

GESTION & FFP FINANCES PUBLIQUES

La Revue

Mensuel fondé en 1921

GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

La disparition annoncée des conservateurs
des hypothèques

FISCALITÉ

Le fisc américain et la fraude

EUROPE

Le Médiateur européen

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
www.gestionfipu.com



ADMINISTRATION

Directeur de la publication :

Jacqueline ESCARD

Rédacteur en chef :

Gérard LE GRAND

Rédacteurs en chef adjoints :

Stéphanie FLIZOT, Jacques PÉRENNÉS,
Jean-Luc PISSALOUX

COMITÉ DE RÉDACTION

René BARBERYE, Jean-Louis BOURGEON,
Georges CONSOLO, 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 PÉRENNÉS,
Jacques PERREAULT, Jean-Luc PISSALOUX,
Pierre PRIEURET, Christian RATEL,
Jean-Yves RAUDE, Claude Suire-REISMAN,
Charles-Henri ROUILLEAUX-DUGAGE,
Sylvie SANCHEZ, Jacques SPINDLER

CPPAP n° 0213T 82762

Conception et mise en page : Feuilles de Style

Impression : **néotypo**

N° imprimeur : 201302.0031

Dépôt légal : Avril 2013

Tirage : 2500 exemplaires

Éditeur :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques
- La Revue - au capital de 25 000 €

ABONNEMENTS

Métropole : 150 € (TTC)

DOM : 180 € (TTC)

TOM et étranger : 200 € (TTC)

Abonnements souscrits à titre personnel par

les agents DGFiP et par les étudiants : 105 €

L'abonnement part du 1^{er} 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

GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

3

- Dix questions sur la disparition annoncée des conservateurs des hypothèques 3
Thierry DUFANT
- Synthèse du rapport sur l'évaluation de la mise en place des DIRECCTE 7
Johanne OBADIA
- Les agences de l'État 11
Messaoud SAOUDI

FINANCES PUBLIQUES

18

- Extraits du discours de Didier Migaud, Premier président de la Cour des comptes lors de l'audience solennelle de rentrée du 10 janvier 2013 18
- La responsabilité personnelle et pécuniaire : mécanisme du cautionnement et de l'assurance 21
Christian GUICHETEAU, Jean-Luc NODENOT
- Commentaire de la décision du Conseil Constitutionnel relative à la Loi de Finances Rectificative pour 2012 - (décision 2012-654 DC - 9 août 2012) 25
Régis LANNEAU
- Les principales dispositions de la loi de programmation des Finances Publiques pour 2012-2017 - (Loi n° 2012-1558 du 31 décembre 2012) 30
Yves BROUSSOLLE

FISCALITÉ

34

- Les dénonciations à l'administration fiscale américaine peuvent rapporter gros à ceux qui savent être patients 34
Florent TESSON
- Synthèse du rapport de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux (1^{re} Partie) 39
Jacques PÉRENNÉS
- Le régime fiscal simplifié et allégé des retraites chapeaux (Décision n° 2012-662 DC - Conseil Constitutionnel) 47
Bernard JADAUD
- Remise du prix « Maurice Cozian » 51
Erika MARTIN

COLLECTIVITÉS LOCALES

52

- Temps des élus, des citoyens, des agents et système décisionnel local 52
Denys LAMARZELLE

EUROPE

56

- Le Médiateur européen 56
Vincent RAUDE

CHRONIQUE de jurisprudence financière

60

Jean-Luc GIRARDI / Louis RENOARD / Pierre ROCCA



ADMINISTRATION

Responsible Editor :

Jacqueline ESCARD

Editor in chief :

Gérard LE GRAND

Assistant chief editors :

Stéphanie FUZOT, Jacques PÉRENNÈS,
Jean-Luc PISSALOUX

EDITORIAL COMMITTEE

René BARBERY, Jean-Louis BOURGEON,
Georges CONSOLO, Philippe DUFRESNOY,
Annick DUMONT, Stéphanie FUZOT,
Sylvie de GENTILE, Bernard HOUTEER,
Danièle LAJOURMARD, Michel LE CLAINCHE,
Michel LEHALLE, Bernard LIMAL, Didier MAUPAS,
Philippe MAZUEL, Danièle MOUGINOT DE BLASI,
Bernard NICOLAIIEFF, Jacques PÉRENNÈS,
Jacques PERREAULT, Jean-Luc PISSALOUX,
Pierre PRIURET, Christian RATEL,
Jean-Yves RAUDE, Claude SUIRE-REISMAN,
Charles-Henri ROUILLEAUX-DUGAGE,
Sylvie SANCHEZ, Jacques SPINDLER

CPPAP N. 0213T 82762

Model : Feuilles de Styl

Printing : **neotypo**

Printeur N. : 201302.0031

Legal deposit : April 2013

Edition : 2500 copies

Editor :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques
- La Revue - with a capital of 25.000 €

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

ADMINISTRATIVE MANAGEMENT AND ORGANIZATION	3
— Ten questions concerning the announced extinction of Mortgage Registrars Thierry DUFANT	3
— Synthesis of note on assessment of DIRECCTE (local offices for firms, competition, consumption, work and employment) implementing Johanne OBADIA	7
— State Agencies Messaud SAOUDI	11
PUBLIC FINANCES	18
— Extracts from the speech delivered by Didier Migaud, the Cour des Comptes First Chairman, at the solemn yearly opening hearing on 10th January 2013 Christian GUICHETEAU, Jean-Luc NODENOT	18
— Personal and financial liability: the joint guarantee and insurance systems Christian GUICHETEAU, Jean-Luc NODENOT	21
— Comments on the decision taken by the Conseil Constitutionnel concerning the 2012 Budget Act as amended (decision n° 2012 – 654 DC of 9th August 2012) .. Régis LANNEAU	25
— The main provisions of the Public Finances programming bill for the 2012 - 2017 period (law n° 2012 – 1558 of 31st December 2012) Yves BROUSSOLLE	30
TAXATION ISSUES	34
— Giving persons away to American taxation authorities can be most profitable for those who are patient Florent TESSON	34
— Synthesis of the paper on flight of capital given in by the fact-finding committee (1 st Part) Jacques PÉRENNÈS	39
— The simplified and lightened tax system applying to supplementary pension schemes (decision n° 2012 – 662 DC – Conseil Constitutionnel) Bernard JADAUD	47
— "Maurice Cozian" award prize-giving Erika MARTIN	51
LOCAL AUTHORITIES	52
— The elected representatives, citizens and agents' time and the local decision-taking system Denys LAMARZELLE	52
EUROPE	56
— The European Ombudsman Vincent RAUDE	56
LÉGAL financial developments	60
Jean-Luc GIRARDI / Louis RENOARD / Pierre ROCCA	



Thierry DUFANT

Sous-directeur des missions foncières, de la fiscalité du patrimoine et des statistiques à la Direction générale des Finances publiques

Dix questions sur la disparition annoncée des conservateurs des hypothèques

« Le statut de conservateur des hypothèques sera supprimé. » Par cette courte phrase donnée au *Figaro* le 18 novembre 2008, le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique Eric Woerth a mis fin à une institution créée 237 ans plus tôt.

