crédits bancaires qui excède 150 000 euros. Cette mesure permet donc d'assurer un contrôle effectif des dossiers à très forts enjeux et garantit un traitement plus équitable des contribuables vérifiés.

#### **La taxation de l'origine des avoirs dissimulés : un renforcement des sanctions qui favorise le civisme déclaratif**

Avant l'adoption de la troisième loi de finances rectificative pour 2012, la taxation des revenus et des transmissions à titre gratuit à l'origine d'avoirs non déclarés à l'étranger n'était possible que lorsque le contribuable fournissait à l'administration fiscale les informations utiles sur les flux ayant alimenté ses comptes. En l'absence de coopération, il était souvent impossible pour les services de procéder à la taxation.

Désormais, en l'absence de réponse du contribuable dans un délai de 60 jours, prorogable à 90 jours, justifiant l'origine et les modalités d'acquisition du patrimoine occulte détecté, celui-ci sera présumé avoir été reçu à titre gratuit, ce qui entraînera sa taxation au taux de 60 %. La base imposable taxée d'office correspondra à la valeur la plus élevée connue de l'administration au cours des dix années précédant le contrôle.

#### **L'extension de la compétence de la Commission départementale de conciliation aux biens situés à l'étranger**

Cette extension de compétence permet à la Commission départementale de conciliation de Paris de rendre un avis non contraignant sur la valeur des biens situés à l'étranger, qui font l'objet d'un litige entre le contribuable redressé et l'administration fiscale. Pour ce type de biens, les contribuables bénéficient donc de garanties procédurales plus substantielles.

## **B. Des moyens procéduraux plus offensifs pour lutter contre les fraudes complexes**

**La « police fiscale », dotée de moyens d'investigation offensifs, permet de démontrer les domiciliations fictives et les montages opaques**

La procédure judiciaire d'enquête fiscale, également appelée « police fiscale », permet à l'administration de déposer des plaintes en cas de présomption caractérisée de fraude fiscale. Ce dépôt de plainte, qui n'est réalisé que suite à avis favorable rendu par la Commission des infractions fiscales, permet la saisine de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF). Cette brigade, constituée à la fois d'agents de la police nationale et d'agents de l'administration fiscale spécialement habilités, dispose de moyens procéduraux et de prérogatives de police judiciaire, tels que les écoutes, les perquisitions, la garde à vue, les saisies ou les auditions notamment, qui lui permettent de rechercher les éléments de nature à caractériser les fraudes les plus sophistiquées et les plus difficiles à appréhender.

Le champ de compétence de la BNRDF a été largement étendu par l'article 11 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012.

En effet, si initialement la compétence de la BNRDF se limitait aux fraudes réalisées par l'intermédiaire d'États et de territoires non coopératifs, c'est-à-dire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, celle-ci peut désormais être saisie afin de démontrer l'existence de montages complexes d'évasion fiscale reposant sur une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger, quel que soit l'État considéré.

Plus généralement, la compétence de la BNRDF est également étendue à toute manœuvre ou montage opaque destinés à égarer l'administration.

En raison de la nature exceptionnelle des moyens qui sont mis en œuvre par la BNRDF en termes d'investigations, la procédure judiciaire d'enquête fiscale n'a pas vocation à être utilisée en dehors des affaires de fraude fiscale d'une certaine ampleur et dont les enjeux financiers sont significatifs.

#### **La solidarité en paiement : une sanction qui permet de mieux réprimer la fraude à la TVA sur la vente de véhicules d'occasion**

Le commerce intra-communautaire de véhicules d'occasion est sujet à la multiplication de schémas frauduleux plus moins complexes.

Par exemple, afin d'éviter une partie de la TVA, certains professionnels appliquent à tort la taxe sur la marge plutôt que sur l'intégralité du prix de vente du véhicule, alors même que les véhicules concernés ont déjà fait l'objet d'un droit à déduction de la TVA en amont. Plus récemment, des schémas

plus élaborés consistant à multiplier les structures écrans intermédiaires entre l'acquéreur final français du véhicule et le vendeur initial se sont développés. Au-delà de la complexité pour les services à remonter la chaîne de vente constituée, se pose la question du recouvrement des impositions éludées. En effet, les intermédiaires constitués dans un but de fraude fiscale sont conçus comme des structures éphémères et insolubles. Cette situation est d'autant plus inacceptable que les bénéficiaires réels de cette fraude sont plus rarement taxés, car plus difficilement mis en cause.

Pour remédier à cette situation et mieux réprimer ce type de fraude, un mécanisme de solidarité en paiement a été constitué. Ce dispositif, qui s'inspire du dispositif déjà existant en matière de fraude carrousel, permet de rendre solidairement redevable de la TVA tout sous-acquéreur d'un véhicule d'occasion qui savait ou ne pouvait ignorer qu'il participait à un montage frauduleux.

### **La flagrance fiscale : une procédure élargie pour lutter contre l'organisation d'insolvabilité dans les montages frauduleux**

La flagrance fiscale permet à l'administration de prendre des mesures conservatoires sur les biens détenus par le contribuable, sans autorisation du juge, afin de sécuriser en amont le paiement de l'impôt qui sera dû au titre de l'année en cours. Cette procédure, exorbitante du droit commun, a vocation à s'appliquer dans le cadre de situations particulièrement frauduleuses.

Pour plus d'efficacité, elle a été élargie de façon à renforcer la lutte contre les montages opaques de fraude à la TVA.

La procédure de flagrance peut ainsi désormais notamment être utilisée en cas de défaillance déclarative répétée en matière de TVA, lorsque le contribuable fournit des prestations commerciales sans éditer la facture correspondante, lorsqu'il recourt à un logiciel de comptabilité dit « permissif » ou en cas d'organisation de son insolvabilité. Sont également visés les trafics illicites.

Pour rendre cette procédure plus réactive, et ainsi mieux lutter contre les entreprises éphémères, la troisième loi de finances rectificative pour 2012 prévoit également la possibilité pour l'administration d'inclure à la procédure de flagrance les périodes achevées pour lesquelles aucune obligation déclarative n'est encore arrivée à échéance.

## **C. La modernisation des procédures de contrôle en environnement informatisé accroît la visibilité des services de contrôle sur les informations potentiellement révélatrices de fraudes fiscales**

### **La perquisition informatique**

L'article L. 16B du livre des procédures fiscales permet à l'administration fiscale, dans le cadre de la procédure de droit de visite et de saisie, de saisir des pièces et documents

se rapportant à une fraude présumée en matière d'impôts professionnels, y compris sous un format informatique.

Or, en raison du développement du recours à des serveurs distants notamment, la dissociation entre le lieu de la visite domiciliaire et le lieu de stockage des données informatisées rendait difficile l'accès aux données de nature à caractériser les fraudes présumées.

De même, le refus des contribuables de transmettre les mots de passe ou les clefs de cryptage utilisés, par exemple, ne permettait pas toujours un accès effectif aux données informatiques disponibles.

Par ailleurs, le délai entre la visite domiciliaire et l'engagement de la vérification de comptabilité permettait au contribuable fraudeur de détruire les données qui auraient permis de poursuivre plus efficacement, sur la base d'un chiffrage précis les montants éludés.

L'administration fiscale est désormais dotée, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, de nouvelles prérogatives permettant de dépasser ces trois obstacles pour un contrôle plus effectif. Elle pourra désormais saisir les données stockées sur des serveurs distants si elles sont accessibles depuis un ordinateur situé sur le lieu de la perquisition, sanctionner le contribuable refusant de communiquer les codes permettant la lecture de ses données informatiques et procéder à une taxation d'office, et, enfin, lui opposer, dans le cadre de la procédure de vérification de comptabilité, les traitements informatiques réalisés sur les données saisies, quand bien même celles-ci auraient été détruites après la perquisition.

### **Le contrôle de la facturation électronique**

La politique européenne de simplification et de modernisation du fonctionnement des entreprises s'est traduite par l'adoption, en juillet 2010, d'une directive harmonisant les règles de facturation entre les différents États membres de l'Union européenne.

Afin de développer l'utilisation de la facture électronique, en plus des échanges de factures sous forme de message structuré de type EDI et des factures accompagnées d'une signature électronique assortie d'un certificat, le législateur a prévu, dans le cadre de la transposition de cette directive, une troisième méthode de transmission de facture ayant une valeur probante en cas de contrôle. Les entreprises peuvent désormais utiliser tout moyen technique pour transmettre une facture électronique à la seule condition de pouvoir garantir l'authenticité de son origine, l'intégrité et la lisibilité, ce, à travers un contrôle interne fiable, qui permet d'établir un lien entre la facture émise ou reçue, et la livraison de bien ou la prestation de service correspondant.

Afin de prévenir le développement de fraudes à la TVA commises *via* un recours à des factures fictives ou falsifiées,

les entreprises faisant l'objet d'un contrôle fiscal doivent présenter les documents témoignant des contrôles internes mis en place en complément de l'édition de leurs factures électroniques.

#### Le contrôle de la comptabilité informatisée

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, les entreprises qui tiennent leur comptabilité à l'aide d'un système informatisé devront, en cas de contrôle de leur comptabilité, fournir une copie de leurs écritures comptables sous format dématérialisé.

Cette évolution législative permettra d'éviter les situations dans lesquelles certaines entreprises remettaient au vérificateur de volumineux fichiers papier, difficilement vérifiables, et nuisaient à l'efficacité de l'action administrative.

Afin de sécuriser les entreprises, la loi prévoit la destruction systématique des fichiers d'écritures comptables remis au vérificateur avant la mise en recouvrement.

#### D. L'aménagement des règles de prescription applicables limite les obstacles procéduraux à contrôle

Le délai de reprise dont dispose l'administration fiscale est généralement de trois ans. Pour autant, ce délai ne permet pas toujours un contrôle effectif, principalement lorsqu'en cas de fraude, la dissimulation des sommes est atteinte par la prescription.

#### Un meilleur contrôle de « l'exit tax » pour les transactions réalisées en trois et huit ans après la sortie du territoire

Dans le cadre du dispositif d'imposition des plus-values latentes lors du transfert du domicile d'un contribuable hors de France, également appelée « exit tax », un contribuable transférant son domicile fiscal hors de France bénéficie d'un sursis de paiement des impositions dues sur le patrimoine dont il dispose lors de sa sortie du territoire jusqu'au moment où un événement (généralement le transfert de ce patrimoine) met fin à ce sursis. Toutefois, lorsque la cession du patrimoine était effectuée au-delà du délai de reprise de trois ans, l'administration ne pouvait pas réaliser de contrôle. Afin de remédier à cette situation, un nouveau délai de reprise triennal est désormais décompté à compter de la réalisation d'un des événements mettant fin au sursis de paiement.

#### La réouverture de la prescription en cas d'omission déclarative révélée lors d'une instance contentieuse

Lorsqu'une instance contentieuse, qu'elle soit juridictionnelle ou administrative, débouche sur la révélation d'une omission ou d'une insuffisance déclarative, les services fiscaux peuvent réparer ces insuffisances durant une période d'un an après la

décision qui a clos l'instance contentieuse, dans la limite de dix années suivant l'année au titre de laquelle l'imposition est due. Si cette disposition, codifiée à l'article 170 du livre des procédures fiscales, était limitée aux impôts sur le revenu et sur les sociétés, ce délai de reprise complémentaire est étendu, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, à l'ensemble des impositions dues.

#### L'alignement des règles de prescription du CIMA sur celles prévalant pour le CIR

Dans le cas du crédit d'impôt recherche (CIR), le délai de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle du dépôt de la déclaration. Cette règle simple permet de conserver à l'administration un délai suffisant pour permettre un contrôle effectif de la déclaration, même en cas de dépôt tardif des déclarations.

Or, préalablement à 2013, cette règle ne s'appliquait pas au crédit d'impôt métier d'art (CIMA), pour lequel le délai de reprise était décompté à partir de l'année justifiant l'attribution du crédit d'impôt, et non à partir de l'année de la déclaration. Aussi, s'était développée une pratique de fraude consistant à déposer une déclaration tardive dans le cadre de la procédure de réclamation contentieuse, en limite des trois années de prescription, ce qui faisait obstacle à la réalisation de contrôles fiscaux. L'alignement des règles de décompte du délai de reprise permettra de lutter efficacement contre ce type de pratiques.

#### L'extension à dix ans du délai de prescription pour les impôts patrimoniaux en cas de non déclaration de comptes à l'étranger

Cette extension, qui constitue un alignement des règles de prescription antérieurement applicables au seul impôt sur le revenu dans certaines situations transfrontalières aux droits d'enregistrement et à l'impôt sur la fortune dus au titre des sommes détenues sur des comptes bancaires et des contrats d'assurance-vie à l'étranger, permettra de renforcer les capacités de recherche et de contrôle des services fiscaux. Ce délai de reprise décennal s'applique à compter des sommes dues au titre de l'année 2007.

### III. Les moyens procéduraux contenus dans le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière devraient aller dans le sens des mesures prises en 2012

Les mesures prises en 2012 par le législateur ont donc notablement renforcé la capacité de recherche, de contrôle, de

“ Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, déposé devant le Parlement le 24 avril 2013, devrait encore renforcer le régime répressif des fraudes fiscales les plus graves et les plus complexes, et doter l'administration fiscale de nouveaux moyens procéduraux, que ce soit en matière d'information ou de contrôle, y compris en milieu informatisé. ”

redressement et de sanction dont dispose l'administration fiscale afin de lutter plus efficacement contre les fraudes, notamment complexes, et l'évasion fiscale, de manière à garantir la contribution la plus juste de chacun des citoyens aux finances publiques. Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, déposé devant le Parlement le 24 avril 2013, devrait encore renforcer le régime répressif des fraudes fiscales les plus graves et les plus complexes, et doter l'administration fiscale de nouveaux moyens procéduraux, que ce soit en matière d'information ou de contrôle, y compris en milieu informatisé.

En matière d'information, il est ainsi prévu de permettre à l'administration fiscale, sous le contrôle du juge, d'exploiter toutes les informations qu'elle reçoit, quelle qu'en soit l'origine, y compris illicite, sous réserve que ces informations ne soient pas anonymes. Elle pourrait par ailleurs obtenir des informations de l'Autorité des marchés financiers (AMF) et de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACP) concernant les activités du secteur bancaire et financier présentant des risques élevés en matière d'optimisation et d'évasion fiscales.

Afin de mieux appréhender les montages complexes, une disposition prévoit de renforcer les obligations déclaratives des plus grandes entreprises concernant leur politique de

prix de transfert, ce qui devrait permettre de mieux détecter les risques d'évasion fiscale.

La lutte contre la fraude à la TVA sera facilitée par la possibilité nouvelle offerte à l'administration de refuser ou d'invalider l'attribution d'un numéro de TVA à un opérateur qui ne justifie pas de la réalité de son activité économique.

Enfin, pour renforcer l'efficacité des contrôles en milieu informatisé et démontrer les fraudes comptables, le projet de loi prévoit de donner accès au code source des logiciels dits « permissifs », qui facilitent les manipulations comptables frauduleuses et la dissimulation de recettes. Au plan répressif, une amende et un mécanisme de solidarité du paiement des impôts fraudés pourraient frapper concepteurs, éditeurs ou distributeurs de ces logiciels permissifs ou frauduleux.

Au total, il apparaît ainsi que pour faire face à des fraudeurs qui s'adaptent continuellement et profitent des failles ouvertes par le développement des nouvelles technologies, il est important d'adapter régulièrement nos procédures administratives.

Par ailleurs, le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière précité prévoit également un alourdissement des sanctions pénales pour fraude fiscale. ■



**Denys BRUNEL**

Auteur de « *La TVA, invention française, révolution mondiale, l'aventure de Maurice Lauré* », 2012, Eyrolles Éditions

Article publié dans La Cohorte (août 2013) Magazine de la Société des membres de la Légion d'Honneur qui nous a aimablement autorisé sa reproduction.

## TVA : un impôt révolutionnaire qui a su se pérenniser et s'exporter

**P**eu de personnes savent que la TVA, adoptée par tous les grands pays du monde et qui a provoqué une véritable révolution planétaire, a été inventée par un français, Maurice Lauré, qualifié par Raymond Aron, pourtant avare de compliments, de « Prince de l'esprit » et d'ajouter qu'il était « l'un des hommes les plus intelligents de France ».<sup>1</sup>

Maurice Lauré, polytechnicien et inspecteur des Finances, participe en 1948 au cabinet de Maurice Petsche, alors secrétaire d'État aux Finances. Puis, il entre à la direction des impôts en 1949. À 35 ans, en 1952, il publie son livre clé « La Taxe sur la valeur ajoutée ». Il faut préciser, que ce terme a été choisi par Maurice Lauré pour des raisons de simplicité et de marketing mais qu'il ne s'agit pas d'une taxe sur la valeur ajoutée de l'entreprise. La TVA est bien un impôt sur la consommation supporté intégralement par le consommateur final.

À grands traits, ses immenses avantages concernent la neutralité par rapport au circuit économique alors que les régimes anciens de taxes en cascade favorisaient l'intégration qui n'est plus de mise aujourd'hui. Les taxes en cascade sont des taxes cumulatives perçues à chaque stade. À titre d'exemple, avec un régime de taxes en cascade dans

l'automobile, le sous-traitant de rang 3 paie la taxe lorsqu'il vend au sous-traitant de rang 2 qui paie à son tour lorsqu'il paie au sous-traitant de rang 1, etc. Et, comme Renault ne fabrique plus aujourd'hui lui-même que 30 % de la valeur d'une voiture, on voit le handicap. Outre sa simplicité, la TVA présente trois autres avantages clés. La déduction à 100 % de la TVA sur les investissements, tout d'abord, qui représente un puissant encouragement à investir. La déduction à 100 % pour l'exportateur de toute la TVA payée en amont avec un calcul très simple, ensuite, qui constitue un puissant vecteur pour exporter. Investissements et exportations, étaient bien les deux clés du développement économique de la France que Maurice Lauré avait bien décelées dès 1952 et qui allaient être au centre de la période faste des « Trente Glorieuses ». Enfin, la TVA est collectée tout au long de la chaîne de production et de distribution. Aussi on ne met pas entre les mains d'une seule profession, une recette clé de l'État.

<sup>1</sup> « L'opium des intellectuels » Raymond Aron, Calmann-Lévy 1995 (page 411 – 412)

## Auteur et acteur de son combat

L'adoption de la TVA fut rude. Maurice Lauré ne se contenta pas de la proposer. Il en fut directement le promoteur ardent et se battit avec la dernière énergie pour la faire adopter, et ceci au mépris des règles habituelles qui veulent qu'un haut fonctionnaire n'intervienne pas lui-même dans la sphère politique. Il décida de convaincre le monde politique de la IV<sup>e</sup> République qui n'était pas réceptif. Maurice Lauré eut l'intuition de viser un homme pourtant très éloigné de lui, Antoine Pinay, appelé en mars 1952 comme président du Conseil et ministre des Finances. Il se présentait comme un homme de bon sens, proche de ses électeurs et éloigné des technocrates. Maurice Lauré obtint un rendez-vous et lui exposa le projet de la TVA. Antoine Pinay écouta très attentivement, se montra intéressé, réfléchit et lui dit : « *on va vous apporter un tableau noir et vous allez recommencer votre exposé au tableau* ». Antoine Pinay était séduit ; c'était gagné, pensait Maurice Lauré. Mais Antoine Pinay, prudent, décida de constituer une commission de la réforme fiscale, qui se montra réticente, principalement pour des raisons historiques. Frappant les produits de première nécessité (draps, sel, sucre, bougies, etc.), l'impôt indirect a pâti, en effet, d'une mauvaise réputation en France, depuis Philippe Le Bel jusqu'au début de la III<sup>e</sup> République. Il était considéré comme particulièrement injuste. Aujourd'hui, malgré les taux différenciés, la TVA est bien anti-distributive. Autrement dit, la charge fiscale de la TVA, en pourcentage du revenu disponible, est plus élevée pour les faibles revenus que pour les hauts revenus. En particulier, parce que les hauts revenus ont une propension plus forte à l'épargne, qui ne subit pas la TVA. Maintenant, si l'on considère que l'épargne est une consommation différée, l'équilibre se rétablit.

Antoine Pinay quitta le gouvernement. Joseph Laniel lui succéda, avec Edgar Faure aux Finances. Edgar Faure, peu amateur de risques politiques, avait une position réservée. Le président de la commission des Finances était le très influent et perspicace Pierre Mendès-France, que Maurice Lauré réussit à convaincre. Il entraîna également Henri Ulver, secrétaire d'État aux Finances, lequel mit sa démission dans la balance auprès du président du Conseil, Joseph Laniel, qui trancha et la TVA vint en discussion. Le texte fut voté le 10 avril 1954. Lauré a donc été loin dans la transgression et dans la passion qu'il mit pour faire passer son projet. Cela a naturellement beaucoup déplu à Edgar Faure qui eut rapidement d'autres raisons d'en vouloir à Maurice Lauré.

## Les prémices d'une transversalité régionale

Lorsque Maurice Lauré arriva au cabinet du secrétaire d'État aux Finances, Maurice Petsche, les impôts étaient organisés en grandes directions : directs, indirects, cadastre, enregistrement, etc. Les directions ne communiquaient pas entre elles et chaque directeur se « débrouillait » comme il le

pouvait avec le cabinet du ministre, lequel changeait souvent. Au niveau local, c'était bien pire : les locaux et les circonscriptions de compétences étaient distincts. Maurice Lauré rêvait d'organiser un contrôle fiscal efficace au lendemain de la guerre afin de créer rapidement de bonnes habitudes. Il insista pour qu'un directeur général des impôts soit nommé mais l'unification sur le terrain prendra 60 ans et fera deux morts : Maurice Lauré et le ministre de Lionel Jospin, Christian Sautter. Christian Sautter fut lâché par Lionel Jospin à la suite d'une manifestation du syndicat des impôts. La réforme ne sera terminée qu'en 2009 par le gouvernement Fillon. On voit donc avec quelle majestueuse lenteur se déplace l'Administration ! Maurice Lauré eut l'idée de créer les polyvalents. Autrement dit, un début de transversalité au niveau de la région. Les polyvalents étaient issus des différentes directions et avaient compétence pour traiter de l'ensemble de la fiscalité. Au départ, le succès fut total. Edgar Faure était ravi d'endosser, par procuration, la tunique du preux chevalier, incarné par Maurice Lauré, qui allait, enfin, traquer efficacement les fraudeurs. Mais, Pierre Pujade, petit commerçant à Saint-Céré, commença à soulever les campagnes, avec comme levier, la peur et les peurs : le déclin de certaines régions, l'autorité perdue, de forts accents de xénophobie, le repli sur soi à l'abri des frontières et naturellement la haine de l'Administration et du fisc. Il était en plein dans l'antisystème : le cri vis-à-vis des députés en place était « *sortez les sortants* ». En mars 1955, Edgar Faure, sentant le danger, se rendit à l'Assemblée nationale, présentant d'une main, la tête de Maurice Lauré et, de l'autre, un certain nombre de promesses avantageuses qui naturellement ne l'engageaient pas. Ceci n'empêcha pas Pierre Pujade de faire élire en janvier 1956, 52 députés au titre d'un parti qui avait 18 mois d'existence !

Maurice Lauré fut peu soutenu par la presse et l'opinion publique. Un seul journal se rendit compte de ce qui se passait, *Combat*, le journal d'Albert Camus, qui titra « *Hauts fonctionnaires abandonnés* ». Abandonné, tel fut bien le sort de Maurice Lauré jusqu'à son entrée à la Société Générale, en 1967, dont il devint président.

## La généralisation de la TVA

Valéry Giscard d'Estaing s'attaqua à la généralisation de la TVA aux professions qui n'étaient pas soumises ou qui l'étaient de manière facultative : commerçants, artisans, prestataires de services et agriculteurs. Il faut souligner que cette décision était courageuse car Valéry Giscard d'Estaing, se préparant à l'élection suprême, risquait un fort mécontentement des catégories constituant le noyau clé de son électorat et l'épisode Lauré-Pujade était dans tous les esprits. De plus, lorsque Valéry Giscard d'Estaing prit le dossier en mains, la taxe locale qui frappait la vente au détail était toujours en vigueur. Les maires y étaient attachés car ils la

maitrisaient et voyaient d'un mauvais œil une taxe pilotée de Paris. Valéry Giscard d'Estaing risquait ainsi un conflit avec les élus locaux dont il avait besoin pour sa future élection. Pourtant Valéry Giscard d'Estaing était convaincu de l'apport considérable de la généralisation de la TVA avec deux arguments clés : la simplification et l'aide puissante à l'exportation et à l'investissement, donc à la croissance. Valéry Giscard d'Estaing était un fervent européen, or de ce côté, là aussi, la TVA progressait. Le principe de la généralisation de la TVA, à l'ensemble des États membres, fut acté le 9 février 1963. Enfin, en 1965, il présenta la suppression de toute une série de taxes et leur remplacement par la TVA. Une grande surprise intervint : les agriculteurs demandèrent eux-mêmes à être soumis à la TVA sous l'impulsion de François Guillaume. Ce dernier avait bien vu tout l'intérêt de la TVA (stimulation des investissements et de l'exportation : les deux formidables outils de la modernisation de l'agriculture française et de son succès). Le texte fut voté le 23 décembre 1965.

### Instauration de la TVA sociale sous de Gaulle

À l'automne 1968, suite aux mesures très couteuses, adoptées pour sortir de la crise de mai 68, la compétitivité des entreprises françaises (hausse de 30 % du SMIC) et le commerce extérieur étaient en grande difficulté. Le remède classique était la dévaluation. Le général de Gaulle la refusa et décida une hausse du taux normal de la TVA, de 2,5 points, compensée par la suppression de la taxe sur les salaires (assimilée à une charge sociale). Il bascula ainsi environ 7 milliards de francs. Les entreprises françaises eurent, par conséquent, un gain de compétitivité pour les produits qu'elles exportaient, et ce d'autant plus, qu'elles avaient une forte proportion de salaires sur le territoire

national. Les entreprises qui vendaient en France depuis l'étranger virent une hausse de leur prix TTC sans aucune compensation. On parla de dévaluation fiscale et l'opération fut un grand succès car il n'y eut pas de surcroît d'inflation.

Comment se pose la question aujourd'hui ? Le mécanisme se déroule ainsi : les prix TTC augmentent le mois même de l'application de la hausse. Mais l'entreprise productrice est en mesure de répercuter rapidement l'économie réalisée sur ses charges salariales, puis ensuite celles véhiculées par ses fournisseurs pour le même motif, puis les fournisseurs des fournisseurs, etc. Autrement dit, le processus de stabilisation des prix est nécessairement assez long. Dans le même temps, l'exportation est stimulée avec des prix plus compétitifs et d'éventuels effets d'allongement des séries chez les producteurs. Les exemples France 68 et Allemagne montrent que l'inflation est maîtrisée. Par ailleurs, la plupart des études convergent. Ainsi, une étude bancaire récente montre qu'une hausse de 4 points de TVA, qui trouverait contrepartie dans une baisse de 0,8 point du taux de cotisation employé et de 6 points du taux de cotisation employeur, conduirait à un maintien du pouvoir d'achat des salariés et, à horizon de deux ans, à une baisse du chômage de 0,4 point. Les études du Trésor et de COE Rexecode vont dans le même sens.

La TVA sociale nécessite par conséquent des délais et un travail de pédagogie. Par ailleurs, pour remédier au déficit de compétitivité qui touche les entreprises françaises, le seul transfert de quelques points de TVA ne peut suffire. Il faudrait certainement d'autres transferts et d'autres mesures pour créer le véritable choc de compétitivité dont nous avons tant besoin. Enfin, une réflexion sur les innovations clés de Maurice Lauré : il était révolutionnaire. Mais, il est certain qu'il dût méditer cette phrase de Machiavel : « *Le réformateur s'attirera la haine de ses adversaires et le soutien tiède de ceux à qui son action bénéficie* ». ■



Les légionnaires s'engagent. La Cohorte le prouve.