1. Pourquoi supprimer le statut des conservateurs des hypothèques ?

C'est en effet d'un édit paraphé par Louis XV en 1771 que sont nés les conservateurs des hypothèques. Leur rôle et leur fonctionnement ont gardé au fil de l'Histoire des traces de cette lointaine origine.

Pour publier au fichier immobilier les formalités juridiques telles qu'une vente ou une hypothèque, et ainsi rendre ce droit réel opposable aux tiers, pour délivrer des renseignements sur tel immeuble ou tel propriétaire, le conservateur était rémunéré directement par l'usager sous la forme du « salaire du conservateur ». Ce salaire forfaitaire ou proportionnel selon les cas faisait l'objet d'un prélèvement, substantiel et progressif, au profit du Budget mais le solde était acquis au conservateur, au titre de la rémunération du service rendu à l'usager et aussi en raison de la responsabilité civile personnelle qu'il engage dans l'exercice de ses fonctions. On voit bien là que le « statut » du conservateur était très original et éloigné des schémas habituels de notre fonction publique.

Si l'on ajoute que les 354 emplois de conservateur étaient très majoritairement occupés par des cadres de l'administration fiscale en fin de carrière et que le pic du marché immobilier au cours des années 2000 avait provoqué des variations à la hausse pour les plus beaux postes, on devine pourquoi les critiques s'étaient accumulées contre ce qui a été qualifié par la Cour des comptes d'« anachronisme grandissant ».

Des critiques venaient alors de toutes parts, inspirées par des considérations diverses, certaines d'entre elles étant réductrices par rapport à des équilibres administratifs dépassant la seule gestion des corps de l'administration fiscale, d'autres excessives eu égard aux modalités d'accès à ces fonctions, au terme d'une

longue carrière de manager public, d'autres caricaturales face au formidable virage de modernisation négocié par les conservateurs et leurs équipes au tournant du millénaire, avec la mise en place d'un triangle vertueux informatisation / qualité de service / productivité. Malgré cette modernisation réussie et quelques particularités intéressantes du statut, comme un lien étroit entre performances du service et niveau de rémunération des chefs de service, ses défauts intrinsèques lui ont été fatals.

2. Quel est le calendrier de la réforme ?

La décision de suppression du statut du conservateur des hypothèques a été finalement prise à la fin 2008. Annoncée par le ministre Eric Woerth, cette décision relevait du champ plus large et stratégique de la fusion des directions générales des impôts et de la comptabilité publique. Elle assurait l'équilibre avec la suppression symétrique du corps des trésoriers-payeurs-généralistes de l'ancienne DGCP.

La fin de ce statut (en toute rigueur juridique, c'est un grade) constituait ainsi un symbole et un fondement de la nouvelle direction générale des finances publiques (DGFIP) créée par un décret du 3 avril 2008.

Sur le plan technique, pour des raisons de gestion prévisionnelle des cadres, le chantier de suppression du statut de conservateur a été programmé sur plusieurs années, de manière à aboutir au premier janvier 2013.

3. Quels sont les textes de référence ?

En raison de la technicité de la matière, c'est le vecteur juridique d'une ordonnance de l'article 38 de la constitution qui a été retenu par les pouvoirs publics.

Sur habilitation du législateur (article 30 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2009), le gouvernement a adopté l'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010, qui prévoit principalement la reprise par l'État de la responsabilité civile des conservateurs ainsi que le remplacement du salaire de l'article 879 du code général des impôts par une contribution de sécurité immobilière.

Ces mesures prennent effet à compter du premier janvier 2013.

Un projet de loi de ratification a été déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale en septembre 2010.

Deux décrets dont un en Conseil d'État (décrets n°2012-1462 et 2012-1463 du 26 décembre 2012 pris pour l'application de l'ordonnance du 10 juin 2010 et pour l'adaptation de la publicité foncière, publiés au Journal officiel du 28 décembre 2012) ont ensuite été rédigés pour la déclinaison réglementaire de la réforme.

L'ensemble des outils juridiques ont été forgés de manière à anticiper autant que possible l'entrée en vigueur de la réforme, en donnant le maximum de visibilité aux agents concernés.

4. Que deviendront les conservations des hypothèques ?

Si le régime du conservateur des hypothèques disparaît au début de l'année 2013, les « bureaux des hypothèques » comme on les appelle souvent, sont, eux, bien entendu, conservés car leur mission demeure.

Il est certain que la mission de publicité foncière garde tout son intérêt : pour les acteurs économiques, elle permet de sécuriser les transactions immobilières ; pour la collectivité, elle mobilise efficacement des ressources budgétaires (les impôts patrimoniaux collectés par les conservations des hypothèques au profit de l'État et des départements essentiellement représentent de l'ordre de 14 milliards d'euros par an) et elle permet d'identifier précisément les propriétaires redevables des taxes foncières, grâce au principe de la synchronisation du fichier immobilier avec le cadastre établi en 1955. Il est par conséquent naturel que la mission soit confortée dans son

La mission de la publicité foncière en quelques chiffres :

- En 2012, 354 bureaux des hypothèques / en 2013 : 354 services de la publicité foncière ;
- 3 600 agents environ (ETP) ;
- Une brigade nationale de renfort pour faire face aux pics de charge exceptionnels avec plus de 90 brigadiers BNI-PF ;
- Un corps d'audit dédié avec 3 cadres (BNE-PF) ;
- Un bureau métier en administration centrale composé d'une quarantaine d'experts.