La Société des membres de la Légion d'honneur est animée par des valeurs de responsabilité et de solidarité fortes. Ces engagements se matérialisent par des initiatives concrètes tant auprès de ses adhérents qu'auprès de la société civile. Tous les trimestres, La Cohorte, s'inscrit comme le relais des actions, individuelles ou collectives, déployées par ses membres et valorise le soutien de la SMLH auprès des personnes en difficulté. Pour vous abonner : [www.smlh.fr](http://www.smlh.fr)

**SMLH**



SOCIÉTÉ DES MEMBRES  
DE LA LÉGIION D'HONNEUR



**Bakhrom ASHRAFKHANOV**

*Directeur du Trésor, vice-ministre des Finances de la République d'Ouzbékistan*



**Dilshod PULATOV**

*Chef de la division d'enregistrement des engagements financiers et de paiement du Trésor, ministère des Finances de la République d'Ouzbékistan*

## Réformes du système budgétaire et de l'exécution du budget de l'État de la République de l'Ouzbékistan

L'Ouzbékistan, état indépendant depuis le 31 août 1991 a été reconnu par la France le 31 décembre. Les premiers liens de coopération entre les Ministères des finances Ouzbek et Français ont été tissés dès le mois de mars 1995 et se sont intensifiés avec les années 2000. C'est dans ce contexte que MM. Bakhrom ASHRAFKHANOV vice ministre des Finances, Shirinbek SAFAROV, Dilshod PULATOV Chefs de service du ministère décrivent, dans deux articles, les évolutions qui ont sous-tendu celles de l'économie de leur pays.

Vingt-deux ans après l'accession de l'Ouzbékistan à l'indépendance, le bilan des transformations, des premiers résultats et des succès, peut être dressé.

L'objectif pour le futur est de répondre aux défis du siècle des technologies informatiques.

Pour la mise en œuvre des objectifs stratégiques prioritaires fixés par le Président de la république d'Ouzbékistan, I.A. Karimov, le gouvernement élabore des programmes de développement de l'économie, qu'accompagne une réforme du système budgétaire.

L'ampleur de la politique fiscale et budgétaire propre à ces programmes est déterminante du succès de la transfor-

mation du marché, couvre tous les secteurs de la société et pénètre un vaste spectre de relations financières.

Une attention particulière est accordée à la mise en œuvre des priorités les plus importantes du programme de développement social et économique du pays définies par le Président.

Le principal document financier de l'Ouzbékistan pour les années 2009-2012 porte sur un ensemble d'actions initié par le Président de la république et approuvé par le Parlement pour assurer la stabilité financière de l'économie réelle, en particulier, la modernisation de la production, la réduction des coûts, l'expansion des relations de coopération, l'incitation de la demande intérieure pour les produits nationaux.

En dépit des effets négatifs de la crise économique et financière mondiale, chaque année, grâce aux mesures prises, le PIB, le volume de la production industrielle et de l'agriculture, les ventes de détail et les services monnayables sont en croissance constante comme le démontrent les résultats économiques pour 2012:

- La croissance du produit intérieur brut a progressé de 8,2%, le volume de la production industrielle a augmenté de 7,7%, ceux de l'agriculture de 7,0%, de la construction de 11,5%, des ventes de détail de 13,9%, des services de 14,3%, et le budget de l'État a été exécuté avec un excédent de 0,4% du PIB quand bien même il a été approuvé avec un déficit de 1% du PIB.
- Grâce aux mesures de soutien des exportateurs et au renforcement du potentiel d'exportations des secteurs de l'économie, le volume des exportations a augmenté de 11,6%.
- Les mesures mises en œuvre pour améliorer le fonctionnement du monde des affaires ont contribué au développement de l'initiative privée et à la création de 18 400 nouvelles petites entreprises. La part de ce secteur dans le produit intérieur brut du pays atteint 51%.
- Dans le cadre de la mise en œuvre d'ensemble de programmes pour le développement de l'industrie, le volume de biens de consommation a augmenté de 7,5% et celui de produits locaux de 25,2% avec la mise en production locale de 957 nouveaux types de produits locaux.
- Le volume des investissements a augmenté de 14%, dont les investissements étrangers de 22%.
- Grâce à la mise en œuvre d'actions ciblées, à peu près 1.000.000 de nouveaux postes de travail ont été créés, dont plus de 550.000, soit 55%, dans les zones rurales.

Le chef de l'État I.A. Karimov, dans son livre *L'approfondissement des réformes démocratiques et de formation de la société civile – le critère principal pour le développement de notre pays* souligne dans le chapitre "Principes et tendances des indicateurs de développement économique et social de la République d'Ouzbékistan pour les années de l'indépendance (1990-2010) et prévisions pour la période 2011-2015" que "Les années de 1991 à 2000, ont été un tournant historique pour notre pays et son peuple et ont constitué la première étape et le stade le plus urgent de la réforme, du changement et de la constitution des fondamentaux de l'État Ouzbek. Les succès obtenus par l'Ouzbékistan dans la réforme de l'économie, la réalisation des mesures anti-crise ont été reconnus par les institutions financières et économiques internationales compétentes".

La stabilité macro-économique a été atteinte grâce aux efforts de la politique économique de l'État. Au cours des 15 dernières années, à partir de 1996, la reprise économique a été assurée et le PIB a augmenté en moyenne de 4 à 8,5% par an et le PIB par habitant de 3 à 7,5% alors que le taux mensuel d'inflation, grâce aux politiques conjuguées du

Gouvernement et de la Banque centrale, est passé de 24% en 1994 à 0,5-0,3% ces dernières années.

La lutte contre l'inflation dans la politique budgétaire peut être menée par la réduction du déficit budgétaire. En effet, l'inflation a pour origine non seulement l'augmentation de la masse monétaire en circulation, mais aussi celle des impôts qui renchérissent les prix des biens et services. C'est pourquoi l'État Ouzbek réduit les taux d'imposition depuis les années 1995, et ainsi maîtrise les hausses de prix sur le marché des matières premières et des biens et services. En outre, la réduction d'impôt stimule la production dans le secteur manufacturier.

Soutenir la stabilité macroéconomique et la croissance économique durable reste une priorité stratégique. Pour l'avenir, il faut atteindre un taux de croissance de l'économie de 5% par an au minimum, créant ainsi les conditions favorables pour les citoyens et les entreprises dans la planification de leurs revenus, de leurs dépenses, de l'épargne qui sera facteur de l'augmentation des investissements dans le secteur privé. Nous devons reconnaître que ce ne sera pas une tâche facile.

La mise en œuvre de décisions, dont le contrôle strict du déficit budgétaire et des sources de l'inflation, la réduction des charges fiscales sur les revenus du peuple et des entreprises prendra du temps.

Comme le Président de la République le mentionne, en choisissant la bonne stratégie pour le développement et la modernisation de l'économie, notamment avec le rééquipement du secteur réel, en exécutant un important programme national de lutte contre la crise, l'économie a non seulement résisté mais a aussi permis la réussite du développement de la situation socio-économique du pays et l'augmentation du niveau de vie de ses citoyens<sup>1</sup>.

Le succès du pays en matière de développement socio-économique a aussi créé les conditions de la bonne exécution du budget de l'État. La croissance de la production industrielle, de celle de l'agriculture, de la construction et des ventes de détail sont le résultat des mesures prises. La politique visant à encourager les investissements et la mise en œuvre de projets stratégiques sur la modernisation, la rénovation technique des principaux secteurs de l'économie, ont permis la progression du volume des investissements nationaux et celui de l'investissement direct étranger. Depuis plus de six ans, le budget de l'État de la République d'Ouzbékistan est exécuté avec un excédent.

L'encouragement aux exportations, à la fabrication et à la vente de produits finis compétitifs vers de nouveaux marchés étrangers, en a permis la croissance.

Grâce aux bonnes stratégies de développement, de rénovation, de modernisation du pays et de mobilisation des forces et des capacités pour mettre en œuvre le programme anti-crise pour la période 2009-2012, l'État a réussi à

<sup>1</sup> Des documents du collège du Ministère des Finances de la République d'Ouzbékistan pour l'année d'exercice 2009.

contrer avec succès les menaces et les défis de la crise financière et économique mondiale et a assuré le développement économique durable du pays et la croissance du niveau de vie de ses habitants.

Le gouvernement a fait un excellent travail sur le budget de l'État dans des conditions difficiles, avec une attention particulière aux personnes vulnérables avec le financement en temps opportun de la santé, de l'éducation et de la culture. Chaque année, plus de la moitié du budget de l'État est consacré au secteur social.

Les progrès dans le développement économique et social sont un fait incontestable qui démontre la justesse de la voie choisie par l'Ouzbékistan. Les réformes économiques reposent sur cinq principes fondamentaux formulés par le Président Karimov dans les premières années de l'indépendance du pays et reconnu par la communauté internationale comme le « modèle ouzbek » de la réforme économique.

Ces principes sont la « dés-idéologisation » de l'économie et sa primauté sur le politique, instituer l'État en tant que principal réformateur, garantir la prééminence de la loi, mettre en pratique la politique sociale, instaurer la progressivité dans la réalisation des réformes.

*"Le gouvernement rend compte devant le peuple de l'énormité et de l'ampleur des défis auxquels fera face le pays à l'avenir pour moderniser, libéraliser l'économie et la société en général. Notre objectif est de rejoindre les pays développés démocratiques, pour assurer un niveau de vie mérité par notre peuple"<sup>2</sup>.*

## La République de l'Ouzbékistan : un État unitaire

Conformément à la loi « sur le système budgétaire », le système budgétaire de la République d'Ouzbékistan se compose de deux parties :

- Le budget de l'État (national)
- Le budget de la République du Karakalpakstan et les budgets des régions, de la ville de Tachkent, des districts et des villes.

**Le budget national** est le principal instrument de répartition du revenu national et du PIB. Par conséquent, les principales fonctions du budget national sont les suivantes:

- la redistribution du revenu national et du PIB;
- l'intervention et la stimulation de l'État dans l'économie;
- le soutien financier de la politique sociale;
- le contrôle de la formation et de l'utilisation des fonds centralisés.

<sup>2</sup> I.A. Karimov, *L'approfondissement des réformes démocratiques et de formation de la société civile – le critère principal pour le développement de notre pays*, chapitre "Principes et tendances des indicateurs de développement économique et social de la République d'Ouzbékistan pour les années de l'indépendance (1990-2010) et prévisions pour la période 2011-2015"

## Une partie importante du système budgétaire de la République d'Ouzbékistan est constituée des budgets locaux

Les budgets locaux sont ceux des collectivités : régions, villes, districts, qui sont les unités territoriales de la République. Le plan financier, c'est à dire le budget, est approuvé par l'organe représentatif. Il prévoit des sources de revenus et les montants des recettes qui en découlent, ainsi que les destinations de la dépense et le montant des fonds alloués dans un but précis à un moment donné. Le plan financier crée ainsi les sources de financement réel au sein de chaque unité territoriale que l'exécutif du pouvoir public local utilisera pour la mise en œuvre de ses activités.

Après l'indépendance, le système budgétaire de la République d'Ouzbékistan, est fondé sur les principes d'unité, de complétude, de réalité, de transparence et d'indépendance de tous les budgets. Le principe le plus pertinent de l'organisation du système budgétaire est l'autonomie assurée grâce à des sources de revenus qui lui sont propres et au droit de déterminer les dépenses et la destination de leur utilisation.

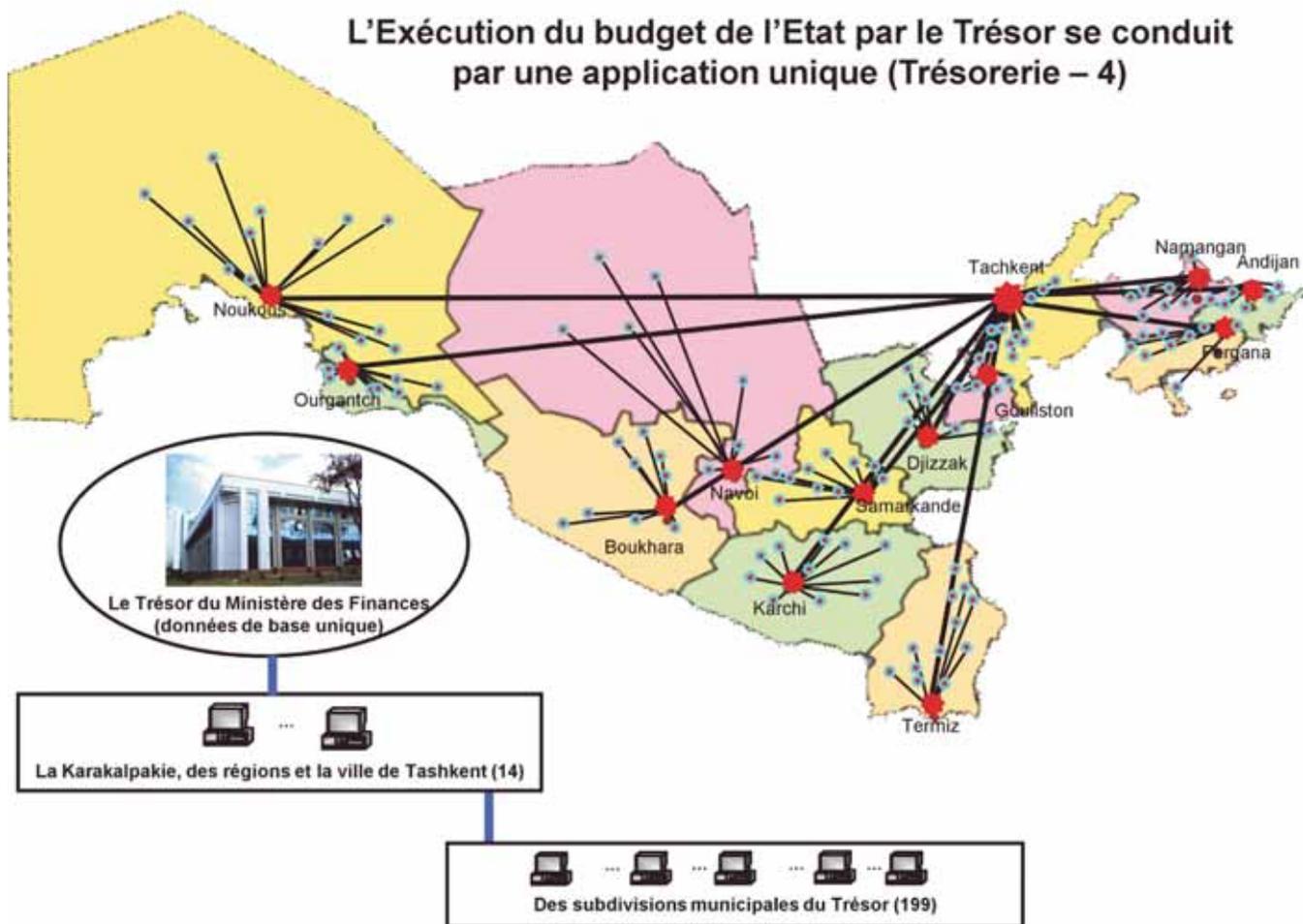
Le système de contrôle budgétaire est effectué par les autorités financières et les institutions bancaires en conformité avec les principes du système de budget de l'unité de l'Ouzbékistan.

## L'exécution du budget de l'État par le Trésor est la base du développement de la relation budget et économie en Ouzbékistan.

La loi 2004 n° 664-II de la République d'Ouzbékistan sur « L'exécution du budget de l'État par le Trésor » adoptée le 26 août 2004 a progressivement atteint les objectifs suivants :

- une gestion efficace des moyens du budget de l'État grâce à la consolidation de toutes les opérations de recettes et de dépenses du budget sur un compte unique du Trésor ouvert à la Banque centrale, en remplacement de multiples comptes bancaires des organisations budgétaires ouverts dans différents établissements bancaires ;
- le renforcement du contrôle sur l'utilisation effective des ressources budgétaires grâce à l'exercice d'un contrôle préalable lors de la réception d'un engagement de dépenses des organisations budgétaires (en charge de la rédaction des contrats) avec les fournisseurs de biens, travaux et services ;
- les agents des structures de la Trésorerie grâce à l'utilisation du logiciel dédié vérifient rapidement le respect de l'objectif et les modalités de paiement en vertu du contrat, et le volume de crédits prévisionnels inscrits au budget ;
- l'enregistrement des obligations à l'issue de contrats conclus avec les fournisseurs permet également de créer une base unique de données des fournisseurs de biens, travaux et services, des éléments constitutifs et d'optimisation du prix et la possibilité de fournir des informations de qualité aux organismes budgétaires.

## L'Exécution du budget de l'Etat par le Trésor se conduit par une application unique (Trésorerie – 4)



L'exécution du budget de l'État par les services du Trésor a ainsi permis d'améliorer qualitativement le contrôle courant sur la pertinence et l'opportunité des dépenses budgétaires en supprimant la possibilité d'abus et d'erreurs de la part des principaux responsables des allocations budgétaires.

Le contrôle courant est mis en œuvre grâce à l'utilisation de logiciels dans le traitement des paiements au sein des services du Trésor à partir des contrats passés avec les fournisseurs de biens, travaux et services.

Par ailleurs, le passage à l'exécution du budget par le Trésor a largement facilité et rationalisé le suivi de l'exécution du budget effectué par les personnels de la Direction de contrôle et de révision du Ministère des Finances et a eu pour conséquences :

- la réduction du délai de la préparation et l'amélioration de la qualité des rapports sur l'exécution du budget de l'État ;
- la création du système d'information unifié de gestion des finances publiques ;
- la création du système unifié de l'organisation de la tenue et présentation des comptes (le plan unique de comptes).

La mise en œuvre de l'exécution du budget de l'État par le Trésor s'articule autour des principes suivants:

- la création d'une institution qui sur une base centralisée définit le cadre comptable budgétaire, tient la comptabilité budgétaire, assure la gestion financière de la disponibilité des crédits et traite des paiements ;
- la consolidation des ressources financières sur un seul compte (compte unique du Trésor) à la Banque centrale de la République d'Ouzbékistan ;
- l'exécution du budget par le Trésor est basée sur le principe de l'unité de caisse.

Le compte unique du Trésor est ouvert auprès de la Banque centrale de l'Ouzbékistan où sont créditées toutes les recettes et débitées toutes les dépenses du budget. La comptabilisation des opérations de recettes et de dépenses du budget est effectuée dans le grand livre général du Trésor.

La coopération avec le Ministère des Finances français a aidé à atteindre les objectifs ci-dessus visés.

La première convention interministérielle entre l'Ouzbékistan et la France a été signée en 2002 puis a été régulièrement renouvelée par période triennale. Ces accords interministériels entre ministères des Finances représenté en France par la DGFIP prévoient l'assistance technique au ministère

des Finances de la République d'Ouzbékistan, en particulier, au Trésor et au Centre de formation du ministère des Finances.

L'assistance technique de la partie française s'est concrétisée par :

- l'organisation d'une formation annuelle des agents du Ministère des Finances de la République d'Ouzbékistan au sein d'abord de l'Ecole Nationale du Trésor (ENT) à Noisiel (où les cadres A sont formés présentement au système du Trésor public français) ;
- l'organisation d'une formation de six mois dans le domaine informatique à l'Institut de la gestion publique et du développement économique à Vincennes (IGPDE) ;
- l'organisation de séminaires d'études en France portant sur des modules utilisés par le Trésor français dans le cadre rénové de la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) promulguée en 2001 et mise en application en 2006.

La contribution du Trésor public français qui dispose d'une expérience bicentenaire, au regard de la création récente du Trésor en Ouzbékistan, au développement du système comptable et budgétaire, à la mise en place des comptes d'exécution du budget de l'État, à la création du système du Trésor et de son compte unique qu'il implique a été très appréciée.

Le 1<sup>er</sup> Janvier 2012 le Trésor Public de l'Ouzbékistan est passé au compte unique du Trésor, la coopération bilatérale en a été un élément facilitateur.

Au début de l'année 2012 la quatrième convention interministérielle entre le Ministère des Finances de la République d'Ouzbékistan et la DGFIP du Ministère français a été signée. Cet accord de coopération prévoit l'assistance technique non seulement au Trésor Public et au Centre de formation mais aussi à la Direction Générale du Budget d'État, à la Direction de politique fiscale et douanière et au Centre d'informatique du Ministère des Finances.

La convention interministérielle signée prévoit:

- l'organisation d'une formation pour des fonctionnaires du Ministère des Finances de la République d'Ouzbékistan au sein des écoles nationales des finances publiques ;
- l'échange de spécialistes et d'experts techniques des deux parties.

La coopération bilatérale des deux pays se poursuivra pour les années suivantes.

L'administration du Ministère des Finances apprécie les atouts de cette assistance technique et pratique de la DGFIP et l'en remercie et espère la poursuite de cette coopération. ■

## Renouvellement d'abonnement 2014

Plus que quelques jours pour profiter du tarif préférentiel  
**115.00€ au lieu de 150.00 €**  
**dernier délai 13 décembre 2013**

### et des nouveautés 2014 :

- Une **parution bimestrielle**, mais maintenant en volume la totalité des articles actuellement répartis sur 10 numéros,
- et un **accès Internet inclus** pour chaque abonnement « papier ».

### Abonnement à tarif préférentiel en souscrivant avant le 13 décembre 2013

#### Version papier + accès numérique

115,00 € TTC

#### Coordonnées de l'abonné :

NOM : ..... Prénom : .....

Raison sociale : ..... Profession : .....

Adresse : .....

Code postal :     Ville ..... Pays : .....

Adresse mail (obligatoire) : .....

GESTION & FINANCES PUBLIQUES **GF**

Ci-joint règlement  
à l'ordre de

Gestion et Finances Publiques  
16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 Arcueil  
Tél. 01 41 24 23 90 - Fax : 01 41 24 23 96  
E-mail : gestionfipu@orange.fr

Vous pouvez également effectuer votre règlement par carte bancaire sur [www.gestionfipu.com](http://www.gestionfipu.com), rubrique « s'abonner »

# Chronique de jurisprudence financière



**Stéphanie DAMAREY**  
Maître de conférences / HDR  
Université de Lille 2



**Michel LASCOMBE**  
Professeur à l'IEP de Lille



**Xavier VANDENDRIESSCHE**  
Professeur à l'Université Lille 2



## La Cour des comptes Jurisprudence commentée

### **Cour des comptes, 4ème Chambre, arrêt n° 62598, 15 décembre 2011, Commune de Rueil-Malmaison**

**Appel ; appel du ministère public. Procédure ; caractère contradictoire ; moyen soulevé d'office. Gestion patente ; dépenses ; subventions ; association para-administrative ; étendue du contrôle du comptable public**

Par décision du 8 octobre 2010, l'agent comptable de la commune de Rueil-Malmaison a été déchargé de sa gestion par la chambre régionale des comptes d'Ile-de-France. Il lui avait été reproché le paiement d'une subvention de 50000 euros en l'absence de convention pourtant exigée par les dispositions de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration (art. L. 1617-19 CGCT). La CRC avait écarté cet argument, conduisant ainsi le procureur financier à interjeter appel du jugement. La Cour des comptes va annuler le jugement de la CRC, évoquer l'affaire et conclure à la mise en débat du comptable public. Pourtant, l'agent comp-

table avait obtenu de la CRC décharge de sa responsabilité en invoquant, à l'occasion de l'audience publique, l'existence d'une convention type que le juge des comptes avait admise comme justification du paiement. Cette solution était d'autant plus inédite, en considération de la jurisprudence classiquement retenue par le juge des comptes, que le moyen, alors même qu'il n'était pas d'ordre public, avait été soulevé d'office par la CRC ; il n'avait donc été évoqué par aucune partie et n'avait pas pu être discuté.

#### **Convention d'attribution d'une subvention.**

En application de l'article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration, l'autorité administrative qui attribue une subvention doit, lorsque cette subvention est d'un montant supérieur à 23000 euros, conclure une convention avec l'organisme de droit privé qui en bénéficie, définissant l'objet, le montant et les conditions d'utilisation de la subvention attribuée. Le paiement d'une

subvention réalisé par le comptable en l'absence d'une telle convention engage sa responsabilité pécuniaire et personnelle (C. comptes, 5 juillet 2006, Port autonome de Marseille, *La Revue du Trésor* 2007. 523 ; *RFD Adm.* 2007. 874. C. comptes, 18 mars 2010, Commune de Bouguenais, *Gestion et fin. publ.* 2011. 363. C. comptes, 18 mars 2010, Commune de Pacé, *Gestion et fin. publ.* 2011. 363). Dès lors que l'agent comptable avait procédé au versement de la subvention en l'absence de la convention exigée, la Cour des comptes rappelle que, lorsqu'une pièce fait défaut parmi celles prévues par la réglementation, il appartient au comptable de suspendre le paiement, par application de l'article 37 du RGCP, afin que l'ordonnateur apporte les justifications nécessaires ou engage sa responsabilité propre. Faute d'avoir agi ainsi, le comptable public voit sa responsabilité engagée.

Ainsi que le rappelle le parquet, il n'appartient pas au comptable public d'apprécier le contenu de la convention mais seule-

ment de vérifier qu'elle existe et qu'elle comporte les mentions légales. L'interrogation peut ici apparaître dès lors que l'agent comptable avait fait état, à l'occasion de l'audience publique, de l'existence d'une convention-type dont on pouvait légitimement se demander si elle ne pouvait pas valoir de convention en l'espèce (Cf. infra). L'agent comptable avait tenté de justifier le paiement de la subvention en expliquant que l'absence de convention se trouvait compensée par la production de pièces lui permettant de s'assurer que la dépense était effectivement due. Il avait notamment produit la délibération par laquelle le conseil municipal avait accepté le principe du versement de cette subvention. La Cour des comptes ne pouvait que rejeter cette prétendue justification dès lors qu'une délibération doit s'analyser comme un acte administratif unilatéral et ne saurait, en aucun cas, être assimilée à une convention.

**Caractère para-administratif de l'association.** Il semble que l'agent comptable lui-même avait des doutes sur l'accueil qui serait réservé à cette argumentation en constatant qu'il avait également justifié de la régularité de la dépense à raison de la transparence de l'association. L'agent comptable entendait, en effet, faire prévaloir un faisceau d'indices permettant de conclure au caractère para-administratif de l'association ce qui, selon lui, rendait inutile la production d'une convention dès lors que l'association bénéficiaire devait être présentée comme un démembrement de l'administration. On ne peut qu'être stupéfait devant tant d'audace ou de naïveté car le comptable ne pouvait espérer se dégager de sa responsabilité en invoquant l'illégalité de la dépense, élément qu'il ne lui appartient pas, au demeurant, de vérifier. A juste titre, la Cour des comptes a indiqué qu'il n'appartient pas aux comptables publics, à l'occasion des contrôles qu'ils effectuent sur la validité des créances, de requalifier au regard du droit administratif ou du droit financier, les pièces justificatives des opérations litigieuses.

De manière tout aussi éclairante, le ministère public a pu indiquer que l'invocation du caractère para-administratif de l'association était un moyen que la chambre régionale des comptes se devait d'examiner. Faute de l'avoir fait, la CRC d'Ile-de-France a rendu une décision irrégulière.

**Note en délibéré.** C'est au moyen d'une note en délibéré que l'agent comptable a tenté de tirer argument de la transparence de l'association pour se dégager de sa responsabilité. Rappelons que le code des juridictions financières ne prévoit pas cette possibilité d'une note en délibéré. Mais, le juge des comptes a très facilement admis qu'il soit possible pour le comptable public – qu'il soit patent ou de fait – de lui en adresser une (C. comptes, 11 mai 2007, Receveurs des impôts du Bas-Rhin, *La Revue du Trésor* 2008.783).

La note en délibéré permet aux parties de compléter leurs observations, compte tenu notamment des arguments développés à l'audience. Lorsque la note en délibéré est sans incidence sur la solution du litige – parce qu'elle ne fait état d'aucune circonstance de droit ou de fait nouvelle – le juge est en principe tenu de la viser (CE, 21 novembre 2003, Mme Biord-Genest, *Rec. CE T.* 936). Le juge administratif a toutefois déjà retenu que la note devait être présumée avoir été examinée dès lors qu'elle avait été enregistrée au greffe de la juridiction, même si elle n'avait pas été visée dans la décision (CE, 29 novembre 2002, Domergue, *Rec. CE T.* 878 ; *RJF* 2/2003, n° 215 ; *BDCF* 2/03, n° 27, *concl. Colin ; Dr. fisc.* 2003, n° 30-35, *comm.* 588). Lorsque la note contient « soit l'exposé d'une circonstance de fait dont la partie qui l'invoque n'était pas en mesure de faire état avant la clôture de l'instruction et que le juge ne pourrait ignorer sans fonder sa décision sur des faits matériellement inexacts, soit d'une circonstance de droit nouvelle ou que le juge devrait relever d'office », le juge est tenu de prendre en considération cette note en délibéré – et de la viser dans sa décision – à peine d'irrégularité de celle-ci (CE, 12 juillet 2002, Epoux Leniau, *Rec. CE T.* 278 ; *RFDA* 2003.307, *concl. Piveteau*). Les conclusions du ministère public sont riches d'enseignements quant au régime juridique et à la portée de ces notes en délibérés. Ainsi, à l'occasion de l'espèce Commune d'Argenteuil, le parquet avait rappelé que si « l'instruction devant le juge des comptes est close par le dépôt au greffe du rapport à fin de jugement (article R.241-36, I, du code des juridictions financières) et si le code des juridictions financières ne prévoit pas de note en délibéré, le ministère public considère que la production d'un tel document ne saurait être prohibée par principe, qu'il n'est pas

interdit au juge de la prendre en considération et qu'elle peut, le cas échéant, justifier une réouverture de l'instruction » (C. comptes, 8 septembre 2001, Commune d'Argenteuil, *Gestion et fin. publ.* 2013, n° 7, p. 69). Cette position se retrouve dans les conclusions sur l'affaire Hénin-Beaumont (Voir conclusions et commentaire sous C. comptes, 8 septembre 2011, Gestion de fait des deniers de la commune d'Hénin-Beaumont, *Gestion et fin. publ.* 2012 n° 7, p. 71). En l'espèce, le ministère public prend soin de rappeler qu'une note en délibéré peut être produite à l'issue ou postérieurement aux débats, mais nécessairement avant le délibéré. La réouverture de l'instruction s'impose si le juge est saisi de circonstances de fait dont la partie ne pouvait faire état avant la clôture de l'instruction et lorsqu'elles sont de nature à rendre la décision fondée sur des faits matériellement inexacts s'il n'en était pas tenu compte. Il en va de même lorsque la note comporte des circonstances de droit nouvelles ou qui devraient être relevées d'office.