Annuellement (chiffres 2011) :

- 10,5 millions de formalités ;
- dont 6,4 millions de renseignements hypothécaires et copies ;
- dont 4,1 millions de publications (ventes, inscriptions...) ;
- 10,9 Md€ de taxes collectées pour les collectivités territoriales ;
- 2,5 Md€ d'impôts collectés pour l'État.

exercice et que la DGFIP, héritière historique de la régie de l'enregistrement et de l'administration fiscale, en conserve le pilotage.

Une évolution terminologique sera faite toutefois : parce que le conservateur ne sera plus à sa tête, chaque conservation sera rebaptisée simplement « service de la publicité foncière » ou SPF en acronyme.

De la sorte, il y aura en 2013 un réseau de 354 SPF sur le territoire, comme il existe déjà au sein de la DGFIP un réseau de SIE (services des impôts des entreprises, anciennes recettes des impôts), et, plus récemment, depuis la fusion DGI-DGCP, un réseau de SIP (services des impôts des particuliers, anciens centres des impôts et trésoreries fiscales).

5. Quels seront les effets de la réforme sur les usagers et les notaires ?

La réforme a été conçue de manière à être neutre pour les usagers de la publicité foncière. Les notaires, dans leur rôle d'officiers ministériels, sont seuls habilités à rédiger les actes authentiques qui sont obligatoires en matière immobilière, comme le législateur l'a récemment rappelé (loi du 28 mars 2011 de modernisation des professions judiciaires ou juridiques). La publicité foncière pour sa part continue à assurer l'opposabilité aux tiers des situations décrites au fichier immobilier ainsi que la délivrance des copies d'actes.

Les règles particulières définissant la responsabilité civile engagée à l'occasion de l'exercice de la mission de publicité foncière seront maintenues telles quelles. Les usagers seront dédommagés à l'occasion d'un recours contentieux à la triple condition de l'existence d'une faute, d'un préjudice et d'un lien de causalité, suivant les principes de la responsabilité quasi-délictuelle. Les décrets n°2012-1462 et 2012-1463 du 26 décembre 2012 pris en application de l'ordonnance du 10 juin 2010 (publiés au Journal officiel du 28 décembre 2012) précisent les règles procédurales applicables à ce contentieux très spécialisé et de petit nombre.

Les requêtes présentées par des usagers estimant avoir subi un préjudice mettront par construction en cause la responsabilité de l'État. Ces dossiers contentieux seront donc instruits par la Direction des affaires juridiques (en tant qu'agent judiciaire de l'État) en association avec le service juridique de la fiscalité de la DGFIP : c'est un retour aux règles générales par rapport à l'ancienne solution originale qui reposait sur une auto-organisation des conservateurs, à travers des commissions (commission juridique et commission du contentieux) relevant de l'Association mutuelle des conservateurs (AMC).

6. Que deviendront les conservateurs en poste ?

Le sort des conservateurs en fonction au 31 décembre 2012 a alimenté des interrogations au sein de l'Association mutuelle des conservateurs, dès lors qu'au changement d'année, la responsabilité civile engagée dans le cadre de la mission, ainsi que la rémunération attachée, seront en quelque sorte toutes deux « nationalisées ».

La réponse est évidente pour les cadres qui auront terminé leur carrière à cette date : ils prendront naturellement leur retraite.

Mais quid de ceux qui ne seront pas en situation de quitter la vie professionnelle ?

Du point de vue de la gestion des ressources humaines, la solution technique retenue est celle de la mise en extinction du grade. Plus aucun nouvel entrant n'est nommé. Les titulaires en poste au premier janvier 2013 pourront dérouler leur cursus jusqu'au terme, de manière à être en situation de bénéficier de leurs droits à pension à taux plein. Pour ce faire, ils seront détachés pour la quasi-totalité d'entre eux dans un emploi de chef de service comptable de la DGFIP, à la tête d'un des nouveaux services de la publicité foncière. Pour les titulaires des conservations les plus importantes, le détachement se fera dans un emploi d'administrateur général des finances publiques de première classe ou de classe normale.

7. Quel impact pour les chefs de contrôle et les agents des conservations ?

Les chefs de contrôle forment une institution dans le monde de la publicité foncière. Au côté du chef de service, le conservateur, c'est le chef de contrôle, positionné comme adjoint, qui est chargé, suivant les profils en présence dans le binôme et l'importance du service, d'un rôle d'abord technique, et souvent en même temps managérial. Alors que par construction la durée dans les fonctions de conservateur était limitée dans le temps, la quasi-totalité des chefs de contrôle ont développé une longue carrière dans le métier. Fidèles à la mission, ils sont à juste titre considérés comme de grands experts de la publicité foncière. De ce fait, ils contribuent intensément à passer le savoir, en formant les nouveaux agents à la matière et en se positionnant comme les interlocuteurs des études notariales.

La réforme ne fait pas disparaître les chefs de contrôle, qui resteront, s'ils le souhaitent, numéro deux dans les nouveaux services de la publicité foncière. Ces professionnels sauront certainement s'adapter au rajeunissement des numéros un ainsi qu'au caractère plus abstrait de la responsabilité civile, l'État ayant remplacé la personne du conservateur. Les chefs de contrôle de cadre A pourront candidater comme numéro un sur les nouveaux services, en adéquation évidemment entre leur statut et le classement du poste.

Pour les agents des conservations, toutes choses égales par ailleurs, l'évolution sera de même nature. La rigueur dans l'alimentation du fichier immobilier à partir des éléments contenus dans les actes, comme la stricte conformité des renseignements hypothécaires délivrés aux requérants à partir de ce même fichier resteront de mise. Le métier sur ce point sera totalement préservé. Ce qui changera sera la responsabilité, transférée de la personne du conservateur à l'État. Le contrôle qualité des travaux de production devra être adapté à cette nouvelle donne à portée tout à fait réelle selon les bons connaisseurs des conservations des hypothèques.

8. Quel sort est réservé à la dématérialisation des échanges entre études notariales et conservations (télé@ctes) ?

La réforme du statut n'est pas la seule action de modernisation visant les conservations. Un bel exemple à ce titre est la dématérialisation des échanges de documents et de flux financiers entre les notaires et les conservations des hypothèques, qui a été mise en place à compter de la fin de l'année 2005.

Cette téléprocédure, appelée Télé@ctes, a progressé au long des différentes versions de manière à couvrir potentiellement le plus grand nombre possible de réquisitions et publications.

Désormais, 95 % des offices notariaux sont équipés pour utiliser Télé@ctes. Pour le flux, 42 % du total des formalités déposées dans les conservations en 2011 l'ont été sous forme dématérialisée, soit 4 points de plus qu'en 2010. Cette dématérialisation, qui comprend l'envoi, la restitution des documents après service fait, ainsi que les paiements grâce à la technologie de la Caisse des dépôts et consignations, a permis d'éliminer de la sorte plus de 4 millions de papiers en aller-retour.

Cette grande action de modernisation de la mission, qui prolonge l'informatisation du fichier immobilier du début de la décennie 2000, sera complétée par le scannage des actes déposés sous forme papier et par l'extension du périmètre susceptible de transmission par Télé@ctes. Avec la version V4, actuellement en cours de déploiement auprès des notaires, ce sont environ les trois quarts du flux qui pourront être routés sous forme de fichiers.

La question d'un objectif partenarial visant le recours obligatoire à Télé@ctes par les notaires se posera en toute logique en étape suivante, comme elle est posée en général dans tous les domaines de la fiscalité des entreprises.

9/ Faut-il conserver le maillage des 354 conservations des hypothèques ?

À l'occasion de la disparition du statut, devait-on revoir les implantations des services sur le territoire ? La réponse du décideur public a été négative. Les deux questions devaient être dissociées, pour éviter d'empiler les réformes et de manière à faciliter la conduite du changement.

Implantation géographique des conservations des hypothèques



La réforme du statut du conservateur n'impliquait donc pas par elle-même de réviser le maillage territorial. En revanche, elle a rendu nécessaire la définition d'un nouveau classement des 354 services de la publicité foncière, en cohérence avec les principes de classement des autres postes comptables de la DGFIP. Cette

opération constitue une opération d'importance qui impose de basculer progressivement vers le classement cible en tenant compte de la situation des chefs de service en place.

Au delà du périmètre classique des conservations des hypothèques (territoire hexagonal, sauf Alsace-Moselle, et départements d'outre-mer) le dossier des autres conservations a été regardé par leurs autorités compétentes, extérieures aux ministères financiers, à l'occasion de la réforme. Ces conservations particulières devront faire l'objet d'adaptations spécifiques : c'est le cas notamment de la conservation du registre du cinéma et de l'audiovisuel relevant de la tutelle du ministère de la Culture.

10. Quelles autres pistes pour moderniser la mission de publicité foncière ?

Il faut encore rappeler ici que la publicité foncière a fait l'objet d'actions de modernisation intenses, la dématérialisation en étant un formidable levier, dans la période récente. Les conditions d'exercice de la mission ont considérablement évolué au cours de la dernière décennie, grâce à l'informatisation du fichier immobilier et la mise en place des échanges dématérialisés avec les notaires.

L'évolution des outils continue naturellement, dans un contexte d'emplois contraint et une conjoncture immobilière difficile à anticiper, à constituer un vecteur essentiel pour faciliter le travail des agents. Elle tient notamment à la poursuite de la montée en puissance de Télé@ctes, mais aussi à la facilitation de l'accès à la documentation hypothécaire par l'enrichissement de la documentation numérisée.

Par ailleurs des mesures de simplification de la réglementation font l'objet de discussions avec les instances du notariat, le ministère de la justice et bien sûr les personnels de la publicité foncière pour adapter le traitement de certains types d'actes. L'objectif de simplification des règles juridiques et pratiques, ainsi que l'optimisation et la mutualisation des méthodes de travail, sont constamment inscrits à l'agenda de ces groupes de travail.

La mission, dont les racines sont très anciennes mais l'utilité tout à fait actuelle, a déjà négocié bien des virages stratégiques. Accomplie par des fonctionnaires qui ont déjà montré à ces différentes occasions de grandes capacités d'adaptation et toute la valeur de leur engagement professionnel, elle saura n'en doutons pas composer avec la disparition du statut des conservateurs et rebondir pour inventer la publicité foncière du vingt-et-unième-siècle. ■

Johanne OBADIA

Doctorante à l'Université Paris Ouest Nanterre – La Défense – CRDP

Synthèse du rapport sur l'évaluation de la mise en place des DIRECCTE IGF-IGAS – CGIET – Février 2012

La volonté de fusionner les services déconcentrés n'est pas neuve. En effet, la création des directions régionales des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (DIRECCTE) a été précédée de deux autres réformes :

- Le 1^{er} janvier 2009 a eu lieu l'absorption par l'inspection du travail de trois autres inspections : celle de l'agriculture, des gens de mer, et des transports. Puis, en 2006, la nouvelle inspection du travail a fait l'objet d'un plan de développement et de modernisation (PMDIT).
- La réforme des services déconcentrés de la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes qui a connu deux évolutions contradictoires : en 2006, ces services ont été recentrés au niveau régional et interrégional. Puis, au niveau régional et départemental lors de la création des DIRECCTE et des directions départementales interministérielles (DDI), quelques mois plus tard.

Les directions régionales des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (DIRECCTE) ont été créées par le décret n° 2009-1377 du 10 novembre 2009 relatif à l'organisation et aux missions des directions régionales des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi, et sont entrées en activité au 1^{er} juillet 2010.

Elles regroupent les services déconcentrés de huit anciennes directions issus du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et du ministère du travail, de l'emploi et de la santé en une seule entité au niveau de la région. Ces regroupements s'organisent autour de trois pôles :

- 3-E : Economie, entreprise et emploi.
- C : Concurrence et métrologie.
- T : Travail.

Ce rassemblement a pour but la création d'un « interlocuteur unique »¹ pour les entreprises. Cette simplification s'inscrit dans le cadre de la révision générale des politiques publiques (RGPP).

Les DIRECCTE ont des compétences de contrôle, d'animation et de conseil pour les entreprises de chaque région.

En matière de contrôle : elles veillent au respect des dispositions du code du travail par le biais des services d'inspection du travail et s'assurent également que la loyauté des marchés soit respectée².