**Moyens soulevés d'office par le juge des comptes.** C'est à l'occasion de l'audience publique devant la chambre régionale des comptes que le comptable public, en réponse à une question du président de la formation de jugement, avait évoqué l'existence d'une convention-type de financement, que le maire était autorisé à signer, dans laquelle étaient précisés l'identité du bénéficiaire, son engagement à fournir à la commune tout justificatif technique ou financier relatif aux actions menées, le caractère annuel de la convention et le fait que la subvention peut, d'un commun accord, être versée en une ou plusieurs fois. C'est en se fondant sur une lecture combinée de cette convention-type et de la délibération du conseil municipal autorisant le versement de la subvention, que la chambre régionale des comptes avait retenu que le comptable était en mesure de procéder au contrôle de la validité de la créance et avait, de ce fait, déchargé le comptable de sa responsabilité.

En appel, la Cour des comptes a estimé que ce faisant, la chambre régionale des comptes avait soulevé d'office un moyen qui n'était pas d'ordre public, qui n'avait été évoqué par aucune partie à l'instance et qui n'avait, en conséquence, pu être ni discuté ni contredit par aucune des parties. Estimant que la CRC avait ainsi

statué au-delà des moyens soulevés par les parties, la Cour des comptes a prononcé l'annulation du jugement.

Le moyen d'ordre public est, en effet, un moyen que le juge se doit de soulever d'office, même s'il n'a pas été invoqué par les parties (C. comptes, 23 septembre 1999, Commune de Saint-Etienne, Association de gestion du palais des spectacles et des sports de Saint-Etienne, *La Revue du Trésor* 2000. 369). Il se caractérise par sa gravité, ce qui justifie d'ailleurs qu'il soit reconnu d'ordre public.

D'après la jurisprudence, constituent des moyens d'ordre public que le juge doit relever d'office :

- le principe du contradictoire (C. comptes 23 mars 1989, OPHLM de Montreuil, *GAJF* 4<sup>e</sup> éd. n° 48. Cour des comptes, 4<sup>e</sup> chambre, 23 septembre 1999, arrêt n° 23810, SIVOM de Villefranche-sur-Mer, *La Revue du Trésor* 2000. 372. C. comptes, 29 juin 2000, SIVU de Poyanne-Laurède, *La Revue du Trésor* 2001. 530 et nos obs. ; C. comptes, 23 mai 2002, Commune de Dieulefit, *La Revue du Trésor* 2003. 385), en particulier le fait de ne pas discuter tous les moyens présentés par le comptable (C. comptes, 3 octobre 2002, Commune de Rantigny : *La Revue du Trésor* 2003. 548. C. comptes, 19 juin 2008, Ecole nationale supérieure de chimie de Rennes, *Gestion et fin. publ.* 2010. 82) ;
- les principes d'impartialité et de respect des droits de la défense (C. comptes 29 juin 2000 et 26 avril 2001, Département de l'Essonne et sieur Dugoin, *La Revue du Trésor* 2002. 25. CE, 6 avril 2001, Razel, *Rec. C. comptes* 137 ; *La Revue du Trésor* 2002. 221 ; *RFD Adm.* 2001. 1299. CE, 17 octobre 2003, Dugoin, *La Revue du Trésor* 2004. 142 ; *RFD Adm.* 2004. 815) ;
- le défaut de motivation d'un jugement de chambre régionale des comptes (C. comptes, 26 mai 2005, Centre hospitalier du Mans, *La Revue du Trésor* 2006. 56. C. comptes, 24 janvier 2008, Centre hospitalier de Thiers, *La Revue du Trésor* 2009. 610. C. comptes, 27 mars 2008, commune de Châtellereault, *Gestion et fin. publ.* 2009. 780. C. comptes, 19 juin 2008, Ecole nationale supérieure de chimie de Rennes, *Gestion et fin. publ.* 2010. 82. C. comptes, 30 avril 2009, Communauté d'agglomération Garbalan-Huveaune-Sainte-Baume, *Gestion et fin. publ.* 2010. 99)

- les conditions de la notification des jugements et arrêts (C. comptes, 17 décembre 1908 et 16 janvier 1909, Villant, ancien maire de Reville, *Rec. C. comptes* 5. C. comptes, 18 février 1924, Lacomère, ancien maire de Cormontreuil : *Rec. C. comptes* 16 ; C. comptes, 13 décembre 2004 et 27 janvier 2005, Université de Savoie – Centre européen de recherche en génie de l'environnement, *La Revue du Trésor* 2005. 613) ;

- le défaut de signature du jugement rendu par le président de la formation de jugement (C. comptes, 16 décembre 1999, Département de la Savoie, *La Revue du Trésor* 2000. 375. C. comptes, 7 avril 2005, Maison de retraite Victor Nicolaï de Peille, *La Revue du Trésor* 2006. 53) ou plus largement l'impossibilité d'identifier la composition de la formation de jugement (C. comptes, 5 décembre 2002, Centre hospitalier de Brignoles, *La Revue du Trésor* 2003. 551. C. comptes, 27 février 2003, Association Amicale du personnel communal de Saint-Pol-sur-Mer, *La Revue du Trésor* 2003. 699).

- le respect des délais de recours (C. Comptes, 1<sup>er</sup> mai 1930, Corot, ancien maire de Montfermeil, *Rec. C. comptes* 7) ;

- l'irresponsabilité du comptable à raison d'un fait générateur né au cours d'un exercice pour lequel il a reçu décharge (C. comptes, 5 mai 2011, Commune de Charleville-Mézières, *Gestion et fin. publ.* 2012 n° 5, p. 77) ;

À défaut, le jugement ou l'arrêt prononcés encourent annulation ou cassation. C'est dans ce cadre que le Conseil d'État a estimé qu'en ne relevant pas d'office le moyen d'ordre public tiré de l'irrégularité de la procédure de jugement des comptes (l'un des magistrats ayant, préalablement à la procédure pour gestion de fait engagée devant le juge des comptes, examiné les mêmes comptes à l'occasion d'un contrôle de la gestion), la Cour des comptes avait commis une erreur de droit (Conseil d'État, 16 juin 2008, Vadepied et Abraham, *AJDA* 2008. 2086. Egalement C. comptes, 19 décembre 2001, Commune de Gourbeyre, *La Revue du Trésor* 2003. 218).

En l'espèce, le moyen retenu par la chambre régionale des comptes n'était pas d'ordre public. Comme l'a indiqué le parquet, « dès lors que la collégialité entendait soulever une question de droit qui n'avait pas un caractère d'ordre public, il lui revenait de suspendre son délibéré et de rouvrir

l'instruction ». Faute de l'avoir fait, la Cour des comptes ne pouvait qu'en conclure à l'annulation du jugement rendu dès lors que le moyen n'avait pu être discuté ni contredit par aucune des parties.

À noter enfin que par un arrêt du même jour, la Cour des comptes a également estimé que la longueur excessive de la procédure de jugement ne constituait pas un moyen d'ordre public (C. comptes, 15 décembre 2011, Lycée Jules Ferry à Coulommiers, n° 62570).

### Extrait

(...)

Attendu que, par réquisitoire n° 2010-0038 du 1<sup>er</sup> février 2010, le procureur financier avait saisi la chambre d'Ile-de-France en vue de la mise en jeu de la responsabilité de Mme G. pour avoir, en 2007, procédé au paiement d'une subvention de 50 000 € à l'association Rueil en Scènes, autorisée par une délibération du conseil municipal du 30 mars 2007, sans exiger de convention entre la commune et l'association bénéficiaire, en méconnaissance des dispositions de l'annexe I de l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT) ;

Attendu que, par jugement n° 2010-0062 J du 8 octobre 2010, la chambre a déchargé Mme G., comptable de la commune de Rueil-Malmaison, de sa gestion pour l'exercice 2007 ;

### Sur la régularité du jugement entrepris :

Attendu que lors de l'audience publique de la chambre régionale, en réponse à une question du président de la formation de jugement, la comptable a évoqué l'existence d'une convention-type de financement, que le maire était autorisé à signer, dans laquelle sont précisés l'identité du bénéficiaire, son engagement à fournir à la commune tout justificatif technique ou financier relatif aux actions menées, le caractère annuel de la convention et le fait que la subvention peut, d'un commun accord, être versée en une ou plusieurs fois ;

Attendu que la chambre régionale a jugé qu'à la lecture combinée de cette convention-type et de la délibération du conseil municipal du 30 mars 2007 l'autorisant, la comptable était en mesure de procéder au contrôle de la validité de la créance ; qu'elle n'avait en conséquence pas commis

d'irrégularité en procédant au paiement du mandat faisant l'objet du réquisitoire ; Considérant que la chambre a, ce faisant, soulevé d'office un moyen qui n'est pas d'ordre public, qui n'avait été évoqué par aucune partie à l'instance et qui n'avait en conséquence pu être discuté et contredit par aucune des parties ; qu'elle a statué au-delà des moyens soulevés par les parties ; que son jugement doit être annulé ; que la Cour est en mesure de statuer sur la cause par évocation ;

Attendu que le mandat du 8 avril 2007 ordonnant une subvention à l'association Rueil en scène était accompagné en pièce justificative d'une délibération du conseil municipal de Rueil-Malmaison ;

Attendu que la combinaison des dispositions de l'article 10 de la loi du 12 avril 2000 et de l'article 1er du décret n° 2001-495 du 6 juin 2001 relatif à la transparence financière des aides octroyées par les personnes publiques a rendu obligatoire la signature d'une convention entre l'autorité administrative versante et l'organisme bénéficiaire pour toute subvention d'un montant supérieur à 23 000 € annuels ; que cette convention doit définir l'objet, le montant et les conditions d'utilisation de la subvention attribuée ; que l'article D. 1617.9 du CGCT fait de cette convention l'une des pièces qui doit obligatoirement accompagner le mandat de paiement des subventions considérées ;

Attendu que la délibération du 30 mars 2007 du conseil municipal de Rueil-Malmaison, acte unilatéral, définit le montant de la subvention, si la convention-type prévoit la possibilité de versements échelonnés, ni l'objet de la subvention ni ses conditions d'utilisation n'y sont mentionnés ;

Attendu qu'en audience publique de la Cour, Mme G. a indiqué que tous les moyens développés dans son mémoire en défense initial n'avaient pas été examinés, ni dans les motivations du jugement entrepris, ni d'ailleurs dans le rapport du magistrat instructeur de la Cour, ou les conclusions de son parquet général ; que par sa note en délibéré du 25 octobre 2011, elle a fait valoir, à ce titre, le faisceau d'indices permettant de conclure au caractère para-administratif de l'association Rueil en Scènes ; que la production d'une convention est sans objet, lorsque l'association bénéficiaire constitue un démembrément de l'association communale ;

Considérant qu'il n'appartient pas aux comptables publics, à l'occasion des contrôles qu'ils effectuent sur la validité des créances, de requalifier au regard du droit administratif ou du droit financier, les co-contractants de la collectivité non plus que leurs relations avec elle, en vue de déterminer d'eux-mêmes, quelles pièces des nomenclatures ils solliciteraient ; que lorsqu'une pièce fait défaut parmi celles prévues par les réglementations, il leur appartient de suspendre le paiement, par application de l'article 37 du RGCP, de façon que l'ordonnateur apporte les justifications nécessaires, ou engage sa responsabilité propre ;

Attendu qu'en procédant au paiement de la subvention sans avoir exigé l'ensemble des justifications prévues par la réglementation, Mme G. a manqué à ses obligations de contrôle de la validité de la créance, prescrites par les articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ; qu'elle a, en vertu des dispositions de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifiée, engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire ;

**Par ces motifs,**

#### STATUANT DEFINITIVEMENT, ORDONNE :

Article 1 : le jugement n° 2010-0062 J du 8 octobre 2010, par lequel la chambre régionale des comptes a déchargé Mme G., comptable de la commune de Rueil-Malmaison, de sa gestion pour l'exercice 2007 est annulé.

Article 2 : l'examen desdits comptes est évoqué devant la Cour des comptes.

Article 3 : Mme G., comptable de la commune de Rueil-Malmaison, est constituée débitrice de la commune pour la somme de 50 000 €, augmentée des intérêts de droit à compter du 10 février 2010, date à laquelle le réquisitoire n° 2010-0038 du 1er février 2010 lui a été notifié.

#### Conclusions n° 664 du 25 octobre 2011 (Extrait)

(...)

L'instruction ayant été close par le dépôt du rapport et les parties en ayant été avisées, le mémoire reçu le 19 octobre n'est pas recevable. Toutefois, rien n'interdit à l'intimée de soumettre à la Cour une note en délibéré, complétée, le cas échéant, à la suite des débats.

Toutefois, pour être recevable, celle-ci devra répondre aux conditions posées par le Conseil d'État. Pour la Haute Juridiction<sup>1</sup>, lorsqu'il est saisi à l'issue ou postérieurement aux débats mais avant son délibéré d'un nouveau mémoire de l'une des parties, le juge doit suivre le cheminement suivant :

- il doit prendre en considération ce mémoire appelé « note en délibéré » ;
- il a toujours la faculté de rouvrir l'instruction ;
- il en a l'obligation, à peine d'ouvrir le droit à révision de la décision, lorsque :
  - il est saisi de circonstances de fait :
    - dont la partie ne pouvait pas faire état avant la clôture de l'instruction ; et
    - de nature à rendre la décision fondée sur des faits matériellement inexacts s'il n'en était pas tenu compte ;
  - il est saisi d'une circonstance de droit :
    - nouvelle ; ou
    - qui devrait être relevée d'office.

À titre d'information des autres parties, le ministère public ne voit pas dans ce dernier mémoire, d'élément répondant à ces critères. Il appartiendra néanmoins à Mme G., à l'issue des débats et si elle le juge utile de saisir la formation de jugement d'une note en délibéré.

### 3. Sur la régularité de la procédure et les conclusions à fin d'annulation

#### 1°) Sur la régularité de la procédure suivie devant la chambre régionale des comptes :

Les arguments relatifs à la régularité de la procédure concernent tout d'abord la régularité de l'instruction devant la chambre régionale des comptes, la manière dont celle-ci a répondu aux moyens exposés devant elle sur ce point et, enfin, au défaut de réponse allégué aux conclusions de l'intimée.

A/ Sur la régularité de l'instruction et ses conséquences

#### / Rappel de la procédure

Dans ses conclusions écrites sur le rapport d'instruction de son réquisitoire initial, conclusions défendues au cours des débats, le ministère public près la chambre régionale des comptes s'est ému de ce que le dossier n'ait pas contenu la preuve de la notification de la désignation du rappor-

teur à l'ordonnateur, en méconnaissance des dispositions de l'article R. 241-34 du code des juridictions financières (CJF). Il a laissé le soin à la collégialité d'en tirer les conséquences.

Sans faire droit à ces conclusions qu'elle a jugé irrecevables au motif de l'absence de demande contentieuse explicite, la chambre n'en a pas moins examiné le moyen de procédure au motif que le comptable y avait un intérêt direct dès lors que cette contestation émanait de la partie ayant qualité pour prendre le réquisitoire.

Le jugement entrepris énonce ensuite les termes de l'article R. 241-34 précité puis relève que le réquisitoire et la clôture de l'instruction ont été notifiés à l'ordonnateur, partie à l'instance.

### 2/ Moyens d'annulation

Dans sa requête, l'appelant relève, d'une part, que les faits qui fondaient sa critique de l'instruction étaient matériellement inexacts, la notification du réquisitoire s'étant accompagnée de celle de la désignation du rapporteur mais que, d'autre part, la chambre n'avait nullement démontré dans son jugement que la preuve de l'existence de cette notification figurait au dossier. Il en conclut, à titre subsidiaire, à l'annulation du jugement attaqué pour non-respect du principe du contradictoire.

### 3/ Discussion

Si le juge n'était pas tenu de répondre à l'ensemble des moyens soulevés devant lui, l'adage « de minimis non curat praetor<sup>1</sup> », aurait pu trouver ici un point d'application.

Les règles de la procédure contentieuse ne permettant pas de revenir sur la régularité d'une décision à titre subsidiaire au cas où celle-ci aurait été fondée en droit, la Cour est tenue de statuer sur le bien-fondé de la requête d'abord quant à sa régularité selon les moyens d'ordre public ainsi que selon les moyens dont elle est saisie, avant d'examiner la requête au fond.

Le Parquet général ne peut que constater que le jugement attaqué après avoir mentionné les termes de l'article R. 241-34 du CJF : « Lorsqu'une instance a été ouverte dans les conditions prévues au III de l'article L. 242-1, le réquisitoire du ministère public et le nom du ou des magistrats chargés de l'instruction sont notifiés à chacun des comptables et autres personnes mis en

cause, ainsi qu'à l'ordonnateur en fonctions. /Les comptables et autres personnes mis en cause, ainsi que l'ordonnateur en fonctions, ont accès au dossier constitué des pièces sur lesquelles le réquisitoire est fondé. », ne fait aucunement état du fait qu'a été vérifiée la notification à l'ordonnateur du nom du magistrat instructeur alors que ce point était expressément mis en doute dans les conclusions.

En cela, le jugement entrepris a été rendu en méconnaissance des dispositions de l'article R. 241-41, alinéa 2, du code des juridictions financières<sup>2</sup>. Il y aurait donc lieu de l'annuler pour motivation insuffisante.

### 2°) Sur le défaut de réponse aux observations de l'intimée

#### 1/ Rappel de la procédure

Au cours de l'instruction devant la chambre régionale des comptes, Mme G., notamment par courrier du 17 mars 2010 a fait valoir que l'association « Rueil en Scène » présentait les caractéristiques jurisprudentielles d'une association transparente à l'égard de la municipalité. Subventionnée jusqu'en 2004 par une société d'économie mixte, pour les exercices 2005 à 2007, elle a reçu directement des subventions de la ville de Rueil-Malmaison. Enfin, selon elle, la situation aurait été régularisée en 2009.

Le jugement mentionne cette argumentation au second attendu du paragraphe 3.1 « Rappel des moyens de droit ». Le jugement comporte un paragraphe 3.2.2 : « Régularité des opérations et responsabilité du comptable public ». Ce paragraphe comporte trois attendus :

- le premier énonce que le défaut avéré de production de la pièce justificative objet du débat au fond n'avait pas empêché le comptable d'exercer les contrôles qui lui incombent ;

- le second énonce que le comptable, dès lors qu'il avait pu effectuer ses contrôles réglementaires, se trouvait dessaisi du droit de suspendre le paiement à peine de se livrer à un contrôle de légalité interne dont il n'avait pas à connaître ;

- le troisième tire les conséquences des deux premiers en disant que le comptable n'a pas commis d'irrégularité.

(...)

<sup>2</sup> « Le jugement, motivé, statue sur les propositions du rapporteur, les conclusions du ministère public et les observations des autres parties ».

### 3/ Discussion

L'adage latin « nemo auditor propriam turpitudinem allegans<sup>3</sup> » fondé sur le simple bon sens ne dispense pas le juge de répondre à la requête. Il lui donne simplement le droit de rejeter le moyen d'exonération de responsabilité qu'invoque une partie lorsque ce moyen s'appuie sur d'autres aspects fautifs de son comportement.

Les premiers juges avaient donc l'obligation, tout d'abord, de relever que c'est en tant que comptable patent que Mme G. a vu sa responsabilité personnelle et pécuniaire mise en cause devant le juge des comptes et que, en tout état de cause, l'irrégularité qu'elle alléguait n'était pas de nature à l'exonérer de sa responsabilité mais aurait pu, le cas échéant, fonder, bien au contraire, qu'en application de l'article 37 du règlement général sur la comptabilité publique, elle suspende le paiement et informe l'ordonnateur de l'extraction irrégulière des fonds de la commune que le paiement aurait pu constituer.

Ce moyen était donc inopérant, mais les premiers juges avaient l'obligation de le dire en application de l'article R. 241-41, alinéa 2, précité. En ne le faisant pas, ils ont rendu une décision irrégulière puisqu'elle a méconnu le principe du contradictoire. Il y aurait donc lieu de l'annuler.

### 3°) Sur les autres violations du principe du contradictoire

#### 1/ Rappel de la procédure

#### a/ Les faits

Le mandat objet de la cause, n° 4689 (bordereau n° 142), d'un montant de 50 000 € a été payé le 18 avril 2007. Il est accompagné en pièce justificative d'une délibération du conseil municipal n° 30 du 30 mars 2007. Cette délibération approuve une répartition des subventions détaillée en annexe, ainsi qu'un modèle de convention type à passer avec les associations bénéficiant d'une subvention supérieure à 23 000 € et autorisant le maire à « signer ces documents ». Le dossier ne comprend pas de convention signée. Les échanges de correspondance entre le maire et l'association, l'un accusant réception de la demande de subvention et l'autre en notifiant l'octroi, n'en font pas plus mention.

<sup>3</sup> Nul ne pourra plaider lorsqu'il alléguera de ses propres fautes.

L'annexe comporte en page 2, une rubrique n° 313: « Théâtre » prévoyant 50 000 € pour l'association « Rueil en scène ».

#### b/ Le réquisitoire

Le réquisitoire ayant introduit l'instance mentionne que les obligations réglementaires du comptable en dépenses comprennent le contrôle de la validité de la créance, la validité de la créance étant elle-même conditionnée notamment par : la justification du service fait, l'exactitude des calculs de liquidation, l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications.

À ce titre, le réquisitoire rappelle que le contenu de la nomenclature des pièces justificatives à joindre à un paiement a été révisé par le décret n° 2003-301 du 2 avril 2003, publié le lendemain, donc applicable à la date du paiement. Celle-ci prévoit, à la rubrique n° 711 : « Subventions et primes de toute nature : Cas général », à l'appui du premier paiement, la décision attributive, le cas échéant : les justifications particulières exigées par la décision ainsi que la convention entre l'attributaire et la collectivité.

Le réquisitoire précise les dispositions de l'article 10, troisième alinéa, de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 : « L'autorité administrative qui attribue une subvention doit, lorsque cette subvention dépasse un seuil défini par décret, conclure une convention avec l'organisme de droit privé qui en bénéficie, définissant l'objet, le montant et les conditions d'utilisation de la subvention attribuée. », ainsi que l'article premier du décret n° 2001-495 du 6 juin 2001 pris pour son application : « L'obligation de conclure une convention, prévue par le troisième alinéa de l'article 10 de la loi du 12 avril 2000 susvisée, s'applique aux subventions dont le montant annuel dépasse la somme de 23000 euros. »

Enfin, le réquisitoire pose le principe selon lequel « dans tous les cas où la passation d'une convention est obligatoire, le comptable est tenu d'en exiger la production, quel que soit le texte prévoyant cette obligation », en s'abstenant de demander la production de cette convention, le comptable aurait manqué à ses obligations et engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

(...)

#### e/ La motivation du jugement

Après avoir rappelé exactement les faits ci-dessus mentionnés, le jugement analyse la convention type annexée à la délibération précitée du 30 mars 2007 en tant qu'elle identifie le bénéficiaire, précise l'objet de la subvention et les actions à mener, le caractère annuel de ce concours ainsi que l'engagement du bénéficiaire à fournir à la commune tout justificatif technique ou financier relatif à ses activités.

Le jugement tire argument de cette analyse que le comptable a apprécié la validité de la créance au vu du mandat et de la délibération exécutoire ayant créé par elle-même un droit au paiement d'une subvention de 50 000 € ainsi que fixé les modalités de son versement, rendant ainsi possible le contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation.

Le jugement admet que le défaut de production d'une convention signée constitue une irrégularité mais que celle-ci a été sans effet dès lors que le comptable était en mesure d'assurer les contrôles prévus par le règlement général sur la comptabilité publique. Dès lors, exiger la production de la pièce aurait conduit le comptable à outrepasser ses pouvoirs de contrôle en s'élevant en censeur de la légalité interne de la délibération du conseil municipal.

#### 2/ Moyens des parties

La requête rappelle la jurisprudence abondante de la Cour sur la signification de l'expression « le cas échéant » précédant à la rubrique n° 711 de la nomenclature des pièces justificatives en dépenses l'exigence de la production d'une convention signée.

Elle relève ensuite que les premiers juges ont soulevé d'office un moyen qui n'était pas d'ordre public en mentionnant la convention type qu'aucune partie ne mentionnait au soutien de ses dires. Elle en conclut sur ce point à la méconnaissance du contradictoire, les parties n'ayant pu discuter la valeur du motif utilisé par les juges pour exonérer le comptable.

Le comptable n'a pas relevé ni discuté ce moyen.

#### 3/ Discussion

L'analyse détaillée des pièces que le ministère public vient d'effectuer ci-dessus confirme l'exactitude factuelle de la requête. Le dossier n'établit en aucune manière que l'obligation de produire une convention à l'appui d'un premier verse-

ment de subvention pouvait être levée, dès lors que les autres justifications auraient permis au comptable de satisfaire à ses obligations. Si l'existence d'une convention type a été évoquée lors des débats par le comptable, l'affirmation du requérant que cette évocation n'a pas été apportée à décharge n'a pas été contredite par l'intimée au cours de l'instruction d'appel.

En cela, le jugement entrepris, en reconnaissant une valeur exonératoire à une pièce dont la force probante n'a pu être discutée ni par le rapporteur, ni par le ministère public a été rendu selon une procédure irrégulière. Dès lors que la collégialité entendait soulever une question de droit qui n'avait pas un caractère d'ordre public, il lui revenait de suspendre son délibéré et de rouvrir l'instruction.

Il y a en conséquence un troisième motif d'annulation du jugement attaqué.

(...)

#### 5. Sur les demandes au fond

Les moyens de l'appelant s'appuient sur le fait que la détermination des pièces à exiger au sein de la nomenclature des pièces justificatives ne saurait relever d'une appréciation subjective du comptable.

Le comptable ne soutient aucun moyen nouveau qui n'ait été connu des premiers juges. Il appartiendra à la Cour de confirmer que l'existence d'une gestion de fait, à la supposer établie, ne saurait constituer une circonstance exonératoire de la responsabilité du comptable lorsque, comme au cas d'espèce, c'est le respect de l'obligation de veiller à la production des justifications qui est en cause.

En ce qui concerne la demande de statuer au vu des circonstances de l'espèce, il va de soi que la Cour se doit de statuer au vu des faits établis par l'instruction. Pour autant, elle ne pourra que tirer les conséquences de ces faits si ceux-ci sont de nature à engager la responsabilité du comptable lorsque celui-ci ne fait mention d'aucune circonstance de force majeure, c'est-à-dire de fait imprévisible, irrésistible et qui lui aurait été extérieur, l'empêchant d'assurer l'entière des devoirs de sa charge.

#### 1°) Sur le contrôle de la validité de la créance

(...)

#### 3/ Discussion

Le ministère public observe, comme le requérant, que le jugement entrepris, rendu par la première section de la

chambre régionale des comptes d'Ile-de-France, ne contient aucun élément de fait ou de droit qui justifie que la Cour s'éloigne de sa jurisprudence traditionnelle quant à l'exigibilité de la production de la convention à l'appui du premier paiement d'une subvention excédant 23 000 €.

Suivre les premiers juges sur ce terrain reviendrait d'ailleurs à permettre au règlement de restreindre le champ d'application de la loi. L'expression « le cas échéant » vise en effet à réserver les cas où d'autres normes législatives ou réglementaires prescrivent la production d'un tel document.