En matière d'animation : elles veillent au développement économique local (tourisme par exemple) ; elles soutiennent les différentes filières économiques ; elles « supportent » les pôles de compétitivité ; animent des acteurs du service public de l'emploi tels que pôle emploi, des missions locales, les maisons de l'emploi ; coopèrent avec les collectivités territoriales et d'autres services de l'État sur des domaines tels que la formation l'apprentissage, l'orientation, l'accompagnement des entreprises à l'export en liaison avec d'autres opérateurs publics³.

Les DIRECCTE ont fait l'objet d'une mission d'évaluation menée par l'Inspection générale des finances (IGF), l'Inspection générale des affaires sociales (IGAS) et le Conseil général de l'industrie, de l'énergie et des technologies (CGIET) à la demande du Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, du Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État et du Ministre du travail, de l'emploi et de la santé. Le rapport a été rendu public en février 2012.

Afin d'évaluer valablement la mise en place des DIRECCTE, les membres de la mission ont étudié leur fonctionnement dans quatre régions (Lorraine, Provence-Alpes-Côte d'Azur, Aquitaine et Limousin) en interrogeant, par le biais d'un questionnaire écrit, l'ensemble des DIRECCTE et des administrations centrales concernées qu'ils ont également rencontrées.

Le rapport est constitué de trente propositions contenues dans le corps du rapport et de dix-sept propositions contenues dans les annexes visant à compléter celles du rapport.

¹ Cf www.direccte.gouv.fr

² Idem.

³ Idem.

A la lecture de ce rapport, il est loisible de comprendre que si les DIRECCTE fonctionnent (I), leur fonctionnement peut toutefois être amélioré (II).

I. La fructueuse mise en place des DIRECCTE

Bien que la mise en place des DIRECCTE ait été, dans un premier temps, difficile (A), elle s'est finalement concrétisée avec succès (B)

A. Des débuts difficiles

Si l'instauration des DIRECCTE et leur mise en œuvre ont pu se révéler difficiles, c'est en raison du « caractère complexe de cette réforme ». Elles ont fusionné sept directions et un service de niveau départemental et régional de tailles différentes, de « culture » et de métiers différents induisant des pratiques elles aussi complètement différentes, soumis à pléthore de donneurs d'ordres nationaux (sept directions métier et un service dépendant de deux ministères), relevant en matière budgétaire de deux missions et de sept programmes « gérés par six responsables autonomes et donnant lieu à huit budgets opérationnels dont le degré de déconcentration est variable »⁴, sans compter les nombreuses allocations de moyens, d'implantation immobilières, les systèmes d'information spécifiques, et le regroupement de trente corps de fonctionnaires et cadres d'emploi contractuels aux statuts et mode de gestion indépendants, relevant eux-mêmes de six directions ou services de ressources humaines différents.

Les services fusionnés sont les suivants :

- Les directions régionale et départementale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle (DRTEFP et DDTEFP) ;
- La direction régionale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DRCCRF) ;
- La direction régionale du commerce extérieur (DRCE) ;
- La délégation régionale au commerce et à l'artisanat (DRCA) ;
- La délégation régionale du tourisme (DRT) ;
- Les activités de métrologie et de développement industriel des directions régionales de l'industrie, de la recherche et de l'environnement (DRIRE) ;
- Le chargé de mission régional à l'intelligence économique ;

B. Le regroupement des services finalement effectué

1. Une relation solide avec les autorités préfectorales

Actuellement, il n'existe plus qu'un seul interlocuteur. Cela représente une grande satisfaction pour les préfets de région qui disposent ainsi d'un service intégré, au champ de compétences élargi, puisque couvrant l'économie et l'emploi, permettant ainsi une expertise globale et une concentration plus marquée sur des sujets stratégiques.

Toutefois, le décret n°2004-374 du 29 avril 2004 prévoit l'attribution des délégations de signature des préfets de département soit au directeur régional soit aux responsables d'unité de programme. Afin de clarifier la situation et entériner la place particulière des directeurs régionaux auprès des préfets, le rapport préconise de réserver la délégation de signature du

préfet de département au directeur régional qui subdélègue, au besoin, aux responsables des unités territoriales.

2. Une relation pérenne avec les opérateurs étatiques

Concernant les opérateurs de l'État que la mission a rencontrés (Pôle emploi, OSEO, UBIFRANCE), les DIRECCTE n'ont en rien changé les relations qu'ils entretenaient avec les directions et services qui ont fait l'objet de la fusion.

3. Une relation appréciée par les opérateurs régionaux

Concernant les Conseils régionaux, l'intérêt de la mise en place des DIRECCTE est prégnant dans la mesure où cet interlocuteur unique favorise l'articulation logique entre leurs actions et celles de l'État en direction des entreprises.

Or, la mission n'a pas constaté non plus à leur niveau de dégradation globale dans la continuité du service.

4. Les DIRECCTE ont déjà su créer des synergies

S'il est, pour la mission, avéré que les DIRECCTE ont su créer des synergies internes au sein des pôles, les synergies inter-pôles ne sont pas encore aussi développées, bien que des partenariats inter-pôles aient été mis en œuvre dans certains domaines particuliers dont les natures complémentaires le permettent, tels que « l'ingénierie des relations économiques et sociales » entre le pôle T et le pôle 3-E qui amplifie les relations travail-emploi antérieures en y intégrant les notions économiques. Le pôle 3-E (économie, entreprise, emploi) est celui qui crée le plus de synergies, alors que les pôles C (concurrence et métrologie) et T (travail) sont un peu plus en retrait.

Par ailleurs, si la mission retient des facteurs de réussite indéniables (une appropriation progressive par le travail en coopération ; le rapprochement géographique des services ; des organigrammes adaptés, des services communs et des outils partagés ; ainsi que le travail en mode projet qui permet de fédérer toutes les compétences autour d'une thématique), elle relève également certains obstacles au parfait fonctionnement des DIRECCTE : une absence de priorisation et de capitalisation des bonnes pratiques au niveau national ; et à l'échelon même de la DIRECCTE, la nécessité de travailler la transversalité entre le siège et les unités territoriales afin de dépasser les différences culturelles entre les services au profit d'un véritable travail collaboratif.

Bien que la mise en place des DIRECCTE ait été fructueuse, cette nouvelle institution doit être confortée afin de fonctionner à plein.

II. La consolidation nécessaire de la mise en place des DIRECCTE

Cette consolidation passe par des changements à réaliser au niveau de son pilotage national (A) et par l'édification d'une communauté de travail unifiée (B).

A. L'amélioration de la mise en place des DIRECCTE passe par le biais de changements en termes de pilotage national

Trois changements peuvent permettre l'amélioration de l'institution des DIRECCTE.

⁴ Rapport de la Cour des comptes relatif à la mise en œuvre de la LOLF - Novembre 2011

1. La gouvernance nationale doit pleinement intégrer les DIRECCTE

Pour ce faire, la mission a identifié trois moyens d'y parvenir :

❖ Par une meilleure gestion de la charge de travail des DIRECCTE, c'est-à-dire un pilotage global, des missions et moyens qui leur sont dévolus. L'organisation nationale doit ainsi permettre : d'évaluer et piloter la charge de travail des services de la direction globalement tout au long de l'année afin d'établir les priorités eu égard aux moyens à disposition et d'assurer la cohérence des instructions données ; de créer les conditions favorables au développement des synergies ; de préciser les nouveaux métiers de la DIRECCTE, clarifier sa position stratégique régionale, et recentrer son action sur son cœur de compétences ; d'évaluer l'action de la direction de façon globale, et de son directeur sur des bases partagées par l'ensemble des directions donneuses d'ordres.

Pour ce faire, la mission propose :

- D'associer en amont de la production de circulaires et instructions une représentation des DIRECCTE.
- De réaliser, avant de confier aux DIRECCTE une nouvelle mission, une étude d'impact sur les services. Au moins, proposer en parallèle la suppression d'activité à faible valeur ajoutée.
- De rationaliser la production des commandes adressées aux DIRECCTE par courriels ou oralement afin de les limiter.
- De confier à la Délégation générale du pilotage (DGP), sous le contrôle du Comité exécutif de l'ensemble des directions de métiers (COMEX), la coordination de la production de circulaires par les directions d'administration centrale, qui doit évoluer vers des instructions conjointes dans les domaines d'intervention partagée.
- De prioriser, sous le contrôle du COMEX, les objectifs fixés annuellement aux services déconcentrés ; et les réévaluer dans l'hypothèse de nouvelles demandes en cours d'année.
- De réduire le nombre total d'indicateurs. Définir de nouveaux indicateurs reflétant les objectifs de transversalité des DIRECCTE.
- Poursuivre le recentrage des DIRECCTE sur leurs missions prioritaires que sont l'emploi et le développement économique. Pour ce faire, la mission propose : de poursuivre l'allègement des tâches des DIRECCTE (abandon ou transfert des activités à faible valeur ajoutée, simplification des procédures, dématérialisation...etc), de clarifier les modalités du pilotage des opérateurs nationaux par les DIRECCTE ainsi que simplifier leur tutelle et encadrer les moyens qu'elles y consacrent, de privilégier le conventionnement avec les têtes de réseaux des opérateurs locaux (missions locales, IAE) et aider à la structuration de ces réseaux si besoin est.
- ❖ Par une anticipation de l'évolution des métiers des DIRECCTE :

L'anticipation de l'évolution de leurs métiers ne pourra se réaliser qu'en conduisant dans les meilleurs délais une réflexion sur les nouveaux métiers des DIRECCTE, mais également en créant le répertoire des métiers des DIRECCTE et en y faisant correspondre formation et recrutement.

❖ Par une meilleure prise en compte la mission transversale des DIRECCTE dans les instructions qui leur sont données et dans l'évaluation des directeurs régionaux :

Or, pour mieux appréhender la mission transversale des DIRECCTE, il convient de :

- Elaborer une directive nationale d'orientation commune portant à la fois sur les orientations « métiers » et les projets transversaux.
- Etablir, et ce, dès 2013, une feuille de route régionale portant sur les moyens mais aussi sur la déclinaison régionale des objectifs « métiers » et sur les projets transversaux.
- Mettre en place une évaluation des directeurs par les secrétaires régionaux sur la base des avis des préfets de région, des directeurs d'administration centrale pour ce qui concerne les politiques métiers et les projets transversaux, et de la DGP en ce qui concerne le management.

2. La gestion des ressources en termes de missions et de moyens doit être adaptée au format des DIRECCTE

Mais pour que la gestion soit adaptée aux DIRECCTE, il faut :

En premier lieu, donner au directeur régional la souplesse nécessaire dans la gestion des effectifs et les leviers nécessaires à la gestion de sa direction par : la mise en place dès 2013 d'une souplesse de gestion sur un pourcentage (déterminé par le COMEX) d'emplois alloués afin de permettre les mobilités « inter programmes » et organiser dès 2012 un dispositif d'autorisation des demandes de mobilité ; la mise en place dès 2013 d'une notification unique des effectifs (dont la DGP pourrait assurer la coordination et la diffusion) accompagnée des principes de gestion harmonisés et/ou spécifiques de chaque responsable de programme ; En associant davantage les directeurs régionaux aux procédures de recrutement (publication de postes à profil, avis sur les arrivées) dans le respect des règles statutaires et de la compétence des commissions administratives paritaires (CAP) ; En harmonisant les processus de gestion et leurs calendriers dans le cadre de la feuille de route du comité de pilotage des ressources humaines ; En dotant les DIRECCTE d'un outil unique de suivi de l'ensemble des effectifs pour les dialogues de gestion 2013 dans l'attente d'une consolidation des données nécessaires à la gestion de tous les personnels dans le système d'information des ressources humaines du ministère du travail.

En deuxième lieu, il faut engager une gestion prévisionnelle des emplois et des compétences par l'instauration d'une démarche prévisionnelle des emplois et des compétences intégrée à une approche d'adéquation missions-moyens partagée entre directions métiers et directions des ressources humaines.

En troisième lieu, il convient d'engager la convergence des systèmes d'information. En effet, les infrastructures techniques, informatiques, sont encore très hétérogènes et de ce fait, les réseaux sont précaires. De plus, aucune réflexion systématique n'a été conduite sur les convergences possibles d'applications informatiques liées « aux métiers ». C'est pourquoi, la mission propose de mandater la DGP pour favoriser les convergences utiles entre applicatifs « métiers », en liaison avec les directions métiers et les DIRECCTE et de développer rapidement une banque de données commune relative aux entreprises afin de favoriser les synergies entre les trois pôles des DIRECCTE.

Et en quatrième lieu, il faut engager une démarche de contrôle de gestion sur l'ensemble du champ des DIRECCTE en invitant la DGP aidée par la COMEX à réaliser ce contrôle de gestion en engageant notamment une réflexion sur les indicateurs d'activités.