Selon la décision qui aura été prise quant à la régularité de la procédure, il y aura donc lieu soit de constater, en cas d'annulation et d'évocation, que le comptable n'a pas satisfait à son obligation de vérifier la validité de la créance en s'abstenant d'exiger la production de la convention et, en conséquence, de constituer le comptable en débet, soit, si la procédure est jugée régulière, de relever que la chambre régionale a commis une erreur de droit, d'infirmer son jugement et, saisie par l'effet dévolutif de l'appel de constituer le comptable en débet.

## 2°) Sur la portée du contrôle du comptable

### / Rappel de la procédure

Comme il a été dit ci-dessus, le jugement admet que le défaut de production d'une convention signée constitue une irrégularité mais que celle-ci a été sans effet dès lors que le comptable était en mesure d'assurer les contrôles prévus par le règlement général sur la comptabilité publique. Dès lors, exiger la production de la pièce aurait conduit le comptable à outrepasser ses pouvoirs de contrôle en s'érigeant en censeur de la légalité interne de la délibération du conseil municipal, alors que l'irrégularité n'affecterait que les relations de l'exécutif avec le conseil élu. (...)

### 3/ Discussion

La loi ne confie pas au comptable le rôle d'apprécier le contenu de la convention, mais simplement de vérifier qu'elle existe et qu'elle comprend les mentions légales. En demandant au comptable de s'assurer au cas par cas si les pièces dont il dispose constituent des justifications suffisantes pour lui permettre d'exercer les contrôles réglementaires dégageant sa responsabilité, le jugement attaqué a retenu une solution qui conduirait à conférer au comptable un droit de contrôle en oppor-

tunité de la consistance des justifications à exiger.

Les pièces dont disposait le comptable ne lui permettaient pas de vérifier la validité de la créance, dès lors qu'aucune des pièces produites ne permet de connaître la nature des actions que la subvention avait pour objet de financer, ni n'établissait d'obligation formelle de l'association de répondre aux demandes de justifications de la dépense ainsi que l'accord formel du maire et du responsable légal de l'association sur l'ensemble des points devant figurer dans tout dispositif conventionnel soumis à l'obligation légale ci-dessus rappelée.

En l'état actuel du droit de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, le comptable ne doit exiger que les pièces prévues par la nomenclature, ni plus ni moins. Les possibilités de moduler les contrôles à travers les dispositifs de contrôle hiérarchisé de la dépense ou de contrôle allégé partenarial ne constituent que des mesures d'organisation du service des comptables qui ne sont pas opposables au juge des comptes.

En conséquence, les premiers juges ne pouvaient relever le comptable de cette obligation sans commettre d'erreur de droit, pas plus qu'ils ne pouvaient, sans se contredire, imputer à la carence de l'ordonnateur un effet exonératoire du défaut de contrôle de la validité de la créance.

Selon la décision qui aura été prise quant à la régularité de la procédure, il y aura donc lieu soit de constater, en cas d'annulation et d'évocation, que le comptable n'a pas satisfait à son obligation de vérifier la validité de la créance en s'abstenant d'exiger la production de la convention et, en conséquence, de le constituer en débet, soit, si la procédure est jugée régulière, de relever que la chambre régionale a commis une erreur de droit en se contredisant et en qualifiant les faits de manière erronée et, en conséquence, d'infirmer son jugement et, saisie par l'effet dévolutif de l'appel de constituer le comptable en débet pour les raisons exposées ci-dessus.

### **Cour des comptes, 4<sup>e</sup> Chambre, arrêt n° 62562, 15 décembre 2011, Lycée international de Ferney-Voltaire**

**Appel ; appel du comptable (confirmation du jugement). Gestion patente ; recettes ; réduction ou annulation de recettes ; pièces justificatives.**

L'agent comptable du Lycée international de Ferney-Voltaire a été mis en débet à raison de l'enregistrement d'une réduction de recettes sans justificatif valable. Saisie en appel, la Cour des comptes a confirmé cette mise en débet.

La réduction ou l'annulation de recettes répond, en effet, à un régime juridique précis supposant la production d'un état indiquant pour chaque titre l'erreur commise (CRC Corse, 19 janvier 2009, Commune d'Ajaccio et ses budgets annexes, n° 08-0100 R. CRC Pays-de-la-Loire, 12 février 2009, Commune de Bouguenais, *Gestion et fin. publ.* 2010. 373) – Règles que le ministère public prend soin de rappeler dans ses conclusions. En présence d'un titre de recettes ayant fait l'objet d'une réduction, le comptable est donc tenu d'exiger la production des pièces justificatives expliquant les raisons de la réduction ; à défaut, il engage sa responsabilité personnelle et pécuniaire (C. comptes, 17 février 2010, Chambre départementale d'agriculture de Charente-Maritime, *Gestion et fin. publ.* 2011. 363).

La réduction, comme l'annulation de titres de recettes, a pour objet exclusif de rectifier des erreurs matérielles (désignation inexacte du débiteur, erreur dans le fondement même de la créance, décompte de la créance erroné au préjudice du débiteur) (CRC Corse, 19 janvier 2009, Commune d'Ajaccio et ses budgets annexes, n° 08-0100 R). Précisons qu'un titre de recettes comportant une erreur de facturation peut être partiellement annulé (CRC Ile-de-France, 13 décembre 2007, Commune de Sainte-Geneviève-des-Bois, n° 07-0938).

Lorsqu'un tel état est produit, il appartient au comptable (art. 12 D. n° 62-1587 du 29 décembre 1962) de contrôler la régularité des réductions ou annulations des ordres de recettes. Il doit ainsi s'assurer que l'annulation ou la réduction a été décidée par l'autorité compétente pour ce faire, faute de quoi le comptable ne doit pas ouvrir sa caisse (CRC Corse, 19 janvier 2009, Commune d'Ajaccio et ses budgets annexes, n° 08-0100 R. CRC Pays-de-la-Loire, 12 février 2009, Commune de Bouguenais, *Gestion et fin. publ.* 2010. 373).

Il doit également s'assurer que le motif mentionné sur cet état et justifiant la réduction ou l'annulation est régulier. À défaut, il doit rejeter le mandat de réduction ou d'annulation et poursuivre le

recouvrement. L'invocation de la prescription de la créance (CRC Picardie, 22 juin 2010, Régie communale du câble et de l'électricité de Montataire, *Gestion et fin. publ.* 2011. 820) ne constitue pas une justification appropriée. Plus globalement, il revient au comptable (et à la juridiction financière) de contrôler la réalité de l'erreur invoquée à l'appui d'une annulation ou d'une réduction, quelle que soit la nature du document sur lequel cette dernière est fondée (C. comptes, 10 juin 1999, Centre communal d'action sociale de Saint-Jean-Cap-Ferrat, *La Revue du Trésor* 2000. 378). Ainsi et alors que le comptable soutenait que les titres de recettes litigieux avaient été annulés par l'ordonnateur, la production de « copies d'écran » mentionnant une annulation de prise en charge et l'absence de toute certification de l'ordonnateur attestant de la renonciation de l'organisme public à sa créance, ne saurait suffire (C. comptes, 26 janvier 2006, Centre hospitalier de Villefranche-sur-Saône, *La Revue du Trésor* 2007. 167).

En l'espèce, le certificat administratif invoqué par l'agent comptable se bornait à mentionner « des dysfonctionnements difficilement décelables du logiciel de gestion des droits constatés » et ne dressait pas la liste des erreurs commises, rendant impossible toute vérification. Le juge des comptes en a, à juste titre, déduit qu'il ne pouvait justifier la réduction de dépense.

À l'inverse, une attestation indiquant que les créances n'ont pas de base réglementaire ou conventionnelle et que chacun des titres a été émis par erreur car dépourvu de fondement juridique permet de justifier l'annulation de ces titres (CRC Franche-Comté, 12 juillet 2010, Syndicat intercommunal de collecte et de traitement des ordures ménagères de la zone de Dôle, n° 010-028 R). De la même manière, un comptable peut justifier que des titres ont été émis à tort en arguant de l'absence de fondement juridique de ladite créance (convention ayant perdu tout effet et absence d'accord de l'une des parties) (C. comptes, 12 mai 2004, Etablissement public d'aménagement de la ville nouvelle d'Evry, *La Revue du Trésor* 2005. 191). La suppression par la commission européenne d'un financement destiné à l'Institut national de l'audiovisuel peut également justifier l'annulation de la créance correspondante (annulation de financement s'expliquant par le résultat de

négociations infructueuses avec la commission européenne) (C. comptes, 15 décembre 2001, Institut national de l'audiovisuel, n° 62980).

S'il incombe ainsi au comptable de contrôler les réductions ou annulations de titres de recettes, il ne peut que les appliquer lorsqu'elles ne sont que la conséquence d'une décision judiciaire passée en force de chose jugée (C. comptes, 21 décembre 2006, Commune de Sixt-sur-Aff, *La Revue du Trésor* 2008. 172).

En revanche, il ne saurait être donné suite à la demande adressée par l'autorité de tutelle d'un établissement public national à son directeur d'annuler deux ordres de reversement émis à l'encontre d'une association dès lors que ces ordres étaient consécutifs à des paiements faits par le comptable de cet établissement au vu d'une pièce justificative non probante et alors même qu'une information judiciaire était ouverte pour déterminer s'il n'y avait pas eu manœuvres frauduleuses. Le juge financier a estimé, pour le cas d'espèce, que la demande de la tutelle excédait de toute évidence les pouvoirs qui sont les siens et que le directeur de l'établissement se devait de ne pas y donner suite (C. comptes, 8 mars 2001, Lettre du Président, *Rec. C. comptes* 169).

Précisons que l'annulation ou la réduction d'un titre de recette constitue une simple mesure d'ordre budgétaire qui ne lie pas le juge des comptes et qui est sans incidence quant à la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable dès lors qu'elle n'est pas régulière (CRC Lorraine, 14 janvier 2010, Commune de Saint-Avold, n° 2009-0013). Relevons également que la procédure d'admission en non-valeur ne peut être utilisée pour la régularisation d'erreurs dans l'établissement de titres de recettes, celle-ci ne pouvant s'effectuer que par réduction ou annulation de titres (C. comptes, 19 juin 2001, Lettre du Président n° 29027, *Rec. C. comptes* 212).

### Extrait

(...)

#### Sur le fond :

Attendu que par jugement du 9 novembre 2010, la chambre de Rhône-Alpes a constitué Mme P. débitrice de la caisse du Lycée international de Ferney-Voltaire pour un montant de 15 928,82 €, au motif qu'une réduction de recettes de ce

montant avait été enregistrée sans justificatif valable ;

#### Sur le premier moyen, tiré de la justification du paiement par le certificat administratif

Attendu que l'article 12 A du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique dispose qu'en matière de recettes les comptables sont tenus d'exercer le contrôle, dans la limite des éléments dont ils disposent, de la mise en recouvrement des créances de l'organisme public et de la régularité des réductions et des annulations des ordres de recettes ;

Attendu que l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales CGCT et son annexe, applicables, prévoient que l'annulation ou la réduction de recettes doivent être justifiées par un état précisant pour chaque titre l'erreur commise ;

Attendu que l'instruction codificatrice n° 05-50-M0 du 13 décembre 2005 relative au recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux précise au titre 2 chapitre 1 paragraphe 3 que les réductions et annulations de recettes des exercices précédents ou antérieurs sont justifiées par la production des pièces justificatives énoncées à la nomenclature réglementaire des pièces justificatives - rubrique 1421 ; Attendu qu'en l'espèce, le certificat administratif invoqué par le requérant se borne à mentionner « des dysfonctionnements difficilement décelables du logiciel de gestion des droits constatés » pour justifier « de passer une réduction de recettes de 15 928,85 € » ;

Attendu que le « relevé des droits à annuler » produit en complément du certificat administratif s'élève non pas à 15 928,85 € mais à 13 194,81 €, qu'il ne peut en tout état de cause justifier à lui seul le montant du mandat ;

Attendu que ce relevé ne dresse pas la liste des erreurs commises ; qu'il constitue au mieux une décomposition partielle du montant figurant sur le mandat, que ce relevé n'est par conséquent pas vérifiable ; Attendu que ce relevé n'est en outre pas certifié de l'ordonnateur ;

Considérant que ce certificat administratif, assorti d'une liste au contenu imprécis, ne constitue pas un état des erreurs commises au sens du paragraphe 142 de la nomenclature des pièces justificatives des paiements des collectivités locales présentée en annexe du CGCT ; qu'il n'est pas la pièce justificative requise par l'article D. 1617-19 du même code ;

Attendu qu'en conséquence le premier moyen doit être écarté ;

(...)

**Par ces motifs,**

**ORDONNE :**

Le jugement du 4 novembre 2010 de la chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes est confirmé.

**Conclusions n° 668  
du 26 octobre 2011 (Extrait)**

(...)

**4. Sur les demandes au fond**

L'appelante soulève deux moyens. Selon le premier à examiner, les créances objet du mandat critiqué auraient été viciées au cours des exercices 2001 et 2002 pour lesquels elle a été déchargée. Selon le second moyen, la dépense aurait été régulièrement justifiée.

**1°) Sur l'exercice d'imputation de la charge**

**1/ Rappel de la procédure**

Il doit d'abord être rappelé que le mandat en réduction de recettes a été émis le 30 août 2003, deux semaines avant la passation de service entre Mme P. et M. S., son successeur. Ce mandat correspondait à l'écart figurant alors entre le solde débiteur du compte n° 41111 : « familles - Frais scolaires sur exercices antérieurs » et l'état de développement, bien que le comptable ait soutenu que ce mandat avait pour origine des erreurs commises dans le calcul de la liquidation des droits pris en charge en 2001 et 2002. Ces erreurs étaient attestées par un certificat administratif de l'ordonnateur ne donnant pas le détail des rectifications à opérer sur chacun des titres de recettes concernés. Ce certificat est visé dans cette décision.

Postérieurement à son entrée en fonctions, M. S. a émis, dans les délais réglementaires, des réserves précises et détaillées sur cette opération.

La décision entreprise fait suite à un jugement provisoire enjoignant au comptable de produire la pièce justificative requise à l'appui de la réduction de recettes, à défaut le reversement dans la caisse de l'établissement de la somme de 15 928,82 €.

La motivation initialement retenue par la chambre régionale s'appuie sur l'absence, au soutien du mandat, de la pièce justificative prévue par la nomenclature alors applicable. Le jugement mentionne notamment le chapitre premier du titre VII de

l'instruction codificatrice de portée générale prise sous le timbre des mêmes ministères en décembre 2005 (n° 05-050-MO) à fin de régler le « Recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux ».

Le jugement définitif reprend le raisonnement initial, il ne mentionne plus l'instruction de 2005 mais vise la rubrique de la nomenclature des pièces de dépenses. Il constate qu'en réponse à l'injonction la comptable a produit deux listes nominatives d'élèves mentionnant les sommes qui leur auraient été demandées à tort, sans que la cause de cette erreur ni ses effets pécuniaires aient été justifiés. Le total des sommes correspondant à ces deux listes n'est pour autant pas égal au montant du mandat. De plus, l'ordonnateur n'a pas accepté de valider les informations établies selon la comptable, par ses soins, à partir des archives du poste auxquelles elle a eu accès.

Les premiers juges ont estimé que cette liste ne pouvait être tenue, faute de précisions suffisantes, pour l'état prévu par la nomenclature des pièces justificatives.

**2/ Moyens des parties**

Le comptable soutient que la décharge obtenue sur les exercices 1999 à 2002 a épuisé la compétence de la chambre et que sa responsabilité ne peut pas être engagée au titre d'opérations dont le fait générateur se situe au cours d'un exercice déjà jugé. Elle soutient en effet, que la réduction des ordres de recettes avait pour objet de corriger des dysfonctionnements intervenus lors de leur établissement.

**3/ Discussion**

Tout d'abord, il convient de mentionner que le moyen n'a pas été soulevé devant les premiers juges. Il ne leur est donc pas reproché de n'y avoir pas répondu. Il appartient à la Cour, en revanche, d'y répondre.

Pour ce faire, il conviendra d'expliquer en quoi la responsabilité du comptable se rattache à l'exercice 2003. Le comptable semble confondre le fait générateur d'une créance avec le fait générateur de l'engagement de sa responsabilité.

En premier lieu, il convient de rappeler les normes auxquelles le comptable était soumis à la date du paiement.

En application de l'article 12 A du règlement général sur la comptabilité publique (RGCP), le contrôle du comptable en

matière de recettes, porte dans la limite des éléments dont il dispose, sur la régularité des réductions des ordres de recettes.

En application de l'article 12 B, le comptable doit notamment s'assurer de la validité des créances, l'article 13 précisant que ce contrôle porte notamment sur la production des justifications et la vérification de l'exactitude des calculs de liquidation.

Pour que ces règles soient applicables à un comptable d'établissement public local d'enseignement, il convient de rappeler l'enchaînement des textes qui y concourent.

Le dernier alinéa de l'article 2 du même RGCP renvoie à un décret en Conseil d'État le soin de fixer les règles d'application des principes généraux de la comptabilité publique au secteur public local. Depuis l'intervention de la loi du 2 mars 1982, des lois subséquentes et de leur codification au code général des collectivités territoriales (CGCT), une partie des principes fondamentaux de comptabilité publique applicables aux collectivités territoriales est fixée par la loi. Il en est ainsi de l'article L. 1617-3 relatif à la réquisition des comptables mais dont le dernier alinéa renvoie à un décret simple le soin d'établir la liste des pièces justificatives « que le comptable peut exiger avant de procéder au paiement ».

Par ailleurs, l'article 3 du RGCP établit, au profit des autorités qualifiées, un pouvoir réglementaire autonome habilité à fixer les normes générales de tenue et de contrôle des comptabilités.

En matière d'établissements publics locaux d'enseignement, bien que la nomenclature des instructions codificatrices de la direction générale des finances publiques ait réservé la rubrique M-9-8 à ces établissements, les textes ayant valeur d'instruction budgétaire et comptable sont : une circulaire n° 88-079 du 28 mars 1988 des ministres chargés de l'intérieur, de l'éducation nationale et du budget complétée par une circulaire dite « annexe technique » n° 91-132 du 10 juin 1991.

La circulaire de 1988 précise, en ce qui concerne les pièces justificatives :

« 42253 - La production des pièces justificatives

La constatation du service fait et la liquidation sont concrétisées par des pièces justificatives. Celles-ci doivent établir la réalité du service fait et les droits des créanciers. Ces pièces sont produites à l'agent comptable à l'appui des ordres de

dépense, et doivent être conformes à la liste figurant au décret modifié n° 83-16 du 13 janvier 1983. »

S'agissant des réductions de recettes, le même texte dispose :

« 4722 - Dispositions d'ordre pratique

Les ordres de recettes sont établis, récapitulés sur le bordereau d'émission et adressés à l'agent comptable. Les erreurs dans les bases de calcul ou dans les décomptes d'un ordre de recette donnent lieu, lorsqu'elles se traduisent par une différence en moins, à l'émission d'un ordre complémentaire traité dans les mêmes conditions que le titre original auquel il est fait référence. Lorsqu'il s'agit de redresser une erreur entraînant une réduction ou une annulation des produits constatés, la méthode à retenir varie suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice d'imputation de l'ordre de recette correspondant :

#### a) Avant la clôture de l'exercice

Un ordre d'annulation ou de réduction portant référence à l'ordre de recette erroné est établi sur un imprimé. Il est numéroté dans une série unique par exercice, commencée au n° 1, et revêtu de la mention « Réduction » ou « Annulation » portée de façon très apparente.

L'ordre est transmis à l'agent comptable à l'appui d'un bordereau d'émission des ordres d'annulation de recettes.

L'agent comptable débite le compte qui avait enregistré la recette par crédit au compte :

- 4664 « Excédents de versement à rembourser », si le titre avait été recouvré ;
- de tiers approprié (précédemment débité lors de la prise en charge de l'ordre de recette), dans le cas contraire.

En fin d'exercice, le total des bordereaux d'émission des ordres d'annulations de recettes est déduit du total cumulé du dernier bordereau d'émission des ordres de recettes pour donner le total net des produits à recouvrer par l'agent comptable au titre de l'exercice considéré.

#### b) Après la clôture de l'exercice

Un mandat au nom de l'agent comptable est émis par l'ordonnateur sur les crédits du chapitre intéressé. Le mandat auquel est annexé le titre d'annulation établi comme il est indiqué ci-dessus (a) est adressé à l'agent comptable à l'appui du bordereau-journal des mandaterments

émis de la série normale. Il n'est pas établi de bordereau d'émission pour l'ordre d'annulation de recette. En contrepartie du débit au compte intéressé, l'agent comptable crédite le compte de tiers approprié, à la subdivision « exercices antérieurs », si le titre n'a pas été recouvré, ou le compte 4664 « Excédents de versements » dans le cas contraire ».

Une instruction codificatrice de portée générale a été prise sous le timbre des mêmes ministères en décembre 2005 (n° 05-050-MO) afin de régler le « Recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux ». Citée dans le jugement provisoire, elle n'était pas applicable à l'époque des faits, puisque la mise en paiement est intervenue le 30 août 2003. C'est donc bien la circulaire de 1988 qui posait les règles comptables à suivre en matière de réduction de recettes sur exercices antérieurs.

À l'époque des faits, la liste des pièces justificatives était fixée par l'annexe au décret n° 83-16 du 13 janvier 1983, dans sa rédaction issue, en dernier lieu du décret n° 2003-301 du 2 avril 2003, codifié à l'article D. 1617-19 du CGCT.

Les pièces à joindre à un mandat de réduction de recettes étaient mentionnées à la rubrique n° « 14. Réduction de créances et admission en non-valeurs », paragraphe 142 : « Annulation ou réduction de recettes » : « État précisant, pour chaque titre, l'erreur commise. »

La lecture des termes de la circulaire de 1988 rappelle qu'en matière de réduction de recettes, la responsabilité du comptable s'apprécie au titre des prescriptions de l'article 12 A du RGCP, lorsque la réduction ou l'annulation intervient sur exercice en cours. Lorsqu'il s'agit d'une réduction sur exercices antérieurs, la responsabilité s'apprécie en dépenses, c'est-à-dire selon les critères fixés par les articles 12 B et 13 du RGCP.

Une fois pris en charge par le comptable, celui-ci dispose de quatre ans pour recouvrer les titres de recettes. Le fait générateur de la responsabilité du comptable en recettes n'est pourtant pas la date de prise en charge du titre de recettes mais, le cas échéant, la date à laquelle un titre s'est trouvé irrécouvrable ou prescrit du fait de diligences insuffisantes du comptable. Ainsi, la validité des titres venant au support du solde débiteur du compte n° 41111

au 31 décembre 2002 n'ayant pas été contesté par le juge, celui-ci a pu décharger le comptable sur cet exercice sur son appréciation, désormais définitive, des efforts du comptable pour recouvrer ces titres.

Cette décision est sans effet sur les opérations intervenues au cours d'un exercice ultérieur et ayant une incidence sur la caisse du comptable. Quelle que soit la cause pour laquelle l'ordonnateur a décidé ou accepté de réduire le montant des ordres de recettes, dès lors que cette réduction intervient sur un exercice postérieur à ceux au cours desquels les titres ont été pris en charge, la réduction de l'ordre de recettes ne se traduit pas par le débit du compte de produits et par le crédit du compte de tiers, mais par le débit d'un compte de charges et par le crédit du compte de tiers. Il s'agit donc bien d'une dépense au sens de la réglementation budgétaire et comptable.

C'est d'ailleurs le compte de charges n° 6583 : « Charges de gestion courantes sur exercices antérieurs » du chapitre R 2 : « Service annexe d'hébergement » sur lequel le mandat a été imputé.

Il ne s'agit donc pas de la responsabilité du comptable en recettes mais de sa responsabilité en dépenses. Il n'est pas contesté que le mandat a son origine dans une décision de l'ordonnateur prise en 2003 et il n'est ni soutenu ni même allégué que cette réduction aurait porté sur des titres émis après la clôture de la gestion 2002.

En conséquence, le moyen n'est pas recevable car il est inopérant.

## 2°) Sur les justifications au soutien du mandat

### 1/ Rappel de la procédure

Comme il a été rappelé ci-dessus, le jugement attaqué a relevé que ni le certificat administratif au soutien du mandat, ni les justifications apportées en réponse à l'injonction par le comptable ne constituaient « la production des justifications » requises par les règlements.

### 2/ Moyens des parties

Le requérante rappelle qu'outre le certificat administratif joint au mandat, elle a, à la suite de l'injonction, produit un état détaillant par élève le montant des réductions à opérer.

Le certificat administratif, ensemble, cet état justifieraient suffisamment la dépense.

## 3/ Discussion

En l'état actuel du droit de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, le comptable ne doit exiger que les pièces prévues par la nomenclature, ni plus ni moins. Les possibilités de moduler les contrôles à travers les dispositifs de contrôle hiérarchisé de la dépense ou de contrôle allégé partenarial ne constituent que des mesures d'organisation du service des comptables qui ne sont pas opposables au juge des comptes.

La pièce exigée par la réglementation au soutien d'un mandat en réduction de recettes sur exercice antérieur est un état, précisant pour chaque titre, l'erreur commise. La disponibilité de cette information permet en effet au comptable de s'assurer d'un autre point de contrôle, l'exactitude des calculs de liquidation.

Le certificat administratif est incomplet en ce qu'il se borne à préciser la cause alléguée des erreurs que comporteraient les éditions des droits constatées imputables à « divers dysfonctionnements difficilement décelables et identifiables du logiciel de gestion » de ces droits. Cette explication aurait été suffisante si elle avait été accompagnée, soit d'une explication de nature paramétrique expliquant en quoi chaque titre aurait contenu une erreur de nature répétitive, soit qu'il ait été accompagné d'un état procédant à une nouvelle liquidation des droits de l'établissement et, la mettant au regard de la liquidation ancienne, fasse apparaître l'écart par titre ainsi que la mention de la cause de l'erreur. L'état produit par le comptable ne comporte pas ces mentions. Même endossé par l'ordonnateur, et à supposer que la Cour ne trouve dans sa tardiveté aucun motif de rejet, cet état ne comporte pas les informations permettant de rétablir le calcul de liquidation correspondant à la réalité des droits de l'établissement.

La chambre régionale des comptes en refusant de conférer à cette pièce une valeur exonératoire n'a commis aucune erreur de droit.

**Cour des comptes, Chambres réunies, arrêt n° 62581, 16 janvier 2012, Gestion de fait des deniers de la commune de Méru (Oise) par l'association de formation des élus méruviens**

**Gestion de fait ; amende pour gestion de fait ; intervention de l'amende ; prescription : quitus et décharge**

La gestion de fait des deniers de la Commune de Méru (Association de formation

des élus méruviens) a déjà été évoquée dans la présente chronique (La Revue du Trésor 2010. 461 et 466). Cette procédure a débuté en 1998 avec le jugement de la chambre régionale des comptes de Picardie reconnaissant, à titre définitif, la qualité de comptables de fait du maire de la commune de Méru et du président de l'Association pour la formation des élus méruviens (CRC Picardie, 30 avril 1998). Saisie d'une requête tendant à l'annulation de la décision par laquelle la CRC avait fixé la ligne de compte et condamné les comptables de fait au paiement d'une amende de 300 euros (CRC Picardie, 15 octobre 2004), la Cour des comptes avait confirmé le jugement rendu (C. comptes, 24 novembre 2005). C'est à ce stade que le Conseil d'État a été sollicité une première fois et qu'il a prononcé la cassation de l'arrêt de la Cour au motif de la composition irrégulière de la formation de jugement de la chambre régionale des comptes : la participation du rapporteur, auquel avait été confiée la vérification de la gestion de l'organisme dont les deniers étaient en cause, au délibéré de la formation de jugement chargée, à titre provisoire ou définitif de se prononcer sur la déclaration de gestion de fait, la ligne de compte, la mise en débet ou la sanction du comptable de fait entachait d'irrégularité la composition de cette formation (CE, 16 juin 2008, req. n° 289461 et 289462). Une irrégularité qui, devait préciser le Conseil d'État, entachait l'ensemble de la procédure devant la chambre régionale des comptes. Tirant toutes les conséquences de cette décision, la Cour des comptes a, avec sa décision du 15 juillet 2009 (La Revue du Trésor 2010. 466) déclaré les jugements provisoires des 28 novembre 2000 (Jugement provisoire portant examen du compte produit) et 2 décembre 2003 (Jugement portant rectification de la ligne de compte et condamnation provisoire à amende) « nuls et sans effets » au même titre que le jugement du 30 avril 1998 (déclaration de gestion de fait) qui doivent être réputés « ne pas avoir existé ». Conséquence logique : ces jugements ne pouvaient constituer en soi un acte interruptif du délai de prescription et, en l'absence de toute charge prononcée en temps utile sur la gestion, le maire de la commune comme le président de l'association devaient être réputés déchargés et quittes de leur gestion depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004 (arrêt n° 55525 – La Revue du Trésor 2010. 466)

– par le jeu de la prescription de cinq ans décomptée à partir de la déclaration définitive de gestion de fait<sup>4</sup>, c'est-à-dire le 30 avril 1998.