3. Le pilotage national doit être renforcé

La mise en place de la DGP et du COMEX n'a pas encore permis d'assurer un mode de pilotage global adapté.

En effet, la DGP instaurée récemment⁵ s'est d'abord concentrée sur la mise en place des DIRECCTE et sur leurs moyens pendant que le COMEX se focalisait sur les conditions d'installation de la DGP, sa feuille de route pour 2011, les modalités de recrutement des ses cadres supérieurs et les conditions de déroulement des dialogues de gestion, au détriment de toute autre question.

Les évaluateurs ont donc relevé qu'il serait utile que, dans le cadre de sa mission d'animation, la DGP organise un dispositif d'échange de bonnes pratiques et d'initiatives exemplaires entre les DIRECCTE.

De plus, la mission de pilotage transversal de la DGP doit être confortée, et ce, dans le respect des prérogatives des autres directions et en association avec ces dernières. C'est pourquoi, il est retenu de positionner la DGP comme service instructeur du COMEX sur les sujets transversaux couvrant les missions comme les moyens, et afin d'exercer au mieux cette mission d'instruction, la mission préconise la mise en place de deux comités délégués du COMEX pilotés par la DGP portant respectivement sur les activités et sur les ressources humaines.

Enfin, il faut que la DGP réalise un bilan annuel retraçant les objectifs atteints et les difficultés rencontrées. Ainsi, la mission propose, d'une part, qu'il soit validé annuellement en COMEX un état d'avancement établi par la DGP et qu'il soit par ailleurs à cette occasion fixé une feuille de route pour l'année suivante. Et, d'autre part, à ce que le mandat de la DGP arrivant à échéance en novembre 2013 soit prolongé d'un an.

B. L'amélioration de la mise en place des DIRECCTE passe par l'édification d'une communauté de travail unifiée

1. Plusieurs points de vigilance doivent demeurer

Tout d'abord, les CODIR (réunions d'état-major organisées autour du directeur, des chefs de pôles et du secrétaire général) se réunissant une fois par mois, devraient être dans chaque DIRECCTE l'instance unique de décision collégiale intégrant les unités territoriales.

Ensuite, une nouvelle répartition des rôles entre le siège et les unités territoriales reste à construire. Ainsi, le succès des DIRECCTE dépend de la complémentarité qui aura pu se créer entre le siège (pilotage et expertise « métier ») et les unités territoriales (échelon de proximité). Or, pour l'instant, la répartition des compétences comme des effectifs entre les deux découle de l'organisation antérieure des services. Il faut donc redéfinir les rôles entre l'état-major régional et les unités territoriales ainsi qu'encourager la mutualisation des compétences entre les départements, voire entre les régions.

De même, des fonctions support doivent être confortées dans la mesure où elles ne sont pas adaptées au format DIRECCTE. En effet, les outils que sont les systèmes d'information et les ressources humaines, doivent évoluer vers de nouveaux métiers orientés vers le contrôle de gestion.

Par ailleurs, une formalisation des relations internes est à développer.

Enfin, la mission a constaté que les DIRECCTE doivent être encouragées à développer une formation accrue et systématique en matière de fonctionnement interne.

2. Une communauté de travail qui reste à fédérer

La communauté de travail doit être plus largement impliquée dans le projet de la DIRECCTE pour en partager le sens. Ainsi, il est recommandé d'associer les personnels et d'explicitier le plus possible les projets.

Par ailleurs, afin de rassembler ces communautés, les regroupements immobiliers doivent se poursuivre activement, notamment celui de la DIRECCTE et de l'unité territoriale du siège, en fixant des objectifs et des échéances dans toutes les régions. ■

⁵ La DGP a été créée par un décret du 12 novembre 2010.



Messaoud SAOUDI

Maître de conférences en droit public – Université de Lyon Faculté de Droit et Science politique EA DCT
Chargé de cours aux IEP de Lyon et Grenoble et à l'IRA de Lyon.

Les agences de l'État Une nécessaire clarification institutionnelle et transparence budgétaire

Les agences de l'État ont récemment fait l'objet respectivement de l'étude annuelle 2012 du Conseil d'État (CE) et d'un rapport rendu public de l'inspection générale des finances (IGF)¹. Développant chacun une conception différente de l'agence, le Conseil d'État et l'IGF aboutissent cependant à un constat commun : la nécessité de clarifier les rapports institutionnels entre l'État et ses agences et une plus grande transparence de leur cadre budgétaire aux fins de maîtrise de la dépense publique. Leur poids financier s'est en effet sans cesse accru : les moyens alloués (crédits budgétaires et recettes affectées) ont augmenté de plus de 15 % entre 2007 et 2012 soit, selon l'IGF, une hausse quatre fois supérieure à celle des moyens de l'État ; elles représentent par ailleurs près de 20 % des dépenses de l'État et 20 % de l'emploi public².

Privilégier une approche financière permet de concilier les deux conceptions de l'agence, l'une plutôt institutionnelle (le CE), l'autre davantage budgétaire (l'IGF). Ces rapports insistent pour l'un sur une nécessaire clarification des rapports État-agences, pour l'autre sur un meilleur suivi de ces entités au moyen, dans les deux cas, d'un cadre budgétaire commun à l'État et à ses agences. Une telle approche permet aussi de s'interroger sur les limites actuelles de la LOLF de 2001 modifiée et des lois financières (lois de finances et lois de financement de la sécurité sociale) à intégrer pleinement les agences dans la logique pluriannuelle de gestion des finances publiques par la performance.

S'inscrivant dans une longue tradition française, celle des « offices nationaux » datant de la première moitié du XX^e siècle, les agences se sont multipliées dans les années récentes couvrant des domaines souvent assez techniques (emploi et formation continue dans les années 1960, la santé depuis les années 1990, la culture, la politique de la ville et des sports depuis 2000) voire régaliens (délivrance de titres d'identité sécurisés depuis 2007 ou encore de contrôle des activités de

sécurité privée depuis 2011). S'inspirant de modèles étrangers, notamment britanniques et suédois, la France voit se multiplier le nombre de ces agences sans une doctrine d'ensemble quant à la justification de leur création et de leur contribution à l'efficacité de l'action publique.