C'est cet arrêt qui a conduit le Conseil d'État à intervenir pour une seconde fois avec une décision du 13 juillet 2011 (n° 332132 concernant l'arrêt n° 55525 de la Cour des comptes – Association de formation des élus méruviens et l'arrêt n° 55531 – Association Les Amis de Méru information, AJDA 2011. 1462), arrêt par lequel il a rejeté le pourvoi engagé par le procureur général près la Cour des comptes tendant à obtenir leur annulation. Le juge administratif y a notamment indiqué que, si les dispositions en vigueur du code des juridictions financières précisent que seuls les jugements définitifs ou les dispositions définitives des jugements des chambres régionales des comptes sont susceptibles d'appel, elles ne font pas obstacle à ce que la Cour des comptes, saisie en appel de tels jugements ou dispositifs définitifs, annule, le cas échéant d'office, les jugements provisoires au vu desquels ils seraient intervenus et dont l'irrégularité entacherait tout ou partie de la procédure. C'était donc en toute logique que la Cour des comptes, tirant les conséquences de ces annulations, en ait déduit l'impossibilité de mettre en jeu la responsabilité du maire et du président de l'association.

L'un des considérants de cet arrêt de la haute juridiction administrative retiendra plus particulièrement l'attention : « considérant que si les motifs des arrêts attaqués relèvent, ainsi qu'il a été dit, que par application des règles de prescription, [le maire et le président de l'association] sont réputés déchargés et quittes de leur gestion depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004, il ne résulte pas des dispositifs des arrêts attaqués que la Cour des comptes ait accordé le quitus à ces comptables, celle-ci s'étant simplement abstenue d'engager une nouvelle procédure de jugement des comptes de leur gestion de fait ; qu'il en résulte que le moyen tiré de l'erreur de droit qu'aurait commise la Cour des comptes en déclarant quittes ces comptables de fait alors même qu'était encore

<sup>4</sup> Tout en rappelant que la situation était un peu particulière en l'espèce puisque les comptables de fait avaient déposé leur compte le 23 octobre 1997, soit avant même le jugement de déclaration définitive de gestion de fait.

pendante la question de l'amende susceptible de leur être infligée, dont la Cour des comptes s'est saisie par deux arrêts du même jour n° 55532 et n° 55526, est sans incidence sur le bien-fondé des arrêts attaqués ».

Par un autre arrêt (provisoire) du 27 mai 2009, la Cour des comptes avait en effet également prononcé à l'encontre du maire de Méru et du président de l'Association pour la formation des élus méruviens, une amende pour gestion de fait de cent euros que les gestionnaires de fait avaient payé auprès de la trésorerie général des créances spéciales du Trésor.

La question se posait, bien évidemment, de la combinaison entre cet arrêt provisoire d'amende pour gestion de fait et l'arrêt définitif du 15 juillet 2009 déclarant les comptables de fait déchargés et quittes de leur gestion.

La lecture de l'arrêt du 13 juillet 2011 du Conseil d'État ne permettait pas vraiment d'apporter de réponse. C'est d'ailleurs ce que constate le parquet qui évoque, dans ses conclusions, deux interprétations possibles pour s'en remettre finalement à l'idée qu'en s'acquittant de l'amende « spontanément » et alors même qu'ils avaient précédemment reçu notification de la décision constatant qu'ils étaient quittes, les deux intimés ont « entendu satisfaire une obligation naturelle », ce qui est une motivation pour le moins susceptible d'analyse critique. L'obligation naturelle est traditionnellement conçue comme un lien de droit dépourvu de force contraignante (Pignarre, Un petit pas pour l'obligation naturelle, un grand bond pour les sources des obligations ?, *D. 2013. 411*). Il ne saurait y avoir d'obligation naturelle que si celle-ci est acceptée par le débiteur en l'absence de toute possibilité de contrainte. Une obligation relevant de « l'honneur et de (la) conscience » selon Pothier (Traité des obligations, selon les règles tant du for de la conscience que du for extérieur, Vol. 1, n° 173). Or, en l'espèce, l'enchaînement procédural laisse, au contraire, supposer que les gestionnaires de fait n'avaient pas d'idée précise sur l'issue contentieuse de la procédure engagée et qu'il pouvait leur sembler plus sage de s'acquitter d'une amende somme toute modique (cent euros) afin de régler au plus vite leur situation. Une obligation pas si naturelle que cela en définitive... d'autant plus alors qu'elle avait été prononcée à titre provisoire. Ainsi que le précisent les

dispositions de l'article 1235 c. civ, si tout paiement suppose une dette et si ce qui a été payé sans être dû, est sujet à répétition, en revanche, la répétition n'est pas admise à l'égard des obligations naturelles qui ont été volontairement acquittées. Il faut en déduire que le paiement d'une amende qui s'avèrerait ne pas être due, ne pourrait donc faire l'objet d'un remboursement. C'est ce qu'a retenu le juge judiciaire à propos du paiement d'une dette prescrite qui ne peut faire l'objet d'une répétition alors même que la prescription avait éteint l'obligation (Civ. 17 janvier 1938, *DP 1940. I. 57, note Chevallier*).

De manière plus expéditive, la Cour des comptes ne se pose même pas le problème sous cet angle, condamne à l'amende définitive et, constatant que les intimés ont déjà réglé le montant de leur amende, les déclare quittes et libérés de leur gestion de fait (ce qu'elle avait déjà fait...). Ainsi qu'a pu l'indiquer le parquet dans ses conclusions, cette décision de décharge, si elle peut se présenter comme faisant double emploi avec l'arrêt du 15 juillet 2009, constituait un moyen commode de lever les incertitudes pesant sur la procédure : incertitudes ayant conduit la direction des créances spéciales du trésor à refuser la levée des hypothèques prises sur les biens des gestionnaires de fait dans l'attente d'un arrêt définitif leur accordant quitus de leur gestion. Ce sont les particularités de l'instance qui ont conduit le parquet à solliciter de la Cour des comptes une décision expresse faisant suite au constat de l'apurement des amendes prononcées afin d'éviter qu'une contradiction ne subsiste entre l'arrêt du 15 juillet 2009 et celui à rendre par la Cour des comptes.

Relevons enfin cette singularité d'une décision rendue par la Cour des comptes alors que la décharge et le quitus auraient dû l'être par la chambre régionale des comptes. Ainsi qu'ont pu le rappeler MM. Michaut et Sitbon, en principe, seule la chambre régionale des comptes a compétence pour, après avoir constaté l'apurement de l'amende, accorder décharge et quitus à des comptables de fait de deniers communaux, dès lors qu'elle est susceptible, à cette occasion, de prononcer de nouvelles charges – ce qui est interdit à la Cour des comptes sauf dans le cadre de l'appel. En l'espèce, après les décisions sur la ligne de compte et l'amende, il ne restait rien à juger. C'est donc dans le souci d'une bonne administration de la justice que la

Cour des comptes a réglé définitivement l'affaire (Chronique de jurisprudence de la Cour des comptes et de la Cour de discipline budgétaire et financière, *AJDA 2012. 484*).

### Extrait

(...)

#### 1 - Sur l'amende pour gestion de fait

Attendu que, conformément aux dispositions de l'article L. 131-11 du code des juridictions financières, les comptables de fait peuvent, dans le cas où ils n'ont pas fait l'objet pour les mêmes opérations des poursuites prévues à l'article 433-12 du code pénal, être condamnés à l'amende par la Cour des comptes en raison de leur immixtion dans les fonctions de comptable public ;

Attendu que, par l'arrêt provisoire susvisé du 15 juillet 2009, la Cour des comptes a condamné MM. V. et A. à une amende de 100 € chacun pour leur immixtion dans les fonctions de comptable public ;

Attendu que l'application des règles de prescription est sans effet sur une amende déjà prononcée à titre provisoire, que par la suite les comptables de fait n'ont pas apporté d'éléments nouveaux susceptibles de les exonérer d'une condamnation à l'amende d'un même montant à titre définitif.

#### 2 - Sur le quitus à accorder aux comptables de fait

Attendu que la lettre susvisée du 20 octobre 2009 du Trésorier-payeur général de la Trésorerie générale des créances spéciales du Trésor au Procureur général près la Cour des comptes atteste que MM. V. et A. se sont bien acquittés de leur amende, respectivement le 15 octobre 2009 et le 21 décembre 2009 ;

Que l'amende étant ainsi apurée et aucune autre charge ne subsistant, MM. V. et A. peuvent être déclarés quittes et libérés de leur gestion de fait à la date du versement de l'amende.

Par ces motifs,

#### STATUANT DEFINITIVEMENT :

1 - MM. V. et A. sont condamnés à une amende de 100 € chacun pour immixtion dans les fonctions de comptable public.

2 - Après apurement de cette amende MM. V. et A. sont déclarés quittes et libérés de la gestion de fait des deniers de la commune de Méru (Oise), respectivement au 15 octobre 2009 et au 21 décembre 2009.

## Conclusions n° 751 du 1<sup>er</sup> décembre 2011 (Extrait)

(...)

### 2. Sur le fond

Conformément aux propositions du rapporteur, il appartiendra à la Cour de statuer sur l'amende et sur la situation des comptables de fait.

#### 2.1 Sur l'amende

Les gestionnaires de fait ne contestant ni le principe ni le montant d'une sanction, la Cour pourrait prononcer une amende de 100 € à titre définitif.

Il lui appartiendra cependant de s'interroger sur la possibilité, pour le juge des comptes, de prononcer une amende à l'encontre de comptables de fait dont il avait précédemment été constaté qu'ils étaient réputés déchargés et quittes de leur gestion.

En première analyse, le quitus accordé à un comptable fait obstacle à ce qu'une charge soit prononcée sur sa gestion, sauf cas de révision qui n'apparaît pas dans la présente espèce.

La décision rendue par le Conseil d'État le 13 juillet 2011 ne répond pas directement à cette interrogation. L'un des moyens du pourvoi portait sur une contradiction entre le constat de la décharge et du quitus, par l'arrêt du 15 juillet 2009, et le prononcé antérieurement d'une amende provisoire, par l'arrêt du 27 mai 2009.

Le Conseil d'État a considéré que cette circonstance était « *sans incidence sur le bien-fondé des arrêts attaqués* » : « *si les motifs des arrêts attaqués relèvent, ainsi qu'il a été dit, que par application des règles de prescription, MM V. et A. sont réputés déchargés et quittes de leur gestion depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004, il ne résulte pas des dispositifs des arrêts attaqués que la Cour des comptes ait accordé le quitus à ces comptables, celle-ci s'étant simplement abstenue d'engager une nouvelle procédure de jugement des comptes de leur gestion de fait* ».

Cette motivation peut être comprise de deux façons, au regard du principe de l'économie de moyens qu'applique le juge de cassation : on peut y voir l'affirmation implicite, par le Conseil d'État, de la possibilité de poursuivre la procédure par le prononcé d'une amende ; on peut également admettre que le Conseil d'État a considéré que l'appréciation de la régula-

rité de la phase de jugement du compte ne pouvait être influencée par l'intervention de décisions relatives à la fixation de l'amende. La première lecture semble se déduire des termes mêmes de la décision de rejet du pourvoi. Elle ne peut cependant être admise puisqu'elle se fonde sur l'idée que, faute de la mention du quitus dans le dispositif, de nouvelles charges pourraient être prononcées. Or, lorsqu'il « constate » la prescription, le juge des comptes ne « déclare » pas le comptable quitte dans le dispositif.

Faute d'une position explicite du juge de cassation, la Cour devra répondre elle-même à la question. Selon le ministère public, elle pourrait se fonder sur deux considérations pour s'estimer en mesure de mener la procédure à son terme :

- elle pourrait estimer que la prescription n'étant pas d'ordre public et les gestionnaires de fait ne l'ayant pas opposée, elle peut prononcer l'amende définitive. L'argument n'est cependant pas décisif puisqu'il n'a été affirmé par le Conseil d'État qu'à propos de l'action en fixation de la ligne de compte (CE 23 juillet 2010, *Mme Richard-Dubarry et Herr*, Rec. p. 143), l'action en vue du prononcé de l'amende étant d'une nature différente ;

- elle pourrait également considérer qu'en réglant une amende alors qu'ils avaient précédemment reçu notification d'une décision qui constatait qu'ils étaient quittes, les comptables de fait ont entendu satisfaire une obligation naturelle, conformément à la doctrine classique illustrée par Marquès di Braga et Lyon<sup>5</sup>.

À la lumière de ce dernier argument, le ministère public conclut au prononcé d'une amende de 100 € à l'encontre de MM. V. et A., la Cour leur donnant acte du règlement des sommes en cause.

#### 2.2 Sur la situation des gestionnaires de fait

Le Conseil d'État ayant rejeté le pourvoi dirigé contre l'arrêt du 15 juillet 2009, nulle charge ne peut plus être prononcée sur le compte de la gestion de fait. L'apurement des amendes permet au juge des comptes d'accorder aux comptables de fait décharge et quitus de leur gestion. Cette dernière phase de la procédure suscite néanmoins deux questions.

<sup>5</sup> *Traité de la comptabilité de fait*, tome sixième, n° 408, étant entendu que les auteurs visaient l'inclusion dans le compte de la gestion de fait d'opérations atteintes par la prescription d'avantage que le paiement de l'amende.

En premier lieu, une décision de décharge et de quitus pourrait être regardée comme faisant double emploi avec l'arrêt du 15 juillet 2009, qui s'était déjà prononcé en ce sens. Il convient cependant d'admettre que les justiciables ont pu se méprendre sur la réelle portée des diverses décisions de la Cour, ainsi d'ailleurs que la direction des créances spéciales du Trésor, qui se refuserait à la levée des hypothèques prises sur leurs biens dans l'attente d'un arrêt définitif. Compte tenu des particularités de l'instance, il apparaît nécessaire qu'une décision expresse soit prise en ce sens à la suite du constat de l'apurement des amendes. Une telle décision apparaît d'autant plus indispensable qu'à défaut, une contradiction subsisterait entre l'arrêt précité et l'arrêt à venir.

En second lieu, il convient de déterminer la juridiction qui accordera le quitus. D'une façon générale, le ministère public estime que la Cour n'est pas compétente pour régler le sort des comptables justiciables des chambres régionales et territoriales des comptes, qui ont seule qualité pour estimer qu'aucune charge ne peut être prononcée à leur encontre. Il en va autrement en matière de gestion de fait lorsque, comme en l'espèce, plus rien ne reste à juger et que les impératifs d'une bonne administration de la justice conduisent au prompt règlement d'une procédure déjà longue.

### Cour des comptes, 1<sup>ère</sup> Chambre, arrêt n° 62450, 24 janvier 2012, TPG du Territoire de Belfort

#### Gestion patente ; dépenses ; qualité de l'ordonnateur ; délégation de signature

Il revient au comptable public de s'assurer de la qualité de celui qui procède à l'engagement de la dépense, à sa liquidation et à son mandatement. Lorsque la fonction d'ordonnateur fait l'objet d'une délégation, il appartient à l'agent comptable de s'assurer que les formalités en la matière ont bien été respectées en s'assurant notamment que les arrêtés de subdélégations de signature avaient bien été transmis aux services de préfecture et fait l'objet d'une publication au recueil des actes administratifs. C'est cette publication qui faisait défaut en l'espèce : le comptable avait donc procédé au paiement de certaines dépenses sur la base de délégations de signature dont il connaissait l'existence mais qui présentaient le défaut de ne pas avoir été publiées audit recueil.

Afin de se décharger de sa responsabilité, le comptable entendait se prévaloir de ce que la simple transmission au préfet permettait de pallier l'absence de publication. Afin d'étayer ce moyen, l'agent comptable avait invoqué un vieil arrêt du Conseil d'État, du 18 juillet 1913, Syndicat national des chemins de fer français, aux termes duquel un acte administratif non publié produit des effets à l'égard de l'administration. Il convient toutefois de préciser qu'avec cet arrêt, le Conseil d'État avait indiqué que, si des mesures réglementaires pouvaient être adoptées pour l'application d'un règlement non encore publié, en revanche leur entrée en vigueur restait subordonnée à la publication de cet acte (CE, 18 juillet 1913, Syndicat national des chemins de fer, *Lebon 875, concl. Helbronner, RD publ. 1913. 506, concl. Helbronner, note Jèze*; S. 1914. III. 1, *concl. Helbronner, note Hauriou*) et que cette solution ne trouvait pas à s'appliquer pour des actes individuels (CE, 7 juillet 1999, M. Glaichenhaus, *Lebon 247*). Il résulte également de la jurisprudence administrative que l'opposabilité d'un acte est très clairement liée à l'accomplissement des formalités de publicité prévues (Seiller Bertrand, *Acte administratif – Régime*, Dalloz, Répertoire de contentieux administratif, juin 2013 et notamment CE, 21 mars 1986, Sté Immo Sud, *Lebon 379*. CE, 27 mars 1987, Joan, *Lebon 571*). Il faut en effet bien concevoir que la publicité donnée à un acte ne conditionne que son opposabilité mais que cela n'exclut pas qu'elle ait d'autres conséquences en termes de délai de recours notamment. L'argumentation du comptable ne pouvait donc prospérer.

En réplique, tant le parquet que la Cour des comptes se sont fondés sur un autre arrêt du Conseil d'État du 21 octobre 2005, Préfet d'Ille-et-Vilaine rappelant l'obligation de publier les délégations de signature, pour retenir la responsabilité du comptable public. Le Conseil d'État avait en effet annulé un arrêté de reconduite à la frontière au motif que son auteur ne pouvait être reconnu compétent en la matière dès lors que la délégation de signature qui lui avait été consentie par le préfet n'avait pas été publiée au recueil des actes administratifs de la préfecture pour la date à laquelle l'arrêté de reconduite avait été adopté.

La Cour des comptes a également précisé que les arguments tirés de la proximité existant entre les services de l'État dans le

Territoire de Belfort en raison de la petite taille du département n'avaient pas de portée juridique et ne pouvaient donc justifier que la responsabilité du comptable soit écartée.

Il n'en demeure pas moins qu'en procédant au paiement desdites dépenses et alors même que l'absence de publication au recueil des actes administratifs pouvait vicier la procédure de réalisation de ces dépenses, il n'en est résulté aucun préjudice financier pour le département. Alors même que la nouvelle procédure d'engagement de la responsabilité du comptable public (limitation du débet sans préjudice) ne trouvait pas à s'appliquer à l'espèce, il faut convenir qu'en pareille circonstance, le juge des comptes engagera dorénavant la responsabilité du comptable en l'absence de préjudice financier à constater et infligera au comptable une amende. La logique transparait d'ailleurs à la lecture de la décision de la Cour des comptes qui relève que l'absence de préjudice financier, en l'état des textes applicables, ne permettait pas d'écarter la responsabilité du comptable et donc sa mise en débet mais pouvait être invoqué à l'appui d'une demande de remise gracieuse.

### Extrait

(...)

Attendu que dans son réquisitoire, le Procureur général relève que M. M. a payé, durant les exercices 2007 et 2008, respectivement à hauteur de 649 717,21 € et 450 092,91 €, des mandats signés par M. N., Mme S. et M. B. ;

Attendu qu'aux termes des articles 2 et 4 modifiés de l'arrêté du préfet du Territoire de Belfort du 13 février 2007 « *délégation de signature est donnée à M. D., directeur départemental de l'équipement et de l'agriculture du Territoire de Belfort, a effet de signer, dans le cadre de ses attributions et compétences, tous actes, décisions, contrats, marchés, conventions, avenants, mandats, titres de perception et autres pièces relatives à l'exécution des opérations industrielles et commerciales des directions départementales et régionales de l'équipement ; compte non doté de crédits 908* » et que « *M. D., pourra accorder délégation à M. J., chef du Parc, pour la signature des titres de recettes et des bordereaux journaliers correspondants* » ;

Attendu que les noms de M. N., Mme S. et M. B. ne sont pas cités dans l'arrêté préfectoral précité ;

Attendu qu'il ressort de l'instruction que Mme S., MM. N. et B. ont reçu, pour l'exercice de la compétence d'ordonnateur secondaire, une délégation de signature prenant effet au 13 février 2007 ; que cette délégation a été prise par M. D., directeur départemental de l'équipement et de l'agriculture ;

Attendu que le Procureur général relève toutefois que ces décisions de subdélégation de signature du directeur départemental de l'équipement et de l'agriculture n'ont pas été publiées au recueil des actes administratifs de la préfecture et qu'en conséquence elles sont dépourvues de caractère exécutoire et inopposables au comptable ainsi qu'au juge des comptes ;

Attendu que le Procureur général rappelle qu'en application de l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, les comptables sont tenus d'exercer, en matière de dépenses, le contrôle de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ; qu'en conséquence le comptable aurait dû suspendre le paiement des mandats en cause, au motif que leurs signataires n'avaient pas la qualité de délégué de l'ordonnateur et en informer l'ordonnateur en application de l'article 37 du règlement général sur la comptabilité publique ; que la responsabilité de M. M. pourrait être mise en jeu au titre de l'exercice 2007 pour 649 717,21 € et au titre de 2008 pour 450 092,91 € ;

Attendu que dans sa réponse du 8 juillet 2011 au réquisitoire, M. M. demande à la Cour de ne pas mettre en jeu sa responsabilité personnelle et pécuniaire pour quatre motifs exposés ci-après ;

Attendu en premier lieu que le comptable, même s'il reconnaît que les deux décisions de subdélégation n'ont pas été publiées au recueil des actes administratifs du Territoire de Belfort, estime suffisant que les projets de subdélégation aient été transmis pour avis au préfet et que ce dernier ait indiqué n'émettre aucune observation ;

Attendu toutefois que la circonstance que les projets de décision de subdélégation d'ordonnancement secondaire aient recueilli l'aval du préfet, ordonnateur principal, ne pallie pas les effets de l'absence de publication des décisions, après leur

signature, au recueil des actes administratifs du Territoire de Belfort ;

Attendu que le comptable estime en second lieu que l'arrêt du Conseil d'État du 18 juillet 1913, *Syndicat National des Chemins de fer français*, pose le principe selon lequel un acte administratif non publié n'est pas opposable aux tiers mais produit des effets à l'égard de l'administration, qu'ainsi, les subdélégations prenant effet respectivement au 13 février 2007 et au 5 mai 2008 auraient été exécutoires dès lors qu'elles avaient été signées par une personne habilitée, en l'espèce M. D., autorisé à subdéléguer la signature qu'il tenait du préfet ; que le comptable estime ainsi avoir disposé de décisions valides et avoir justement apprécié la qualité de l'ordonnateur sans enfreindre les dispositions de l'article 12 du décret du 29 décembre 1962 modifié portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Attendu qu'il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État, notamment dans son arrêt du 21 octobre 2005, « Préfet d'Ile-et-Vilaine », qu'une délégation de signature, en tant qu'acte réglementaire doit, pour être effective, avoir été publiée au recueil des actes administratifs ; qu'à défaut de publication audit recueil de la délégation consentie à leur profit, Mme S., MM. N. et B. n'étaient pas compétents pour signer en lieu et place du directeur départemental, les mandats visés au réquisitoire ;

Attendu que le comptable soutient en troisième lieu que les paiements en cause n'auraient entraîné aucun préjudice pour l'État ;

Attendu toutefois qu'aux termes de l'article 60-1, 3<sup>ème</sup> alinéa de la loi susvisée, la responsabilité du comptable se trouve engagée (dès lors) qu'une dépense a été irrégulièrement payée ; que tel est le cas en l'espèce, les paiements ayant été irréguliers dès lors que les décisions de subdélégation n'étaient pas publiées ; que l'existence d'un préjudice n'est pas une condition sine qua non de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ;

Attendu, enfin, que selon le comptable, la proximité administrative des différents services de l'État dans le Territoire de Belfort, due à la petite taille du département, permettait l'exercice de contrôles sur toute la chaîne de la dépense, qu'il avait en outre paru évident aux agents de ses services que la publication des déci-

sions de subdélégation serait effectuée d'office après les différents courriers échangés avec le préfet ;

Attendu que les arguments tirés de la proximité existant entre les services de l'État dans le Territoire de Belfort en raison de la petite taille du département n'ont pas de portée juridique ; qu'il est donc sans effet que le comptable ait eu connaissance de décisions de subdélégation signées mais non publiées et que ses subordonnés aient pu penser que ces décisions seraient publiées ;

Attendu que dans son courriel du 4 octobre 2011, M. M., n'ayant pu se déplacer à l'audience publique du 5 octobre 2011 pour de graves raisons de santé, reprend l'argument de l'absence de préjudice pour l'État, les paiements ayant été effectués aux créanciers sans « aucun double paiement ou paiement à tort » ;

Attendu que l'argument de l'absence de préjudice pour l'État n'est pas de nature à atténuer la responsabilité de M. M., mais peut être évoqué à l'appui d'une demande éventuelle de remise gracieuse ;

Attendu qu'en application du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, les comptables sont tenus d'exercer en matière de dépense, le contrôle de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué (article 12) ; qu'en conséquence, le comptable aurait dû suspendre les paiements et en informer l'ordonnateur comme le prévoit l'article 37 du décret du 29 décembre 1962 précité ; qu'à défaut, il a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire ;

Attendu qu'aux termes des dispositions de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifié par l'article 146 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 applicables lors de la première mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable « *les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables (... ) des contrôles qu'ils sont tenus d'exercer en matière de (... ) dépenses (... ) dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique* (par I-al 2).

*La responsabilité personnelle et pécuniaire d'un comptable prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors (... ) qu'une dépense a été irrégulièrement payée* (par I-al 3.).

*La responsabilité pécuniaire d'un comptable public ne peut être mise en jeu que par (... ) le juge des comptes* (par. IV).

*Le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est mise en jeu a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale au montant (...) de la dépense irrégulièrement payée* (par. VI) » ;

Attendu qu'aux termes du paragraphe VIII de l'article 60 modifié susvisé, les intérêts courent « *au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics* » ;

Attendu qu'en l'espèce, le premier acte de la mise en jeu personnelle et pécuniaire des comptables est la notification à M. M. du réquisitoire dont il a accusé réception le 25 mai 2011 ; que les intérêts doivent donc courir à compter de cette date ;

Par ces motifs, M. Marcel M. est constitué débiteur envers l'État des sommes de six cent quarante neuf mille sept cent dix-sept euros et vingt et un centimes (649 717,21 €) au titre de l'exercice 2007 et de quatre cent cinquante mille quatre-vingt-douze euros et quatre-vingt-onze centimes (450 092,91 €) au titre de l'exercice 2008, augmentées des intérêts de droit à compter du 25 mai 2011.

(...)

### Conclusions n° 535 du 6 septembre 2011 (Extrait)

(...)

#### 2. Sur le fond

##### Première charge (M. M.)

Il avait été constaté que M. M. avait payé, durant les exercices 2007 et 2008, respectivement à hauteur de 649 717,21 € et de 450 092,91 €, des mandats signés par M. N., Mme S. et M. B., extraits des liasses n°s 1246, 3881, 7132, 10927, 4007, 7961, et répertoriés en annexe 1 du réquisitoire susmentionné.

Or, si Mme S., MM. N. et B. avaient reçu délégation de signature de la part de M. D., directeur départemental de l'équipement et de l'agriculture pour l'exercice de la compétence d'ordonnateur secondaire à compter du 13 février 2007, ces décisions de subdélégations n'avaient pas fait l'objet de publications au recueil des actes administratifs, leur ôtant tout caractère exécutoire à l'égard du comptable et, subsidiairement, du juge des comptes.

Le ministère public avait donc considéré que les termes des articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962

portant règlement général sur la comptabilité publique n'avaient pas été respectés par le comptable, en ce qu'ils prévoient que « les comptables sont tenus d'exercer [...] B. - En matière de dépenses, le contrôle : [...] de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué » et engagé la responsabilité de M. M. à ce titre.

En réponse, le comptable reprend la chronologie de ces délégations de signature et admet qu'en dépit de leur transmission à la préfecture, elles n'ont pas été publiées.

Il conteste toutefois la mise en jeu de sa responsabilité au motif que « la jurisprudence du Conseil d'État reconnaît la validité d'un acte administratif non publié » en se fondant sur la décision « Chemins de fer de France et des colonies » du 18 juillet 1913 en déduisant de cette décision que les délégations de signature étaient exécutoires et applicables par le comptable public. Il ajoute que les paiements en question n'ont entraîné aucun préjudice pour l'État.

Il sera, à titre liminaire, rappelé que la signature des mandats par l'ordonnateur était régie, outre le décret du 29 septembre 1962, par l'instruction codificatrice n° 03-060-B du 17 novembre 2003, reprise en l'espèce quasiment à l'identique par l'instruction codificatrice n° 10-014-B du 2 avril 2010 dont l'annexe 2 précisait explicitement que « le comptable, outre son contrôle portant sur les pièces justificatives, doit au stade du paiement s'assurer de la qualité d'ordonnateur ou de délégué de l'ordonnateur, du signataire de l'ordonnance ou du mandat de paiement. Dans ce cadre, le contrôle du comptable s'effectue à l'aide des arrêtés de nomination et de délégation. À ce titre, il doit disposer des spécimens de signatures des ordonnateurs et de leurs délégués pour mener à bien ses contrôles ».

Le ministère public maintiendra qu'une délégation, qu'elle soit délégation de pouvoir ou délégation de signature, est toujours un acte réglementaire ; que de ce fait, une délégation, pour être effective, doit avoir été publiée.

Cette interprétation est d'ailleurs celle exprimée, dans une autre matière, par le Conseil d'État qui a jugé que « si, par un arrêté du 10 mai 2004, le Préfet d'Ille-et-Vilaine [avait] donné à M. X., directeur de la réglementation et des libertés publiques de la préfecture, délégation pour signer notamment les arrêtés de reconduite à la

frontière ; que, toutefois, cet arrêté [avait] été publié dans le recueil des actes administratifs de la préfecture daté du 31 mai 2004 ; que la production d'une copie d'un exemplaire de ce recueil portant un tampon avec une date surchargée ne [suffisait] pas à établir que ce recueil [avait] été diffusé avant cette date du 31 mai ; que, dans ces conditions, M. X. [devait] être regardé comme n'étant pas compétent, à la date du 28 mai 2004, pour signer au nom du préfet l'arrêté décidant la reconduite à la frontière de M. Y. ».

Il est donc confirmé qu'à défaut de publication au recueil des actes administratifs de la délégation consentie à leur profit, Mme S., MM. N. et B. n'étaient pas compétents pour signer, en lieu et place du directeur départemental, les mandats en cause ; que le comptable aurait, ainsi, dû en application des articles 12, 13 et 37 du décret du 29 septembre 1962 suspendre les paiements et en informer l'ordonnateur ; qu'à défaut, il a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire, y compris à défaut de préjudice pour l'État, défaut de préjudice qui, s'il pourra être évoqué à l'appui d'une demande éventuelle de remise gracieuse, n'a pas à être évoqué par le juge des comptes.

En conséquence, le ministère public réitérera les termes et l'analyse de son réquisitoire et conclura à la constitution de M. M. en débet, au titre des exercices 2007 et 2008, respectivement à hauteur de 649 717,21 € et de 450 092,91 €, débits portant intérêts de droit du 25 mai 2011, date à laquelle le comptable a accusé réception du réquisitoire susmentionné.

### Deuxième charge (M. G.)

Le même raisonnement s'appliquant à la charge soulevée à l'encontre de M. G., pour avoir honoré, à compter du 1<sup>er</sup> août 2008, des mandats d'un montant total de 45 442,05 €, signés par M. N. et Mme S., extraits de la liasse n° 7961, et répertoriés en annexe II du réquisitoire, le ministère public conclura, comme au rapport, à sa constitution en débet au titre de l'exercice 2008, à hauteur de 45 442,05 €, débet portant intérêts de droit de la même date que pour M. M.

### 3. Sur la situation des comptables

Au vu de ce qui précède, et si la Cour décidait de statuer conformément aux présentes conclusions, la situation de ces deux comptables resterait inchangée.

## Cour des comptes, 1<sup>ère</sup> Chambre, arrêt n° 62773, 24 janvier 2012, Contrôleur budgétaire et comptable placé auprès des ministères financiers

**Gestion patente ; comptables supérieurs ; Contrôleur budgétaire et comptable ministériel ; présence des pièces à la date des opérations ; obligations du comptable ; manquant en deniers ; force majeure.**

Mme M. et M. M. se sont succédés au poste de contrôleur budgétaire et comptable ministériel et avaient notamment en charge la tenue du compte retraçant les sommes versées par l'État à des entreprises ou des opérateurs économiques, en application de conventions spécifiques. Les sommes en cause étaient susceptibles d'être restituées par leurs bénéficiaires selon les conditions prévues par les conventions. L'examen de cette comptabilité par la Cour des comptes devait conduire cette dernière à exiger de l'agent comptable la production des conventions, en l'absence desquelles le juge des comptes ne pouvait s'assurer du montant des avances remboursables versées à partir dudit compte. Or, pour plusieurs de ces avances, l'un des deux contrôleurs budgétaires et comptables ministériels n'avait pas été en mesure de produire les conventions correspondantes. Pour se décharger de sa responsabilité, le CBCM concerné entendait soutenir, d'une part, que les conditions entourant le défaut de production des pièces justificatives demandées relevaient de la force majeure et contester, d'autre part, que le montant des avances pour lesquelles les conventions n'avaient pas été produites constituait un manquant en deniers.

**CBCM.** Ces comptables supérieurs du trésor remplacent, depuis 2006, les contrôleurs financiers placés auprès de chaque ministre et chargés de contrôler les étapes d'engagement et d'ordonnement de la procédure d'exécution des opérations de dépense. Ce contrôle avait vocation à éviter que l'ordonnateur n'engage irrégulièrement l'État par une vérification de la disponibilité des crédits ainsi que de la régularité de la dépense publique au moment de son engagement mais également par une appréciation des répercussions éventuelles ainsi que de l'intérêt financier de l'opération projetée.

Le décret n° 2005-54 du 27 janvier 2005 a abrogé, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 toutes les dispositions de nature régle-

mentaire de la loi du 10 août 1922 relative à l'organisation du contrôle des dépenses engagées sur la base desquelles les contrôleurs financiers intervenaient. Sur cette nouvelle base réglementaire – complétée par le décret n° 2005-1429 du 18 novembre 2005 relatif aux missions, à l'organisation et aux emplois de direction des services de contrôle budgétaire et comptable ministériel – un représentant unique du Ministère des finances est désigné au sein de chaque ministère, le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) – placé sous l'autorité du directeur du budget et du directeur général des finances publiques. Ce contrôleur réunit, sous son autorité, le contrôle financier et le nouveau département comptable ministériel chargé de tenir la comptabilité et de payer les dépenses centrales du ministère auprès duquel il est placé. Le CBCM a pour mission d'assurer une vision globale des processus de la dépense et de la situation patrimoniale du ministère afin d'en améliorer la sécurité et la fiabilité financière. Dans ce cadre, il lui appartient de prévenir les risques budgétaires attachés aux projets d'actes d'engagement les plus importants – ce qui se formalise par l'apposition d'un visa sur certains actes en raison de leur montant ou de leur nature. Le CBCM doit également s'assurer de la « soutenabilité » budgétaire des documents prévisionnels de gestion qui lui sont soumis et du suivi périodique de l'exécution budgétaire. En ce sens, le CBCM participe de la maîtrise de l'exécution des lois de finances. Ainsi que l'a précisé la Cour de comptes dans son rapport préliminaire au Débat d'orientation budgétaire de juin 2006, « l'exercice rénové du contrôle financier doit contribuer à une meilleure prise en compte, au stade de la gestion infra-annuelle, des préoccupations d'équilibre et de redressement des finances publiques ».

Autrement précisé par rapport aux compétences antérieurement détenues, le cadre juridique du contrôle budgétaire et comptable ministériel a été allégé par un relèvement des seuils prévus de contrôle, la disparition du contrôle exhaustif des actes d'engagement et a été complété en termes de soutenabilité et de maîtrise des risques budgétaires et de sincérité des prévisions de dépense.

C'est dans ce cadre qu'intervient cet arrêt de la Cour des comptes amenée à se prononcer sur la responsabilité de deux

contrôleurs budgétaires et comptables ministériels. Sur le fond, l'arrêt commenté retiendra plus particulièrement l'attention au niveau de l'argumentation développée par le premier CBCM relative à la force majeure. Une argumentation vouée à l'échec comme il sera démontré.

**Appréciation de la force majeure.** Trois critères doivent être réunis pour que la Cour des comptes accueille la force majeure comme circonstance permettant d'exonérer le comptable public de sa responsabilité : extériorité, irrésistibilité et imprévisibilité. Ainsi qu'il sera constaté, la Cour des comptes a pu rejeter la force majeure dès le premier critère analysé. Elle aurait donc pu se contenter de constater que le premier critère n'était pas rempli et interrompre à ce stade sa réflexion, les trois critères étant cumulatifs. La Cour a toutefois pris la peine d'examiner les trois critères et de les réfuter successivement. En l'espèce, était reproché à l'agent comptable le défaut de production de conventions pour des avances non soldées. Invoquant la force majeure, le comptable la justifia :

- au titre de l'extériorité en invoquant les réorganisations des services, les conventions en cause ayant été suivies par la paierie générale du trésor avant d'être transférées au CBCM. Cette justification était d'autant plus douteuse que le comptable s'était succédé à lui-même dans ces deux fonctions...

- au titre de l'irrésistibilité, le comptable invoquait l'impossibilité d'un contrôle exhaustif de toutes les conventions transmises par la paierie générale du trésor au moment de son entrée en fonction en tant que CBCM. En réponse, la Cour des comptes indiqua qu'il n'appartenait pas au juge des comptes d'apprécier les conditions d'exercice de l'organisation des travaux et de hiérarchisation des priorités du poste comptable supérieur ;

- enfin, au titre de l'imprévisibilité, le comptable indiquait qu'il n'avait aucune raison de rechercher les conventions en solde tant que l'ordonnateur n'avait pas émis de titres de recettes. Très logiquement, la Cour des comptes répliqua que ceci était contraire à l'article 11 RGCP.

Rappelons qu'au titre de l'extériorité, le comptable ne doit avoir joué aucun rôle dans la survenance de l'événement invoqué. Par exemple, les préparatifs d'un déménagement du poste comptable ne

constituent pas un cas de force majeure (C. comptes, 25 mai 2000, Lycée technique Libergier à Reims, *La Revue du Trésor* 2001. 38) ; il n'y a pas davantage force majeure lorsque le comptable ou ses préposés ont fait preuve de négligence (CE, 16 mai 1975, Berger, *Rec. CE* 307). De même, l'insuffisance des effectifs du poste comptable ne peut être considérée comme un cas de force majeure même si elle empêchait le comptable d'assumer ses tâches (même décision). Même solution lorsque la situation avait résulté d'un défaut de contrôle du comptable au sens de l'art. 12 du RGCP (C. comptes, 22 mai 2008, Syndicat intercommunal d'alimentation en eau potable (SIAEP) de Guerbigny (Somme), *Gestion et fin. publ.* 2009. 783). De même encore, le requérant ne saurait se prévaloir d'un cas de force majeure, l'incendie des pièces justificatives ayant été provoqué de son seul fait (C. comptes, 10 juillet 2003, Communes et établissements de la réunion de Bourg-Madame, *La Revue du Trésor* 2004. 692).

L'imprévisibilité suppose qu'il doit s'agir d'un événement à caractère soudain, rare ou anormal : la force majeure résulte d'un fait que le comptable n'aurait pu prévoir ou empêcher (CE, 12 juillet 1907, Nicolle, *Rec. CE* 656). Ainsi, en cas de destruction de pièces dues à un incendie ou un autre événement imprévisible comme par exemple un attentat, le comptable ne verra pas sa responsabilité engagée en raison de l'absence de recouvrement de recettes. Soulignons toutefois qu'avant même que le juge des comptes soit autorisé à accueillir les circonstances de force majeure pour atténuer la responsabilité du comptable public, la Cour avait déjà renoncé à engager la responsabilité du Payeur général de France à Alger en raison de « la fragilisation de la situation intérieure algérienne » (C. comptes, 31 mars 2005, Payeur général de France à Alger, *La Revue du Trésor* 2006. 212).

Enfin, la force majeure invoquée doit s'avérer être irrésistible en ce qu'elle constitue un obstacle à la réalisation par le comptable de ses contrôles. Ainsi, si l'incendie criminel d'une agence comptable située en zone sensible et les contraintes d'organisation qui en ont résulté et auxquelles tous les personnes ont dû faire face, ont incontestablement constitué une charge de travail pour le personnel, ils ne sauraient toutefois être constitutifs d'un cas de force majeure dès

lors que l'agent comptable n'était pas dans l'impossibilité de refuser le paiement litigieux (C. comptes, 26 février 2009, Collège Clos-Mortier à Saint-Dizier (Haute-Marne), *Gestion et fin. publ.* 2010. 95).

Au-delà même de ces critères classiques, il convient que l'événement invoqué par le comptable soit en rapport direct avec les irrégularités susceptibles d'entraîner la mise en jeu de sa responsabilité ; par exemple, il n'existe pas de lien entre un incendie et le paiement de dépenses en l'absence de crédits disponibles (C. comptes, 26 février 2009, Collège Clos-Mortier à Saint-Etienne, *Rec. C. comptes* 16). En l'espèce, l'événement invoqué par le comptable était évidemment incontestable et avait largement défrayé la chronique puisqu'il s'agissait des conséquences de l'explosion de l'usine AZF de Toulouse le 21 septembre 2001 ; la Cour constate que cet événement était bien extérieur au comptable et évidemment imprévisible. En revanche, elle conteste le caractère irrésistible sur le fonctionnement du poste comptable. En clair, le comptable n'apporte pas la preuve que cet événement l'aurait irrésistiblement empêché d'effectuer les contrôles qui lui incombent (Voir aussi C. comptes 25 novembre 2010, Lycée professionnel Joseph Gallieni à Toulouse, arrêt n° 59364, *Gestion et fin. publ.* 2011. 965) : si les activités du lycée ont dû être réparties sur plusieurs sites, cette perturbation du poste comptable n'a jamais entraîné d'interruption de son fonctionnement et ne peut « justifier » une imputation irrégulière en fonctionnement de biens devant faire l'objet d'immobilisation. Au surplus, le Parquet relève que le requérant était un comptable expérimenté, connaissant parfaitement le contexte des achats en cause, notamment parce qu'ils étaient destinés à son propre logement. Le comptable invoquait encore le congé pour accident de travail dont il avait bénéficié suite à l'accident ; cet argument sera écarté au motif que l'intéressé continuait d'assumer officiellement la responsabilité du poste comptable. Même chose s'agissant d'un comptable qui a pu argumenter de ses bonnes références professionnelles, a rappelé le « contexte très dégradé » auquel il a dû faire face en raison de problèmes liés à la gestion des personnels, à l'absence prolongée de l'ordonnateur ainsi qu'aux conséquences de la catastrophe de l'usine AZF le 21 septembre 2001, et qui en conclut qu'il n'a, dans ces conditions,

« malheureusement pu procéder avec autant d'acuité que la situation le requerrait aux contrôles comptables, notamment au suivi prolongé des créances dont [il avait] confié le recouvrement à l'huissier ». Aucun de ces arguments ne pouvait justifier pour le juge des comptes une reconnaissance de circonstances de force majeure (C. comptes, 23 janvier 2009, Lycée technique Déodat de Severac de Toulouse (Haute-Garonne), *Gestion et fin. publ.* 2010. 289).

En l'espèce, quel que soit le critère retenu, la force majeure ne pouvait donc qu'être écartée. Mais l'on demeure néanmoins étonné que la Cour des comptes ait pris la peine de pousser sa démonstration en examinant les trois critères de la force majeure alors que dès le premier critère examiné, elle pouvait rejeter l'argumentation du comptable. Au moins peut-on se féliciter que la Cour des comptes ne pratique pas l'économie de moyens chère au juge administratif.

On relèvera également l'audace de l'agent comptable dont l'argumentation repose presque toute entière sur la succession de deux services (Paierie générale du Trésor et CBCM) dont il avait occupé successivement la tête.

**Manquant en deniers.** L'agent comptable avait notamment en charge la tenue du compte retraçant les sommes versées par l'État à des entreprises ou des opérateurs économiques, en application de conventions spécifiques. Ces sommes étaient susceptibles d'être restituées par leurs bénéficiaires selon les conditions prévues par les conventions. Elles devaient donc être présentées comme des avances remboursables et reconnues comme des actifs financiers de l'État que le comptable public devait pouvoir justifier.

Pour certaines de ces avances, l'agent comptable n'avait pas été en mesure de produire les pièces justificatives correspondantes, à savoir les conventions prévoyant les conditions d'attribution et de remboursement des avances consenties. Or, ainsi que le juge des comptes avait déjà pu l'indiquer, en l'absence de réponse du comptable à l'injonction de produire les états justifiant des montants débiteurs des comptes examinés, le juge ne peut que constater l'impossibilité de régulariser les états de soldes en cause et l'existence d'un manquant en deniers, ce qui entraîne la responsabilité personnelle du comptable

(C. comptes, 18 septembre 2002, Ecole nationale supérieure des techniques industrielles et des mines d'Alès, *La Revue du Trésor* 2003. 555).

En l'espèce, l'agent comptable entendait contester l'existence d'un manquant en deniers, considérant que les avances remboursables pouvaient faire l'objet de titres de recettes émis par l'ordonnateur. Pour rejeter cette argumentation, la Cour de comptes a rappelé que le comptable public est responsable de la conservation des actifs financiers de l'État qui font partie du patrimoine de la personne publique dont il tient les comptes. Il lui appartient, en conséquence, de comptabiliser fidèlement et de conserver les pièces qui justifient les droits de la personne publique.

#### Extrait

#### À l'égard de Mme M. au titre de l'exercice 2007

#### Compte 274-7 « Prêts et avances remboursables sous conditions »

Attendu que Mme M., contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) du 1<sup>er</sup> janvier au 2 décembre 2007, a repris dans ses écritures en balance d'entrée 2007 le solde du compte 274-7 « Prêts et avances remboursables sous conditions », tenu par la paierie générale du Trésor (PGT) jusqu'au 31 décembre 2006 ;

Attendu que ce compte retrace les sommes que l'État verse à des entreprises ou à des opérateurs économiques, en application de conventions spécifiques ; que les sommes ainsi versées sont susceptibles d'être restituées par leurs bénéficiaires lorsque les conventions le prévoient et selon les conditions qu'elles stipulent ; que dans ce cas lesdites sommes ont le caractère d'avances et sont des actifs financiers de l'État que le comptable public doit pouvoir justifier ;

Attendu que, par réquisitoire du 21 janvier 2011, le Procureur général a estimé que le défaut de pièces justifiant les écritures correspondant aux opérations de ce compte et le caractère injustifié des discordances relevées entre l'état détaillé de développement du compte 274-7 et le solde de ce compte pouvaient fonder la mise en jeu de la responsabilité de Mme M. à hauteur de 21 154 158,97 € au titre de sa gestion au cours de l'année 2007, jusqu'au 2 décembre 2007, et la mise en jeu de la responsabilité de M. M., à hauteur

de 6 675 218,47 €, au titre de sa gestion au cours de l'année 2008 ;

### Première charge du réquisitoire

Attendu que le solde du compte 274-7 comportait pour partie des écritures provenant du compte 811-13 « Créances résultant de subventions remboursables en cas de succès », compte d'opérations hors bilan tenu de manière extracomptable jusqu'au 31 décembre 2005 ;

Attendu que dans son réquisitoire susvisé, le Procureur général a relevé que, faute de référence à des conventions de prêts et avances remboursables, le solde du compte 811-13 avant transfert, d'un montant de 321 635 460,41 €, était injustifié à hauteur de 616 465,65 €, et que la responsabilité de Mme M. pouvait être engagée à due concurrence au titre de l'exercice 2007 ;

Attendu que par lettre du 8 juillet 2011, au cours de l'instruction postérieure au réquisitoire, le comptable a indiqué que le montant du compte 811-13 repris en balance d'entrée 2007 était entièrement justifié ; qu'il a produit à l'appui de cette assertion un état détaillé de développement du solde du compte 274-7 au 31 décembre 2006, établi par la paierie générale du Trésor (PGT), ainsi qu'un état des avances reclassées en subventions ou des avances déjà remboursées ;

Considérant que ces documents permettent d'établir que le montant du solde débiteur de l'ancien compte 811-13 était bien justifié à hauteur de 321 635 460,41 € ;

#### Par ce motif,

Il n'y a pas lieu de constituer Mme M. débitrice à ce titre.

### Deuxième charge du réquisitoire

Attendu que le solde du compte n° 274-7 « Prêts et avances remboursables sous conditions », repris en balance d'entrée 2007 par le CBCM, retraçait pour partie des avances versées en 2006 ;

Attendu que le comptable a été invité lors de l'instruction à produire les conventions correspondant à ces avances ;

Attendu que dans son réquisitoire, le ministère public a relevé que huit des conventions ainsi demandées n'avaient pas été produites ; qu'ainsi le solde du compte n° 274-7 repris en balance d'entrée 2007 n'était pas justifié à hauteur de 4 906 413,44 € ;

Attendu qu'en réponse au réquisitoire, le comptable a produit le 7 avril 2011 les conventions manquantes ;

Attendu que le comptable a ainsi justifié le solde correspondant aux écritures retraçant les opérations intervenues sur le fondement des dites conventions ;

#### Par ce motif,

Il n'y a pas lieu de constituer Mme M. débitrice à ce titre ; (...)

### Troisième charge du réquisitoire

Attendu que le solde du compte n° 274-7 « Prêts et avances remboursables sous conditions » repris en balance d'entrée 2007 par le CBCM retraçait, pour partie, des avances versées avant le 31 décembre 2005 et non soldées ;

Attendu que dans son réquisitoire, le Procureur général a relevé que pour douze de ces avances, d'un montant total de 3 771 505,68 €, les conventions justificatives faisaient défaut ;

Attendu que le Procureur général a estimé que la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme M. pouvait en conséquence être engagée à hauteur de 3 771 505,68 €, au titre de l'exercice 2007 ;

Attendu que Mme M., en réponse au réquisitoire, a présenté quatre des conventions à l'origine des écritures examinées, justifiant un montant de 2 857 656,45 € ;

Attendu toutefois qu'elle a indiqué que pour huit desdites avances, d'un montant total de 913 849,23 €, les conventions justificatives n'avaient pas pu être retrouvées ;

Attendu que dès lors, la responsabilité de Mme M. peut être mise en jeu à hauteur de 913 849,23 € ;

Attendu que dans ses observations écrites du 12 août 2011, Mme M. a demandé à la Cour de ne pas mettre en jeu sa responsabilité personnelle pour l'absence de production des conventions justificatives susmentionnées, en soutenant d'une part que les conditions entourant le défaut de production des pièces justificatives demandées relevaient de la force majeure, en contestant d'autre part que le montant des avances pour lesquelles les conventions n'avaient pas été produites constituait un manquant en deniers ;

Attendu que Mme M., dans son mémoire, en premier lieu, a rappelé qu'un événement imprévisible, irrésistible et extérieur était constitutif d'une force majeure, exonératoire de responsabilité ;

Attendu que selon elle, l'extériorité de l'événement résultait en l'occurrence du fait que les conventions en cause avaient été conclues puis suivies par des services administratifs et comptables qui avaient connu des réorganisations successives ; qu'ainsi elles avaient été suivies dans les comptes de la paierie générale du Trésor, dont les tâches avaient été transférées à plusieurs autres comptables ; qu'elle-même avait repris les opérations en cause dans ses comptes de CBCM en 2007 et qu'elle n'avait pu alors raisonnablement remettre en cause ni la réalité même de ces opérations ni les écritures comptables auxquelles elles avaient donné lieu ;

Attendu, toutefois, quant à l'extériorité de l'événement résultant de la réorganisation des services, que Mme M., Payeuse générale du Trésor du 7 janvier 2003 au 31 décembre 2006, s'est succédé à elle-même en qualité de CBCM au 1<sup>er</sup> janvier 2007 et ne peut donc valablement considérer sa propre gestion comme extérieure au regard des écritures examinées ;

Attendu qu'elle a en outre justifié l'irrésistibilité de l'événement par le caractère irréalisable en pratique, lors de son entrée en fonctions comme contrôleur budgétaire et comptable ministériel, d'un contrôle exhaustif de la présence de toutes les conventions transmises par la paierie générale du Trésor (PGT) ;

Attendu qu'elle a précisé, dans ses observations orales, qu'il résultait des recherches entreprises par les services du contrôle budgétaire et comptable effectuées pour répondre à la Cour lors de l'instruction que ces opérations correspondaient notamment à des procédures d'aide à l'innovation et aux nouvelles technologies, initiées, pour les plus anciennes, dans le cadre de conventions de longue durée, par les services déconcentrés du ministère de l'économie et de l'industrie et assignées sur la caisse de la Paierie générale du Trésor, puis poursuivies par l'Agence nationale de valorisation de la recherche (ANVAR) ; que la Paierie générale s'était trouvée à nouveau chargée en 2006 de l'exécution comptable et de la tenue des écritures liées à ces opérations après la modification du statut de l'ANVAR de juillet 2005 ; que la Paierie générale, dans le même temps avait à préparer les transferts d'assignation croisés entre elle-même, l'ACCT, la RGF et les services de contrôle budgétaire et comptable des différents ministères, notamment celui

placé auprès du ministre de l'économie, des finances, de l'industrie et des comptes publics ; que ce CBCM a été chargé en 2007, par transfert d'assignation de la PGT, de la gestion comptable de ces opérations anciennes ; qu'en dépit de l'état désastreux, désordonné et lacunaire des dossiers comptables en provenance de l'ANVAR, remis par la PGT aux services du CBCM, ces derniers s'étaient attachés depuis 2007 à sécuriser les droits et obligations des bénéficiaires des avances, sans être matériellement en situation, pas plus que ne l'avaient été les services de la PGT, de reconstituer exhaustivement les dossiers transférés et de documenter ligne à ligne les écritures correspondantes ;

Attendu que M. M., en ses observations orales, a relevé que les travaux importants entrepris avec les services ordonnateurs successifs pour retrouver et présenter à la Cour les conventions à l'origine des écritures examinées avaient permis à son service d'en identifier et d'en présenter la quasi-totalité ; qu'il n'excluait pas que d'autres conventions puissent être ultérieurement retrouvées à la faveur de la poursuite de ces recherches ;

Attendu qu'il n'appartient pas au juge des comptes d'apprécier les conditions d'exercice de l'organisation des travaux et de hiérarchisation des priorités du poste par le comptable supérieur ;

Attendu que Mme M. a invoqué le caractère imprévisible de l'événement en tirant argument du fait qu'un comptable n'aurait aucune raison de rechercher les conventions en solde dans ses écritures tant que l'ordonnateur n'avait pas émis de titre de recette pour le recouvrement des avances fondées sur lesdites conventions ;

Attendu que cet argument ne peut être admis dès lors qu'aux termes du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, « *Les comptables publics sont seuls chargés de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs ainsi que des créances constatées par un contrat dont ils assurent la conservation (...). Ils sont seuls chargés de la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité et de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent* » (article 11) ; que les pièces à l'appui, notamment des conventions, constituent des éléments matériels du compte, dont ils ont la responsabilité ;

Considérant que les circonstances telles que le désordre administratif et comptable qui a résulté des réorganisations successives, avant 2007, des services ordonnateurs et comptables gérant les avances en faveur de l'innovation et des nouvelles technologies, et singulièrement le désordre des écritures comptables des opérations suivies par l'ANVAR et reprises en charge par la PGT puis le CBCM, pourraient être utilement invoquées à l'appui d'une demande de remise gracieuse au ministre ;

Attendu qu'en second lieu, Mme M. a fait valoir que les avances remboursables correspondant aux conventions non retrouvées pouvaient encore faire l'objet de l'émission de titres par l'ordonnateur pour les recouvrer, si les conditions de remboursement étaient remplies ; qu'elle a précisé que les créances liées aux avances dont les conventions avaient été signées entre 1996 et 1998 n'étaient pas prescrites ;

Attendu qu'elle a soutenu que les montants des avances concernant les conventions qui n'avaient pas pu être produites ne constituaient pas comptablement des manquants en deniers ; que les opérations de versement des avances aux bénéficiaires étaient réputées avoir bien été réalisées avec toutes les pièces justificatives à l'appui et que les montants en cause étaient identifiés par les services au moyen d'un numéro de convention, de l'indication de l'année d'origine et du nom du bénéficiaire ; que ces éléments permettaient selon elle les actions en recouvrement éventuelles ;

Attendu que, en application du décret du 29 décembre 1962 modifié, portant règlement général sur la comptabilité publique, le comptable public est responsable de la conservation des actifs financiers qui font partie du patrimoine de la personne publique dont il tient les comptes ; qu'il lui appartient, pour protéger ce patrimoine, de le comptabiliser fidèlement et de conserver les pièces qui justifient les droits de la personne publique, en l'espèce, les droits que l'État détient sur les entreprises bénéficiaires des avances financières remboursables inscrites au compte 274-7 ;

Considérant que le comptable doit pouvoir présenter au juge des comptes la situation détaillée et nominative des débiteurs de la personne publique dont il tient les comptes pour en justifier les soldes ; que lorsque le total des créances identifiables retracées à l'état de développement du

solde est inférieur au solde du compte, cette différence doit être assimilée à un manquant en deniers ou en valeurs emportant engagement de la responsabilité du comptable public si elle ne peut être justifiée ; que l'absence éventuelle de préjudice financier irréparable qui résulterait de possibles initiatives ultérieures de l'ordonnateur n'a pas à être invoquée face au juge du compte de l'exercice en cause ;

Considérant qu'aux termes du paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963, « *Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes (...), de la garde et de la conservation des fonds et valeurs (...), de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.* (Alinéa 1) » ;

*Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique (Alinéa .2) ;*

*Leur responsabilité se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté, (...) qu'une recette n'a pas été recouvrée.* (Alinéa 3) » ;

Considérant qu'aux termes du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, « *Les comptables publics sont seuls chargés de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs ainsi que des créances constatées par un contrat dont ils assurent la conservation (...). Ils sont seuls chargés de la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité ... De la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent* (article 11) ;

*Les comptables sont tenus d'exercer (...), en matière de recettes, (...) le contrôle de la mise en recouvrement des créances de l'organisme* (article 12) ;

*Dans les conditions fixées par les lois de finances, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des opérations dont ils sont chargés aux termes de l'article 11 ci-dessus (...)(article 19) » ;*

Considérant qu'aux termes du paragraphe VIII de l'article 60 modifié susvisé « *la responsabilité pécuniaire d'un comptable public ne peut être mise en jeu que par (...)* le juge des comptes (par. IV) » ;

*Le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est mise en jeu a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale au montant (...) de la dépense irrégulièrement payée (...)* (par. VI) » ;

Considérant qu'aux termes du paragraphe VIII de l'article 60 modifié susvisé, les intérêts courent « *au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics* » ;

Considérant qu'en l'espèce le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables est la notification à Mme M. du réquisitoire, dont elle a accusé réception le 31 janvier 2011 ; que les intérêts doivent donc courir à compter de cette date ; (...)

Par ces motifs,

Mme M. est constituée débitrice envers l'État de la somme de neuf cent treize mille huit cent quarante-neuf euros et vingt-trois centimes (913 849,23 €), au titre de l'année 2007, augmentée des intérêts de droit à compter du 31 janvier 2011.

#### Quatrième charge du réquisitoire

Attendu que dans son réquisitoire, le Procureur général a relevé que les restes à recouvrer au titre des avances payées et suivies par J'intermédiaire de l'ANVAR avaient été intégrés dans les comptes du CBCM le 26 juin 2008, rétroactivement au 1<sup>er</sup> janvier 2008 ; qu'une écriture d'un montant de 20 721,04 €, figurant au compte n° 811-13 « *Créances résultant de subventions remboursables en cas de succès* », n'était pas justifiée pour une des conventions gérées par l'ANVAR ;

Attendu que le Procureur général a estimé que le défaut de pièces justifiant l'intégration des écritures d'avances versées à travers l'ANVAR fondait la mise en jeu de la responsabilité de Mme M. à hauteur de 20 721,04 €, au titre de l'exercice 2007 ;

Attendu qu'en réponse au réquisitoire, la convention à l'origine de l'écriture d'un montant de 20 721,04 € a été produite ;

Considérant que cette écriture est justifiée ;

Par ce motif,

Il n'y a pas lieu de constituer Mme M. débitrice à ce titre.

#### Cinquième charge du réquisitoire

Attendu que dans son réquisitoire, le Procureur général a relevé qu'un encours de 11 839 053,16 €, correspondant à des avances versées par l'Agence nationale pour la recherche (ANR), était injustifié ;

Attendu que cette somme correspond à un encours repris en balance d'entrée 2007 avec la mention « *avance restant à payer par l'ANR dossier non retrouvé* » ;

Attendu que le Procureur général a estimé que la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme M. pouvait en conséquence être engagée à hauteur de 11 839 053,16 €, au titre de l'exercice 2007 ;

Attendu qu'en réponse au réquisitoire, le comptable a produit 70 conventions justifiant l'encours de 11 839 053,16 €, ainsi qu'un tableau récapitulatif indiquant la situation de chacune d'elles à la fin de l'exercice 2005 ;

Attendu que ces conventions prévoient toutes le versement d'une avance remboursable ; que certaines d'entre elles prévoient en complément le versement d'une subvention qui peut devenir remboursable sous certaines conditions ;

Attendu que le tableau récapitulatif indique que le montant restant à rembourser par les entreprises s'élevait à 11 839 053,16 € à la fin de l'exercice 2005 ;

Considérant que les écritures correspondant à cet encours sont suffisamment justifiées ;

Par ce motif,

Il n'y a pas lieu de constituer Mme M. débitrice à ce titre.

#### À l'égard de M. M. (comptable du 3 décembre 2007 au 31 décembre 2008)

##### Au titre de l'exercice 2008

#### Compte 274-7 « Prêts et avances remboursables sous conditions »

##### Quatrième charge du réquisitoire

Attendu que dans son réquisitoire, le Procureur général a relevé que les restes à recouvrer au titre des avances payées et suivies par l'intermédiaire de l'ANVAR avaient été intégrés dans les comptes du CBCM le 26 juin 2008, rétroactivement au 1<sup>er</sup> janvier 2008.

Attendu qu'il a constaté que les conventions justificatives de l'intégration de ces encours dans les comptes du CBCM, demandées par le rapporteur, n'avaient

pas pu être produites pour un montant de 6 675 218,47 € ;

Attendu que le Procureur général a estimé que le défaut de pièces justifiant l'intégration des écritures d'avances versées à travers l'ANVAR pouvait être susceptible de fonder la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. M. à hauteur de 6 675 218,47 €, au titre de l'exercice 2008 ;

Attendu qu'en réponse au réquisitoire, les conventions mentionnées ci-dessus ont été produites à l'exception de la convention n° 00-4930332 relative à deux encours de 743 188,96 € et de 641 429,24 € ;

Attendu que par courrier du 3 août 2011, le comptable a produit la dernière convention manquante ;

Considérant que les écritures correspondant à l'encours dont il s'agit sont ainsi suffisamment justifiées ;

#### Cour des comptes, 1ère Chambre, arrêt n° 62820, 24 janvier 2012, TPG du Bas-Rhin

##### Gestion patente ; dépenses ; marchés publics ; marchés sans formalité préalable faisant l'objet d'un contrat écrit ; devis ; présence des pièces à la date du paiement

L'examen des comptes du directeur régional des finances publiques d'Alsace et du département du Bas-Rhin devait conduire la Cour des comptes, successivement, à se prononcer sur sa responsabilité à raison d'une cotisation d'impôt sur le revenu non recouvrée pour laquelle ce comptable supérieur du trésor avait prononcé une admission en non-valeur et le paiement sur factures d'un marché pour lequel l'accord des parties s'était formalisé au stade du devis. Dans les deux cas, la responsabilité du comptable public a été engagée.

**Admission en non-valeur.** Lorsque le comptable public n'a pu procéder au recouvrement d'une recette pour une cause indépendante de l'appréciation des diligences dont il a pu faire preuve, il peut obtenir son admission en non-valeur. En l'espèce, cette admission a été prononcée par le directeur régional des finances publiques du département du Bas-Rhin à l'intention de l'agent comptable de la trésorerie d'Illkirch qui n'avait pu procéder au recouvrement de cotisations d'impôt sur le revenu.

L'admission en non-valeur a pour effet de faire disparaître des restes à recouvrer les créances admises en non-valeur mais le

comptable public demeure responsable devant le juge des comptes lequel ne se trouve pas lié par la décision d'admission (C. comptes, 16 décembre 1985, Ramounet, trésorier-payeur général de Corrèze, *Rec. C. comptes* 149. CE, 6 décembre 1989, Ministre d'État, Ministre de l'économie, des finances et de la privatisation c/ Sieurs Ramounet et autres, *La Revue du Trésor* 1990. 211. C. comptes, 13 mai 1996, Université de Nancy II, *Rec. C. comptes* 59. C. comptes, 26 juin 1996, Comptable de l'IGN, *Rec. C. comptes* 66. C. Comptes, 2 juillet 1998, Commune du Bourget, *La Revue du Trésor* 1998. 653. C. comptes, 19 juillet 2010, Direction des services fiscaux des Hauts-de-Seine Nord – Service des impôts des entreprises-centralisateur de Nanterre-La Défense, *Gestion et fin. publ.* 2011. 971). De manière très explicite, la Cour des comptes a indiqué que « les comptables ne sauraient exciper de l'admission en non valeur de la créance correspondante, laquelle ne constitue qu'une mesure d'ordre comptable et budgétaire tirant les conséquences du non recouvrement de ladite créance et ne saurait empêcher le juge des comptes d'apprécier la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables chargés du recouvrement » (C. comptes, 22 novembre 2007, Centre communal d'action sociale de Ploemeur, *Gestion et fin. publ.* 2009. 452).

Précisant le régime juridique de l'admission en non-valeur, le juge des comptes a estimé qu'elle n'avait d'effet que pour l'avenir (C. Comptes, 16 décembre 1985, TPG de la Corrèze, *Rec. C. Comptes* 149. C. Comptes, 31 janvier 1991, Receveurs des impôts de l'Oise, *Rec. C. comptes* 10. C. Comptes, 18 décembre 1997, Régie des remontées mécaniques de Chantemerle Saint-Chaffrey, *La Revue du Trésor* 1998. 335. CE, 6 décembre 1985, Ramounet, *Lebon* 550) et qu'elle ne saurait suppléer rétroactivement à l'absence ou à l'insuffisance des diligences auxquelles le comptable était antérieurement tenu (C. comptes, 24 mars 1988, TPG de la Haute-Savoie, *Rec. C. comptes* 46. C. comptes, 11 mars 1999, TPG de la Corse du Sud, *Rec. C. comptes* 22 ; *La Revue du Trésor* 1999. 774. CE, 23 février 2000, Mme Barthélémy, *La Revue du Trésor* 2000. 461 et nos obs.). Elle ne suffit donc pas à décharger le comptable (C. Comptes, 15 janvier 1993, TPG de la Martinique, *RF fin. publ.* 1994, n° 47, p. 173. C. Comptes,

28 septembre 1993, Institut national des jeunes sourds, *RF fin. publ.* 1994, n° 47, p. 173. C. comptes, 29 avril 1999, Lycée Français de Bruxelles, *La Revue du Trésor* 2000. 217).

Enfin, ce n'est que lorsque la recette est devenue irrécouvrable que le comptable public peut demander son admission en non-valeur (C. comptes, 28 septembre 1972, Receveur municipal de Vincennes, *Rev. adm.* 1973. 286). En cas d'insolvabilité du débiteur, il convient que le comptable prouve que toutes les poursuites légalement possibles sur les biens et, éventuellement, sur la personne des débiteurs ont bien été exercées (C. comptes, 5 décembre 1984, Centre Hospitalier de Vernon, *Rec. C. comptes* 66).

En revanche, et comme pour le cas d'espèce, lorsque la recette est atteinte par la prescription, l'admission en non-valeur ne peut pas être prononcée. C'est ce que rappelle la Cour des comptes en indiquant que, saisi par le comptable subordonné d'une demande d'admission en non-valeur alors que la créance était prescrite et ne pouvait plus, de ce fait, être admise en non-valeur, le trésorier-payeur général aurait dû lui demander de verser immédiatement de ses deniers personnels le montant de l'impôt non recouvré et avait l'obligation de mettre en jeu la responsabilité pécuniaire du trésorier d'Illkirch par l'émission d'un ordre de versement à son encounter – ordre de versement dont le trésorier aurait pu demander le sursis ou pour lequel il aurait pu présenter une demande en décharge de responsabilité ou de remise gracieuse.

**Marché public.** Avec cette décision TPG du Bas-Rhin, la Cour des comptes revient sur l'étendue des contrôles que doit exercer le comptable public en matière de marchés publics. Rappelant les dispositions des articles 1<sup>er</sup> et 11 du Code des marchés publics, la Cour des comptes souligne qu'en l'espèce, la facture devait se référer à un écrit préalable, signé des parties contractantes. En réponse, le comptable public devait indiquer que la commande ayant été passée selon la procédure adaptée, l'offre de la société avait été acceptée par le pouvoir adjudicateur et que le devis contenait les indications prévues par l'instruction n° 03-060-B du 17 novembre 2003.

Un devis peut, en effet, servir de pièce justificative lorsque le marché relève de la

procédure adaptée (Voir notamment nos obs. sous C. comptes, 23 juin 2010, Grand port maritime de Bordeaux, *Gestion et fin. publ.* 2011. 152 et en particulier p. 159). Dans l'hypothèse contractuelle de la présente espèce, la seule obligation pesant sur les pouvoirs adjudicateurs consistait à formaliser l'accord par écrit. En conséquence, les documents constitutifs du marché sont les pièces dans lesquelles se manifeste l'accord de volonté. Il peut s'agir de cahiers des charges et d'un acte d'engagement ou de tout autre document contractuel comme : - un devis accepté par le pouvoir adjudicateur ; - un document portant commande, émis par le pouvoir adjudicateur et signé ou non du titulaire ; - un échange de lettres ou tout document prouvant l'engagement des parties. De même, le support de ces documents n'est pas encadré : courrier papier, télécopie, message électronique... la réalisation des prestations correspondantes et l'établissement de la facture concrétisant la réciprocity de l'engagement. En définitive, un marché public en procédure adaptée peut faire l'objet d'un support écrit qui n'a pas nécessairement un caractère contractuel formalisé par un contrat signé des parties.

Ceci ne suffit toutefois pas, pour le cas d'espèce, à écarter la responsabilité du TPG du Bas-Rhin : si la Cour des comptes admet que le devis aurait pu être considéré comme une pièce justificative suffisante au lieu et place d'un contrat en forme complète, elle constate qu'il n'a pas été joint au dossier de paiement.

Indéniablement, cette décision TPG du Bas-Rhin résonne particulièrement en considération de la position qu'a pu retenir la Cour des comptes à l'occasion de sa décision Grand Port maritime de Bordeaux. Nous avons alors pu regretter l'excès de formalisme dont avait fait preuve le juge des comptes (C. comptes, 23 juin 2010, Grand port maritime de Bordeaux, *Gestion et fin. publ.* 2011. 152). Avec l'affaire Port autonome de Bordeaux, la Cour des comptes avait retenu la responsabilité du comptable public estimant que ce dernier s'était abstenu, à tort, d'exiger avant tout paiement de la dépense la production d'un contrat écrit. On sait que cette solution a été censurée par le Conseil d'État saisi en cassation (CE Sect., 8 février 2012, Gastou, arrêt n° 340698, *AJDA* 2012. 703 *chron.* *Domino et Bretonneau* ; *Droit adm.* Avril 2012 n° 39, note Hoepffner ; *BJCL* 2012 n° 3 p. 213, *concl.* De Lesquen, note Renouard

et Girardi ; JCP A 2012 Commentaire n° 2084 ; Gestion et fin. publ. 2012 n° 10, p. 12, note Damarey).

### Extrait

#### Charge n° 1 :

Attendu que dans son réquisitoire susvisé, le Procureur général a relevé que M. S. restait redevable à la trésorerie d'Illkirch d'une cotisation d'impôt sur le revenu, d'un montant de 14 641,66 €, mise en recouvrement le 20 juillet 1997 ;

Attendu qu'une réclamation avec demande de sursis légal de paiement a été déposée le 12 décembre 1997 et enregistrée le 15 décembre 1997 ;

Attendu que la réclamation a été admise partiellement par décision du 29 juillet 1998 ;

Attendu que le trésorier a demandé le 6 juin 2008 l'admission en non-valeur de cette créance au motif de sa prescription ; que le trésorier-payeur général a admis la créance en non-valeur le 17 novembre 2008 ;

Attendu que, dans son appréciation de la responsabilité des comptables la Cour n'est pas tenue par les décisions administratives d'admission en non-valeur ;

Considérant qu'en application de l'article 1<sup>er</sup> du décret modifié n° 64-1022 du 29 septembre 1964 susvisé, le trésorier-payeur général avait l'obligation de mettre en jeu la responsabilité pécuniaire du trésorier d'Illkirch par l'émission d'un ordre de versement à son encontre, à charge pour ce dernier de solliciter, par la suite, le sursis de versement, ou de présenter une demande en décharge de responsabilité ou une demande de remise gracieuse, conformément à l'article 3 de ce même décret ;

Considérant que, saisi par le comptable subordonné d'une demande d'admission en non-valeur, alors que la créance était prescrite et ne pouvait plus, de ce fait, être admise en non-valeur, le trésorier-payeur général aurait dû, conformément à l'article 1<sup>er</sup> du décret n° 81-58 du 23 janvier 1981 susvisé, codifié à l'article 429 de l'annexe III du code général des impôts, lui demander soit de verser immédiatement de ses deniers personnels le montant de l'impôt non recouvré, soit de solliciter un sursis de versement ;

Attendu qu'en n'appliquant pas ces dispositions et en décidant au contraire, le

17 novembre 2008, nonobstant la prescription de l'action en recouvrement auprès du redevable, d'admettre en non-valeur la créance du Trésor sur M. S., le trésorier-payeur général a substitué sa responsabilité personnelle et pécuniaire à celle du comptable placé sous son autorité ;

Attendu que, par le réquisitoire susvisé, le Procureur général indique que la responsabilité de M. R. pourrait être engagée au titre de l'exercice 2008 ;

Attendu qu'en application de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables se trouve engagée dès lors « qu'une recette n'a pas été recouvrée » ;

Attendu qu'en réponse au réquisitoire susvisé, M. R. a indiqué que la décision d'admission en non-valeur a été prise le 24 novembre 2008 et que la cote était prescrite depuis le 29 juillet 2002 ; que la prescription de l'action en recouvrement était acquise avant sa prise de fonctions le 1<sup>er</sup> septembre 2006 ;

Attendu que l'arrêt de la Cour des comptes n° 49544 du 28 juin 2007 a accordé décharge et quitus aux comptables principaux pour les années 1999 et 2002 ;

Attendu que la cote étant prescrite le 29 juillet 2002, le comptable secondaire a produit la justification de ses opérations le 31 décembre 2002 ;

Attendu que l'article 125 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 dispose que : « I. - Dans la dernière phrase du V de l'article 60 de la loi de finances pour 1963 (n° 63-156 du 23 février 1963), le mot : « dixième » est remplacé par le mot : « sixième » ;

Considérant qu'il appartenait donc au comptable supérieur de mettre en jeu la responsabilité du comptable subordonné, dans le délai de six ans à compter de la justification des comptes, soit avant le 31 décembre 2008 ;

Considérant que le comptable supérieur ne l'ayant pas fait dans ce délai, le comptable subordonné est déchargé, mais que la responsabilité du comptable supérieur est engagée jusqu'au terme de ce délai ;

Attendu que, concernant cette cote, M. R. n'a pas formulé de réserves sur la gestion de ses prédécesseurs ;

Considérant que, selon les dispositions de l'article 60 de la loi du 23 février 1963

modifié : « I - Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables (...) du recouvrement des recettes (...) La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors (...) qu'une recette n'a pas été recouvrée (...) IV - La responsabilité pécuniaire d'un comptable public ne peut être mise en jeu que par (...) le juge des comptes (...) VI - le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est mise en jeu (...) a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale (...) au montant de la perte de recette subie (...) » ;

Considérant qu'en application du paragraphe VII de l'article 60 modifié susvisé les intérêts courent « au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics » ;

Considérant que le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable est la notification à ce dernier du réquisitoire du ministère public ; que cette notification a été effectuée le 7 septembre 2011 ; que le comptable en a accusé réception le 8 septembre 2011 ; que les intérêts doivent donc courir à compter de cette date ; (...)

- M. R. est constitué débiteur envers l'État, au titre de l'année 2008, de la somme de quatorze mille six cent quarante et un euros et soixante six centimes (14 641,66 €) augmentée des intérêts de droit à compter du 8 septembre 2011, date de la réception par l'intéressé du réquisitoire du ministère public susvisé.

#### Charge n° 2 :

Attendu que dans son réquisitoire, le Procureur général a relevé qu'en exécution du mandat n° 1223 du 12 novembre 2007, M. R. a payé la somme de 60 328,81 € au profit de la société Euro-Technic, justifiée par une simple facture n° 188/2007 ;

Considérant qu'il résulte des articles 1 et 11 du code des marchés publics alors applicable, que « les marchés publics sont les contrats conclus à titre onéreux entre les pouvoirs adjudicateurs définis (...) et des opérateurs économiques publics ou privés, pour répondre à leurs besoins en matière de travaux, de fournitures ou de services » et que « les marchés et accords-cadres d'un montant égal ou supérieur à 4 000 € HT sont passés sous forme écrite » ; que la facture précitée devait donc se référer à un écrit préalable, signé notamment des parties contractantes ;

Attendu qu'aux termes de l'instruction codificatrice n° 03-060-B du 17 novembre 2003, en son paragraphe 4.2.1 « *Marchés publics passés sans formalités préalables faisant l'objet d'un contrat écrit* », le comptable doit disposer à l'occasion du premier paiement, « *du contrat et des annexes ayant des incidences financières, et mémoire ou facture* » ;

Considérant que le comptable aurait dû se conformer aux dispositions prévues aux articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 susvisé, selon lesquelles les contrôles qu'il doit effectuer en matière de dépenses portent notamment sur le « *contrôle de la validité de la créance* » et qu'en « *ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur : (...) la production des justifications* » ;

Attendu qu'en réponse au réquisitoire susvisé, M. R. a indiqué que conformément aux dispositions des articles 11, 26 et 28 du Code des marchés publics, applicables à l'époque des faits, la commande avait été passée selon la procédure adaptée pour un montant inférieur à 133 000 € HT ; que s'agissant d'un marché public sans formalités préalables faisant l'objet d'un contrat écrit, l'offre de la société Euro-Technic d'un montant de 60 328,81 € TTC avait été acceptée par le pouvoir adjudicateur ; que le devis contenait les mentions nécessaires prévues dans l'instruction codificatrice n° 03-060-B du 17 novembre 2003 ; Attendu que M. R. a produit, en réponse à la Cour, la copie du devis approuvé par le pouvoir adjudicateur et constatant l'accord des parties ;

Considérant que ce devis aurait pu être considéré en l'espèce comme une pièce justificative suffisante en lieu et place d'un contrat en forme complète mais qu'il aurait dû être joint au dossier de paiement ; Considérant que sa production en réponse à la Cour ne prouve pas que le comptable en disposait effectivement au moment du paiement et était donc alors en mesure d'exercer le contrôle auquel il était astreint ;

Conclusions n° 710  
du 17 novembre 2011 (Extrait)

## 2. Sur le fond

### Première charge (M. R. - Obs. n° 5)

Il avait été constaté que le trésorier d'Illkirch avait demandé le 6 juin 2008 l'admission en non-valeur d'une cotisation

d'impôt sur le revenu, d'un montant de 14 641,66 €, mise en recouvrement le 20 juillet 1997, au motif de sa prescription à une date non précisée ; que le trésorier-payeur général avait admis la créance en non-valeur le 17 novembre 2008 alors qu'il aurait dû rappeler à son subordonné que, conformément à l'article 1<sup>er</sup> du décret n° 81-58 du 23 janvier 1981, codifié à l'article 429 de l'annexe III du code général des impôts, celui-ci était tenu soit de verser immédiatement de ses deniers personnels le montant de l'impôt non recouvré, soit de solliciter un sursis de versement.

Le ministère public avait donc considéré qu'en décidant, nonobstant la prescription de l'action en recouvrement auprès du redevable, d'admettre en non-valeur la créance du Trésor, le trésorier-payeur général avait substitué sa responsabilité personnelle et pécuniaire à celle du comptable placé sous son autorité.

Lors de l'instruction, le comptable supérieur a indiqué que la prescription avait été acquise au redevable le 29 juillet 2002.

La Cour ayant déchargé M. A. de sa gestion pendant l'année 2002 par arrêt n° 49544 du 28 juin 2007, comme il est précisé au rapport, il pouvait être fait application de l'instruction n° 99-013-A1 du 9 août 1999 qui prévoit l'apurement des cotes d'imposition directes dont la prescription est intervenue au cours d'un exercice au titre duquel le trésorier-payeur général a obtenu décharge ou quitus de la Cour des comptes.

Il en résulte que la Cour pourra ne pas donner suite à la proposition de charge.

### Deuxième charge (M. R. - Obs. n° 6)

Il avait été constaté que, sur mandat n° 1223 émis le 12 novembre 2007, M. R. a payé au profit de la société Euro-Technic la somme de 60 328,81 €, justifiée par une simple facture.

Le ministère public avait donc rappelé que les articles 1<sup>er</sup> et 11 du code des marchés disposaient que « *les marchés publics sont les contrats conclus à titre onéreux entre les pouvoirs adjudicateurs définis [...] et des opérateurs économiques publics ou privés, pour répondre à leurs besoins en matière de travaux, de fournitures ou de services* » et que « *les marchés et accords-cadres d'un montant égal ou supérieur à 4000 euros HT sont passés sous forme écrite* » et que de ce fait, à défaut de contrat préalable à l'émission de la facture, signé notamment

des deux parties contractantes, le comptable aurait dû suspendre le paiement ; qu'au surplus, l'instruction codificatrice n° 03-060-B du 17 novembre 2003 prévoyait, en son § 4.2.1. « *Marchés publics passés sans formalités préalables faisant l'objet d'un contrat écrit* », que doivent être fournis au comptable à l'occasion du premier paiement, ce qui était le cas en l'espèce, le contrat et les annexes ayant des incidences financières, le cas échéant, et mémoire ou facture ; qu'à défaut, la responsabilité de M. R. devait être engagée sur le fondement des articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, qui disposent respectivement que « *les comptables sont tenus d'exercer [...]* B. - *En matière de dépenses, le contrôle: [...]* » ; *De la validité de la créance* » et qu'en « *ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur : [...] la production des justifications* ».

Au cours de l'instruction, le comptable a indiqué que la commande avait fait l'objet d'un devis préalable contenant les mentions prévues par la réglementation, devis produit et joint au dossier.

Même si le comptable n'apporte pas la preuve qu'il disposait de ce devis au moment du paiement, auquel cas il eût dû le joindre en tant que pièce justificative à l'appui du mandat, l'existence de cette pièce permettra à la Cour de ne pas donner suite à la charge sans que le ministère public s'y oppose.

### Cour des comptes, 1<sup>re</sup> Chambre, arrêt n° 62766, 24 janvier 2012, TPG de l'Aude

**Gestion patente ; dépenses ; contrôle de la validité de la créance ; service fait ; certification par l'ordonnateur ; pièces originales ; marchés publics ; nécessité d'un contrat écrit ; contrôle de l'imputation de la dépense.**

Ce sont encore les dispositions du code des marchés publics – et en l'occurrence leur méconnaissance – qui ont conduit le juge des comptes à engager la responsabilité d'un comptable public pour avoir procédé au paiement en l'absence de pièces justificatives originales qui, si elles avaient pu être produites au cours de l'instance, ne pouvaient permettre de dégager le comptable de sa responsabilité s'agissant du paiement des travaux de rénovation des ascenseurs du Palais de justice de Troyes. Certains des mandats ne

portaient ni mention du service fait ni de certification de la part de l'ordonnateur ; d'autres avaient été justifiés au moyen de duplicata du certificat de paiement revêtu de la mention manuscrite « service fait ». Dans les deux cas, la Cour des comptes a rappelé que dans ces circonstances, il revenait au comptable de suspendre le paiement et d'en informer l'ordonnateur. À défaut, le comptable n'avait pas pu exercer le contrôle de la validité de la créance et sa responsabilité ne pouvait qu'être engagée.

D'autres mandats avaient été émis pour assurer le paiement d'une entreprise en charge de travaux de réfection et d'étanchéité. Les factures émises par l'entreprise avaient été produites comme pièces justificatives, pièces que la Cour des comptes a estimé insuffisantes. Le juge des comptes en a déduit que le comptable avait payé en l'absence des pièces justificatives requises par la réglementation et a engagé sa responsabilité.

Pour chacune de ces charges, l'agent comptable s'est vu reproché un défaut de contrôle de la validité de la créance. Rappelons qu'en la matière, il revient au comptable public de s'assurer de la réalité du service fait et pour ce faire, de vérifier que le mandat est bien revêtu de la mention permettant d'attester du service fait et signé par l'ordonnateur ou son représentant habilité à cet effet (C. comptes, 25 octobre 2010, TPG de l'Ardèche, *Gestion et fin. publ.* 2011. 102). La seule signature de l'ordonnateur, non accompagnée de la mention évoquée ci-dessus, ne peut valoir certification du service fait. Ainsi, alors qu'un comptable faisait valoir que le bordereau et le mandat portaient chacun la signature de l'ordonnateur et qu'il s'agissait par ailleurs de dépenses récurrentes au profit du même créancier, ces éléments n'ont pas été considérés comme suffisants pour attester du service fait (C. comptes, 13 octobre 2010, Agence française pour le développement de l'agriculture biologique, *Gestion et fin. publ.* 2011. 973). À défaut, le comptable ne saurait payer la dépense concernée et le juge des comptes ne pourrait que constater qu'il ne dispose des éléments matériels confirmant la réalité du service (C. comptes, 27 janvier 2009, Agence régionale de l'hospitalisation d'Ile-de-France, *Gestion et fin. publ.* 2010. 102. C. comptes, 25 octobre 2010, TPG de l'Ardèche, *Gestion et fin. publ.* 2011. 973).

Par principe, ce sont les pièces justificatives originales qui doivent être produites à l'agent comptable (C. comptes, 7 février 2009, Université de Marne-la-Vallée, *Gestion et fin. publ.* 2010. 101). S'il s'agit de duplicata, ils doivent être revêtus des mentions exigées par la réglementation – ce que rappelle la Cour des comptes dans la présente espèce. Le service fait peut également être attesté par l'ordonnateur au moyen d'une certification. Le comptable ne saurait toutefois se satisfaire de cette seule certification et doit s'assurer de la réalité du service fait dès lors que les pièces justificatives produites sont contradictoires (C. comptes, 18 décembre 1997, Commune de Corps, *La Revue du Trésor* 1997. 250) ou introduisent à tout le moins un doute quant à la réalité de ce service (C. comptes, 25 mai 2000, SIVU de la Côte-Ouest, *La Revue du Trésor* 2001. 37 et nos obs. C. comptes 12 octobre 2006, Office national du lait et des produits laitiers (ONILAIT), *La Revue du Trésor* 2007. 932 et nos obs. C. comptes, 27 janvier 2009, ARH d'Ile-de-France, *Gestion et fin. publ.* 2010. 102).

S'agissant de contrats, enfin, et en l'espèce de contrats d'un montant égal ou supérieur à 4000 euros hors taxe, la Cour des comptes exige la production d'un contrat écrit (C. comptes, 25 mai 2011, TPG de l'Indre-et-Loire, *Gestion et fin. publ.* 2012, n° 10 p. 77). Sur ce sujet, nous avons déjà pu proposer au juge des comptes de tempérer sa jurisprudence (C. comptes, 23 juin 2010, Grand port maritime de Bordeaux, *Gestion et fin. publ.* 2011. 152. CE Sect., 8 février 2012, Gastou, *AJDA* 2012. 703 *chron. Domino et Bretonneau ; Droit adm. Avril* 2012 n° 39, note Hoepffner ; *BJCL* 2012 n° 3 p. 213, *concl. De Lesquen, note Renouard et Girardi ; JCPA* 2012 *Commentaire* n° 2084 ; *Gestion et fin. publ.* 2012 n° 10, p. 12, note Damarey) en soulignant que la seule obligation pesant sur les pouvoirs adjudicateurs consistait à formaliser l'accord par écrit. En conséquence, les documents constitutifs du marché peuvent s'entendre des pièces par lesquelles se manifeste l'accord de volonté. Il peut s'agir de cahiers des charges et d'un acte d'engagement ou de tout autre document contractuel comme un devis. L'essentiel réside dans la constatation d'une volonté non équivoque. Dans l'affaire du port autonome de Bordeaux, l'agent comptable avait été mis en possession non seulement d'une facture correspondant à des prestations effectivement réalisées (aucune

contestation du service fait n'étant présente dans cette affaire) mais également de bons de commande reprenant le détail de chacune des factures. Un accord de volonté pouvait manifestement en être déduit. On rappellera à cet égard que le juge financier s'est fondé sur la commune intention des parties et a ainsi fait preuve d'interprétations constructives en considérant que la production par le comptable de deux lettres émanant de l'entreprise cocontractante de la collectivité publique mentionnant expressément les travaux faisant l'objet du mandat litigieux, équivalait à une convention (C. comptes, 20 octobre 1994, Commune de Forge-les-Eaux, *La Revue du Trésor* 1995. 283). De même, l'absence de convention entre une commune et une direction départementale de l'équipement (DDE) relativement à des prestations de déneigement n'a pas empêché le comptable de payer dès lors que la commune intention des parties d'exécuter les prestations était établie et ressortait des pièces transmises à l'appui des mandats litigieux (CRC Rhône-Alpes, 25 octobre 2000, Commune de Chamrousse, *RFD adm.* 2001. 1106). À de même été considéré comme régulier le paiement de rémunérations antérieures à une convention dès lors que la commune intention des parties était de donner à ce contrat un caractère rétroactif (C. comptes 10 septembre 2001, Ecole normale supérieure de Cachan, *La Revue du Trésor* 2002. 388 ; *RFD adm.* 2003. 596).

Avec l'affaire Port autonome de Bordeaux, la Cour des comptes a retenu la responsabilité du comptable public estimant que ce dernier s'était abstenu, à tort, d'exiger avant tout paiement de la dépense la production d'un contrat écrit. On sait que cette solution a été censurée par le Conseil d'État saisi en cassation (CE Sect., 8 février 2012, Gastou, arrêt n° 340698, *AJDA* 2012. 703 *chron. Domino et Bretonneau ; Droit adm. Avril* 2012 n° 39, note Hoepffner ; *BJCL* 2012 n° 3 p. 213, *concl. De Lesquen, note Renouard et Girardi ; JCP A* 2012 *Commentaire* n° 2084) au motif qu'il n'appartient pas au comptable, qui n'a pas à se faire juge de la légalité de la passation du marché en cause, de refuser le paiement de la dépense dès lors que l'ordonnateur prend la responsabilité de l'absence de contrat écrit. En pareille hypothèse, le Conseil d'État impose : – au comptable public d'obtenir de l'ordonnateur un certificat par lequel ce dernier engage sa

responsabilité en justifiant l'absence de contrat écrit ; - au juge des comptes de rechercher si le comptable public a obtenu de l'ordonnateur ce certificat. On notera enfin que l'agent comptable avait, pour les travaux d'étanchéité et de rénovation, imputé les dépenses sur des crédits de fonctionnement à défaut de crédits d'investissement disponibles. Pour le justifier, l'agent comptable a précisé qu'il s'agissait de dépenses d'entretien visant à maintenir l'immeuble en état normal d'usage sans dégager une quelconque plus value d'actif. Rappelons qu'en la matière, le comptable engage sa responsabilité en cas d'imputation sur la section d'investissement de dépenses de fonctionnement (CRC Provence-Alpes-Côte d'Azur, 29 juillet 1998, Syndicat intercommunal de l'Huveaune à Aubagne, *La Revue du Trésor* 1998. 741. C. comptes, 29 novembre 2001, Commune d'Aubagne, *La Revue du Trésor* 2002. 712. C. comptes, 5 décembre 2001, TPG de la Côte-d'Or, *La Revue du Trésor* 2002. 715). Si la Cour des comptes évoque cette erreur d'imputabilité, en revanche elle ne la retient pas pour engager la responsabilité du comptable.

### Extrait

#### Au titre de l'exercice 2006

##### Première charge

Attendu que, dans son réquisitoire, le ministère public a relevé que sur le mandat n° 86 émis le 3 mai 2006, M. G. a payé, le 9 mai 2006, la somme de 46 757,62 € au profit de la société Thyssenkrupp Ascenseurs, titulaire du marché de travaux de rénovation des ascenseurs du Palais de justice de Troyes ;

Attendu qu'à l'appui de ce mandat ne sont joints que le certificat de paiement n° 1 relatif à la situation de travaux à la fin de juillet 2005, visé le 9 janvier 2006 par le maître d'œuvre, revêtu de l'accord du maître d'ouvrage et le décompte n° 1 du mois de décembre 2005, établi le 5 janvier 2006 par le titulaire, visé par le maître d'œuvre ;

Attendu que le mandat n° 86 et les pièces jointes ne portent mention ni du « service fait » ni de certification de la part de l'ordonnateur ;

Considérant que le comptable aurait dû en conséquence suspendre le paiement du mandat n° 86 et en informer l'ordonnateur en application de l'article 37 du décret du 29 décembre 1962 précité ;

Attendu que, lors de l'instruction, ont été produits une copie du marché comportant l'acte d'engagement, lot n° 2 « Ascenseurs », d'un montant de 55 850 € HT, dépourvu de date d'effet et de signature de la personne responsable du marché ; le cahier des clauses administratives particulières commun à tous les lots ; la fiche de suivi du marché, sans indication de la date de notification du marché ;

Attendu que, par le réquisitoire susvisé, le Procureur général conclut que la responsabilité de M. G. pourrait en conséquence être engagée au titre de l'exercice 2006 ;

Attendu que, dans sa réponse du 5 juillet 2011 susvisée, M. G. a indiqué que la réalisation des travaux et l'exactitude du décompte étaient sur le fond attestées ; que les pièces justificatives n'avaient pas dû être toutes jointes à l'envoi trimestriel des pièces à la Cour ; mais que malgré les irrégularités formelles, elles convergent de façon substantielle pour attester la régularité au fond des opérations ;

Attendu qu'en application de l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, « les comptes sont tenus d'exercer [...] B. - En matière de dépenses, le contrôle : [...] ; De la validité de la créance » ; que l'article 13 du même décret précise qu'en « ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur : la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation ; [...] la production des justifications » ;

Attendu que l'instruction codificatrice n° 03-060-B du 17 novembre 2003 susvisée prévoit, en son paragraphe 4.2.1. « marchés publics passés sans formalités préalables faisant l'objet d'un contrat écrit », que doivent être joints au mandat à l'occasion du premier paiement, ce qui est le cas en l'espèce, le contrat et les annexes ayant des incidences financières, le cas échéant, et mémoire ou facture ;

Attendu qu'en application du paragraphe 4.14 de l'annexe de la circulaire du ministre du budget du 30 septembre 2003 relative à la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'État et de l'instruction n° 03-060-B du 17 novembre 2003 susvisées, la certification du service fait est matérialisée par la « mention du service fait avec signature de l'ordonnateur ou de son représentant habilité à cet effet, sauf si celle-ci est portée sur l'ordonnance ou le mandat de paiement ou certificat de

service fait établi par l'ordonnateur ou son représentant habilité à cet effet » ;

Considérant qu'au moment du paiement, les pièces fournies ne permettaient pas au comptable d'exercer le contrôle de la validité de la créance ; qu'au surplus, sans remettre en cause la réalité du service fait, en l'absence des mentions prescrites par la réglementation sur les pièces justificatives de la dépense, les conditions de certification du service fait n'étaient pas réunies ;

Attendu que, selon les dispositions de l'article 60 modifié de la loi de finances du 23 février 1963 susvisée : « I - Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables (...) du paiement des dépenses. Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de (...) dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique. La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée (...) : IV - La responsabilité pécuniaire d'un comptable public ne peut être mise en jeu que par le ministre dont il relève, le ministre chargé du budget ou le juge des comptes. VI - Le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est mise en jeu (...) a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale au montant de (...) la dépense irrégulièrement payée (...) » ;

Attendu qu'en application du paragraphe VIII de l'article 60 modifié susvisé les intérêts courent « au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics » ;

Considérant que le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable est la notification à M. G. du réquisitoire du ministère public ; que le comptable a accusé réception de ce réquisitoire le 6 mai 2011 ; que les intérêts doivent donc courir à compter de cette date ;

#### Par ces motifs, (...)

- M. G. est constitué débiteur envers l'État, au titre de l'année 2006, de la somme de quarante-six mille sept cent cinquante-sept euros et soixante-deux centimes (46 757,62 €), augmentée des intérêts de droit à compter du 6 mai 2011, date à

laquelle il a accusé réception du réquisitoire susvisé, premier acte de la mise en jeu de sa responsabilité personnelle.  
(...)

### Troisième charge

Attendu que, dans son réquisitoire susvisé, le ministère public a relevé que, sur mandat n° 128 émis le 20 juin 2006, M. G. a payé le 23 juin 2006, la somme de 4 602,28 €, au profit de la société Thyssenkrupp Ascenseurs, titulaire du marché de travaux de rénovation des ascenseurs du Palais de justice de Troyes ;

Attendu qu'à l'appui de ce mandat ne figurent que le duplicata du certificat de paiement n° 3 relatif à la situation des travaux à la fin d'avril 2006, visé par le maître d'œuvre le 31 mai 2006, revêtu de l'accord du maître d'ouvrage, le duplicata du décompte n° 3 du mois de mai 2006, établi par le titulaire le 29 mai 2006, vérifié par le maître d'œuvre, visé par le maître d'ouvrage et annoté de la mention manuscrite « *service fait* » et le duplicata du tableau des révisions du 29 mai 2006 ;

Attendu que, si le comptable a fourni l'original du certificat de paiement au cours de l'instruction, les duplicatas des pièces produites ne portent pas les mentions prévues par la réglementation ;

Considérant, qu'à défaut de pièces justificatives originales, le comptable était tenu de se conformer aux exigences de production des copies de documents requises par la réglementation ; qu'il aurait dû suspendre le paiement du mandat n° 128 et en informer l'ordonnateur en application de l'article 37 du décret du 29 décembre précité ;

Attendu que, par le réquisitoire susvisé, le Procureur général conclut que la responsabilité de M. G. pourrait en conséquence être engagée au titre de l'exercice 2006 ;

Attendu que, dans sa réponse du 5 juillet 2011 susvisée, M. G. a indiqué que, certes, dès lors que les documents pouvaient être matériellement identifiés comme n'étant pas des originaux, la mention prévue par la réglementation aurait dû être portée ; mais que ces documents étaient en conformité avec le certificat de paiement produit en original lors de l'instruction ;

Attendu, en application de l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, que « *les comptables sont tenus d'exercer [...] B. - En matière de dépenses,*

*le contrôle : [...] De la validité de la créance* » ; que l'article 13 du même décret précise qu'en « *ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur [...] la production des justifications* » ;

Attendu que, en application du paragraphe 4.14 de l'annexe de la circulaire du ministre du budget du 30 septembre 2003 relative à la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'État et de l'instruction n° 03-060-B du 17 novembre 2003 susvisées, « *si le comptable reçoit un duplicata, ce dernier doit comporter une mention destinée au paiement (instruction n° 02-046-B-M du 3 mai 2002)* » ; que l'instruction n° 02-046-B-M prévoit que « *s'agissant plus particulièrement des paiements sur factures, un duplicata revêtu de la mention "destiné au paiement" est accepté dans le cas où l'original a été égaré* » ;

Considérant que les pièces justificatives jointes au mandat n° 128 précité sont constituées de duplicatas non revêtus des mentions prévues par la réglementation dans le cas de paiement sur copie ; que la conformité du certificat de paiement original n° 3, certificat obtenu lors de l'instruction, avec le duplicata joint au mandat n° 128, ne saurait dégager le comptable de sa responsabilité qui a été engagée au moment du paiement, faute, pour l'ensemble des pièces justificatives jointes à l'appui du mandat, de duplicatas revêtus des mentions prévues par la réglementation ;

Attendu que, selon les dispositions de l'article 60 modifié de la loi de finances du 23 février 1963 susvisée : « *1 - Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables (...) du paiement des dépenses. Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de (...) dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique. La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée (...).* IV - *La responsabilité pécuniaire d'un comptable public ne peut être mise en jeu que par le ministre dont il relève, le ministre chargé du budget ou le juge des comptes.* VI - *Le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est mise en jeu (...) a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale au*

*montant de (...) la dépense irrégulièrement payée (...)* » ;

Attendu qu'en application du paragraphe VIII de l'article 60 modifié susvisé les intérêts courent « *au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics* » ;

Considérant que le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable est la notification à M. G. du réquisitoire du ministère public ; que le comptable a accusé réception de ce réquisitoire le 6 mai 2011 ; que les intérêts doivent donc courir à compter de cette date ;

Par ces motifs, (...)

- M. G. est constitué débiteur envers l'État, au titre de l'année 2006, de la somme de quatre mille six cent deux euros et vingt-huit centimes (4 602,28 €), augmentée des intérêts de droit à compter du 6 mai 2011, date à laquelle il a accusé réception du réquisitoire susvisé, premier acte de la mise en jeu de sa responsabilité personnelle.

### Au titre de l'exercice 2007

#### Quatrième charge

Attendu que le réquisitoire du ministère public a relevé que, sur mandats n° 502, 592 et 614 des 3 octobre, 12 et 16 novembre 2007, d'un montant respectif de 32 758,79 €, 53 811,30 € et 15 824,44 €, M. G. avait payé les 5 octobre, 14 et 19 novembre 2007, notamment au profit de la société Collin Etanchéité, des travaux de réfection et d'étanchéité ;

Attendu qu'à l'appui de ces mandats n'étaient joints que les factures, émises les 31 août, 30 septembre, et 30 octobre 2007 par l'entreprise Collin, d'un montant respectif de 32 758,79 €, 53 793,40 € et 15 797,51 € ainsi que les états liquidatifs de dépense relatifs à la « *toiture parc, 1<sup>er</sup> acompte* », à des « *travaux de bâtiment* » et « *de réfection, solde* » ;

Attendu que, lors de l'instruction, a été produite une copie de la lettre de commande notifiée le 18 avril 2007, acceptant le devis de travaux d'un montant de 87 481,89 € HT ; qu'en l'espèce, à défaut de crédits disponibles pour les dépenses d'investissement, les factures réglées par les mandats précités ont été imputées en dépenses de fonctionnement au lieu de l'être en dépenses d'investissement ;

Attendu que, par le réquisitoire susvisé, le Procureur général a estimé que la responsabilité de M. G. pourrait en conséquence être engagée au titre de l'exercice 2007 ;

Attendu que, dans sa réponse du 5 juillet 2011 susvisée, M. G. a indiqué qu'en l'absence de précision, par le code des marchés publics, de la forme écrite des marchés, les factures jointes aux mandats précités constituaient une attestation écrite du marché ; qu'elles étaient conformes à la copie de la lettre de commande acceptant le devis ; que ces dépenses, après analyse, concernaient en réalité des travaux d'entretien, précédemment négligés ; qu'elles n'avaient pour objet que de maintenir l'immeuble en son état normal pour son usage, sans dégager de quelconque plus-value d'actif ; qu'en conséquence, les dépenses relatives à ces travaux avaient été à bon droit imputées en charge de fonctionnement ;

Attendu qu'en application de l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, que « *les comptables sont tenus d'exercer [...] B. - En matière de dépenses, le contrôle: [...] ; De la validité de la créance* » ; que l'article 13 du même décret précise qu'en « *ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur : [...] la production des justifications* » ;

Attendu qu'il résulte des articles 1 et 11 du code des marchés publics applicable du 2 août 2006 au 20 décembre 2008 que « *les marchés publics sont les contrats conclus à titre onéreux entre les pouvoirs adjudicateurs définis (...) et des opérateurs économiques publics ou privés, pour répondre à leurs besoins en matière de travaux, de fournitures ou de services* » et que « *les marchés et accords-cadres d'un montant égal ou supérieur à 4000€ HT sont passés sous forme écrite* » ; que les factures précitées, dont le montant unitaire est supérieur au seuil fixé à l'article II du code des marchés publics, devaient se référer à un écrit préalable ;

Attendu que l'instruction codificatrice n° 03-060-B du 17 novembre 2003 susvisée prévoit, en son paragraphe 4.2.1. « *Marchés publics passés sans formalités préalables faisant l'objet d'un contrat écrit* », que doivent être fournis au comptable à l'occasion du premier paiement, le contrat et les annexes ayant des incidences financières, le cas échéant, les mémoires ou factures ;

Considérant que les factures jointes aux mandats n°s 502, 592 et 614 précités ne sauraient être valablement tenues pour un contrat de marché ni en constituer une forme écrite ; qu'en conséquence, en ne disposant pas des pièces justificatives requises par la réglementation à l'appui des factures jointes aux mandats précités, le comptable n'a pas effectué les contrôles portant la validité des créances ;

Considérant, en conséquence, que le comptable n'a pas effectué, lors du paiement à la société Collin Etanchéité des mandats n° 502, 592 et 614 précités, les contrôles prévus aux articles 12-B et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, relatifs à l'exacte imputation des dépenses, et à la production des justifications au moment du paiement de chacune des factures ;

Attendu que, selon les dispositions de l'article 60 modifié de la loi de finances du 23 février 1963 susvisée: « *I - Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables (...) du paiement des dépenses. Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de (...) dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique. La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée (...). IV - La responsabilité pécuniaire d'un comptable public ne peut être mise en jeu que par le ministre dont il relève, le ministre chargé du budget ou le juge des comptes. VI - Le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est mise en jeu (...) a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale au montant de (...) la dépense irrégulièrement payée (...)* » ;

Attendu qu'en application du paragraphe VII de l'article 60 modifié susvisé les intérêts courent « *au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics* » ;

Considérant que le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable est la notification à M. G. du réquisitoire du ministère public ; que le comptable a accusé réception de ce réquisitoire le 6 mai 2011 ; que les intérêts

doivent donc courir à compter de cette date ;

Par ces motifs, (...)

- M. G. est constitué débiteur envers l'État, au titre de l'année 2007, de la somme de cent deux mille trois cent quarante-neuf euros et soixante-dix centimes (102 349,70€), augmentée des intérêts de droit à compter du 6 mai 2011, date à laquelle il a accusé réception du réquisitoire susvisé, premier acte de la mise en jeu de sa responsabilité personnelle.

## Conclusions n° 579 du 27 septembre 2011 (Extrait)

### 2. Sur le fond

#### Première charge (M. G. - Obs. n° 2)

Il avait été constaté que, sur mandat n° 86, M. G. avait payé, le 9 mai 2006, la somme de 46 757,62 € au profit de la société Thyssenkrupp Ascenseurs, titulaire du marché de travaux de rénovation des ascenseurs du Palais de justice de Troyes ; qu'à l'appui de ce mandat n'étaient joints que le certificat de paiement n° 1 relatif à la situation de travaux à la fin de juillet 2005, visé du maître d'œuvre et revêtu de l'accord du maître d'ouvrage, ainsi que le décompte n° 1 du mois de décembre 2005, visé par le maître d'œuvre ; que ni le mandat ni les pièces jointes ne portaient mention du « service fait » ou de certification de la part de l'ordonnateur ; que les pièces complémentaires fournies ne consistaient qu'en une copie du marché comportant l'acte d'engagement, lot n° 2 « ascenseurs », d'un montant de 55 850 € HT, dépourvu de date d'effet et de signature de la personne responsable du marché, le cahier des clauses administratives particulières commun à tous les lots et la fiche de suivi du marché sans indication de la date de notification du marché.

Le ministère public avait donc considéré, au vu de l'instruction codificatrice n° 03-060-B du 17 novembre 2003 et du paragraphe 4.14 de l'annexe de la circulaire du ministre du budget du 30 septembre 2003 relative à la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'État, ainsi que de l'instruction n° 03-060-B du 17 novembre 2003, que les termes des articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique n'avaient pas été respectés, en ce qu'ils prévoient que le contrôle par le comptable

de la validité de la créance « porte sur : la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation ; (et) la production des justifications ».

En réponse, le comptable admet les irrégularités formelles relevées, tout en précisant que sur le fond, les pièces présentées convergeaient de manière substantielle pour attester de la régularité des opérations. Il est en outre ajouté que le marché n'avait effectivement pas été joint à la première demande de paiement.

Dans ces conditions, le ministère public considère qu'il est confirmé que le comptable ne pouvait procéder aux vérifications dont il avait la charge.

En conséquence, sans avoir besoin de discuter si la réalité de la prestation pouvait ou ne pouvait pas être vérifiée par le comptable à défaut de mention explicite telle que prévue par l'instruction codificatrice n° 03-060-B du 17 novembre 2003 précitée, le Parquet général réitère les termes et l'analyse à son réquisitoire et conclut à la constitution de M. G. en débet, au titre de l'exercice 2006, à hauteur de 46 757,62 €, débet portant intérêts de droit du 6 mai 2011.

(...)

#### Troisième charge (M. G. - Obs. n° 4)

Il avait été relevé que, sur mandat n° 128, avait été payée le 23 juin 2006 la somme de 4 602,28 €, au profit de la même société, pour le même marché ; qu'à l'appui du mandat ne figuraient que les duplicata du certificat de paiement n° 3 relatif à la situation des travaux à la fin d'avril 2006, visé par le maître d'œuvre et revêtu de l'accord du maître d'ouvrage, du décompte n° 3 du mois de mai 2006, vérifié par le maître d'œuvre, visé par le maître d'ouvrage et annoté de la mention manuscrite « *service fait* » et du tableau des révisions du 29 mai 2006.

Toutes ces pièces étant des duplicata, le ministère public avait considéré qu'elles eussent dû, en application du paragraphe 4.14 de l'annexe de la circulaire du ministre du budget du 30 septembre 2003, de l'instruction n° 03-060-B du 17 novembre 2003 et de l'instruction n° 02-046-B-M, être revêtues de la mention "*destiné au paiement*", ce qui n'était pas le cas, et avait engagé la responsabilité du comptable à ce motif.

En réponse, le comptable a admis que cette mention était manquante mais que ces documents étaient conformes au certificat de paiement original produit au cours de l'instruction.

La responsabilité du comptable devant être appréciée au moment du paiement, le Parquet général réitère les termes et l'analyse à son réquisitoire et conclut à la constitution de M. G. en débet, au titre de l'exercice 2006, à hauteur de 4 602,28 €, débet portant intérêts de droit du 6 mai 2011.

#### Quatrième charge (M. G. - Obs. n° 5)

Il avait été constaté que, sur mandats n°s 502, 592 et 614, avaient été payés les montants respectifs de 32 758,79 €, 53 811,30 € et de 15 824,44 €, notamment au profit de la société Collin Etanchéité, des travaux de réfection et d'étanchéité ; qu'à l'appui de ces mandats n'étaient joints que les factures de l'entreprise Collin et les états liquidatifs de dépense relatifs à la « *toiture parc, 1<sup>er</sup> acompte* », à des « *travaux de bâtiment* » et « *de réfection, solde* » ; qu'au surplus les mandats en cause avaient été imputés au compte 908-33-PR au lieu du compte 908-31-AL, au motif de l'absence de crédits disponibles sur les dépenses d'investissements.

Le ministère public avait considéré qu'en application des articles 1<sup>er</sup> et 11 du code des marchés applicable du 2 août 2006 au 20 décembre 2008<sup>6</sup> le marché devait être

passé sous forme écrite et que les factures en cause devraient donc se référer à un écrit ; qu'à défaut le comptable ne disposait pas des pièces justificatives lui permettant de s'assurer de la validité de la créance ; qu'en outre l'imputation erronée et volontaire d'opérations relevant de dépenses d'investissement en dépenses de fonctionnement pourrait constituer des irrégularités affectant les dépenses de l'État ; qu'en tout état de cause, le comptable aurait dû suspendre les paiements des mandats et en informer l'ordonnateur en application de l'article 37 du décret du 29 décembre précité, et engagé sa responsabilité à ces titres.

En réponse, le comptable fait valoir que la « *forme écrite n'a pas été précisée par le code* ». Cette remarque est exacte et la Jurisprudence accepte des pièces diverses, dès lors qu'elles permettent d'acter l'agrément réciproque des contractants (dans le respect du code), elle ne l'exonère toutefois pas de l'obligation de produire une telle pièce, fournie ultérieurement, au moment du paiement.

S'agissant de la question de l'imputation, le comptable indique qu'elle doit être considérée distinctement de celle de la disponibilité des crédits et qu'en l'espèce, il « *avait été analysé qu'il s'agissait de travaux d'entretien* » (i.e. imputables en dépenses de fonctionnement). Comme le précise le rapporteur, et sans qu'il soit besoin d'y revenir, la chronologie des faits ne permet pas de valider cette explication.

En conséquence, le Parquet général confirmera les termes et l'analyse à son réquisitoire et conclura à la constitution de M. G. en débet, au titre de l'exercice 2007, à hauteur de 102 349,70 €, débet portant intérêts de droit du 6 mai 2011. ■

<sup>6</sup> Décret n° 2008-1356 du 19 décembre 2008 relatif au relèvement de certains seuils du code des marchés publics.





## AU PROCHAIN NUMÉRO

L'inflation des normes

Le déficit structurel

Le statut fiscal des dons