C'est, depuis l'introduction en France du mouvement européen de la « nouvelle gestion publique » (*New public management* ou *NPM*) initiée au sein de l'OCDE à partir des années 1980, qu'une réflexion approfondie est menée pour tenter de saisir la nature et la portée de ces agences. Ces dernières s'inscrivent dans le cadre d'un État stratège chargé des grandes orientations des politiques publiques, leur mise en œuvre relevant d'entités créées à cet effet. Cette distinction entre le « stratégique » (l'État) et l'« opérationnel » (opérateurs et/ou agences de l'État), inspirant d'ailleurs le texte de la LOLF de 2001 et la méthode dite RGPP lancée en 2007, est un des préceptes majeurs du *NPM*.

¹ Conseil d'État, Etude annuelle pour 2012, *Les agences : une nouvelle gestion publique?*, La documentation française, Paris, 2012. Rapport de l'Inspection générale des finances, *L'État et ses agences*, Paris, mars 2012.

² Pour être plus précis tous ces chiffres recouvrent les seuls opérateurs de l'État qui représentent un sous ensemble des agences étudiées par l'IGF, celles-ci couvrant aussi les ODAC (qui ne sont pas tous des opérateurs), les « entités dotées d'un comptable public ou EDCP » (qui vise toute entité de droit public tel un EPIC ou privé dotée d'un comptable public), les services à compétence nationale (SCN), les AAI et API, marquant ainsi l'importance accordée par l'IGF au critère budgétaire et financier par delà le statut juridique apparent de l'entité.

La théorie économique anglo-saxonne de l'agence contribuera également à légitimer ce processus d'« agencification » des structures administratives centrales appelées à se réformer pour répondre aux nouveaux défis liés à la complexité de nos sociétés traversées par des objectifs et intérêts multiples (domaines de la recherche, de l'environnement, de la santé, de la sécurité, de la ville, de l'habitat, de l'emploi et de la formation, de la dépendance, du handicap...). La théorie de l'agence a par ailleurs le mérite de nuancer la distinction établie par la « nouvelle gestion publique » entre le « stratégique » et l'« opérationnel » en rappelant que les agences, souvent expertes en leur domaine, contribuent également à la conception des politiques publiques. Elles ne se limitent pas à leur seule mise en œuvre les distinguant ainsi des opérateurs de l'État au sens du droit budgétaire français. Par un curieux retour de l'histoire des institutions, la France jusque là pragmatique lorsqu'il s'est agi de créer ces agences (au coup par coup et selon les besoins et défis du moment) tend ainsi aujourd'hui à théoriser sa pratique, processus totalement inverse notamment au Royaume-Uni, patrie pourtant du pragmatisme, où la théorisation des agences a précédé leur création et institutionnalisation progressive.

Ce « processus inversé » en France peut s'expliquer par le poids historique de la centralisation administrative conduisant à ce que toute réforme émanant de l'État soit expérimentée au niveau central et diffusée ensuite à tout le système déconcentré (administration territoriale de l'État) voire décentralisé (collectivités territoriales). Ainsi la réforme de l'État dans sa dimension budgétaire et comptable (LOLF) mais aussi administrative (RGPP et RéATE)³ a été menée dans le strict cadre de l'État sans intégrer les structures « satellites » comme les agences. Ces dernières suscitent un intérêt croissant depuis la connaissance chiffrée de leur poids économique en termes de volume de prestations fournies mais aussi leur enjeu budgétaire et financier par l'accroissement continu de leurs effectifs, de leurs dépenses et recettes fiscales affectées.

Ce processus d'« agencification » révèle les limites de l'administration traditionnelle pyramidale et centralisée qualifiée de rigide car inadaptée à répondre aux impératifs et défis présents exigeant au contraire souplesse et réactivité du service public. Comme l'ont relevé en leur temps les rapports Blanc de 1993 et Picq de 1994, l'État doit s'adapter aux mouvements de nos sociétés ouvertes et instables en s'érigeant en un État stratège⁴. Les agences pour justifier leur existence doivent demeurer des entités créées pour renforcer le rôle stratège de l'État et non l'affaiblir, comme l'affirme avec insistance l'étude annuelle 2012 du Conseil d'État.

³ Réforme de l'administration territoriale de l'État (RéATE) qui s'est traduite notamment en 2010 par la suppression des directions départementales ministérielles et leur remplacement par des directions départementales interministérielles tendant à réduire d'une dizaine à trois voire deux pour les circonscriptions administratives à forte densité de population le nombre de ces directions (Direction des territoires, Direction de la protection de la population et/ou Direction de la cohésion sociale). Cette réforme concerne les directions régionales de l'État (passant de vingt à huit) et a conduit par conséquent à revoir le statut des représentants de l'État (préfet de département et de région) par des décrets de 2004.

⁴ Rapport Ch. Blanc, *Pour un État stratège garant de l'intérêt général*, Commissariat du plan, la documentation française, Paris, janvier 1993 ; Rapport J. Picq, *L'État en France : servir une nation ouverte sur le monde*, la documentation française, Paris, mai 1994.

Définies par le Conseil d'État comme des entités autonomes exerçant une responsabilité structurante dans la mise en œuvre d'une politique publique nationale, les agences se caractérisent par leur diversité : diversité de statut (EPA, EPIC, GIP, SCN, GIE, société anonyme, association)⁵, diversité de fonction (activité de prestation tel Pôle emploi, ; activité de réglementation telle l'ONF ; activité de financement telle l'AFD et l'ANR ; ou encore d'animation de réseaux telle l'ANSP)⁶ et enfin diversité du droit applicable (droit public *versus* droit privé). Le Conseil d'État dénombre ainsi une centaine d'agences (103) dont le poids financier s'élève à 330 milliards d'euros quand l'IGF en compte douze fois plus (1244 dont 1101 dotées de la personnalité morale)⁷ couvrant seulement 50 milliards de dépenses : ces données chiffrées pour le moins curieuses tiennent au fait que le corps d'inspection retient le périmètre « opérateurs et ODAC »⁸ alors que le Conseil d'État élargit ce périmètre aux ASSO⁹ notamment aux caisses nationales de sécurité sociale (CNAMTS, CNAV, CNSA et CNAF)¹⁰ dont le volume de dépenses, plus important que celui de l'État, est bien connu¹¹.

L'Inspection générale des finances entend par « agence » toute entité autonome contrôlée par l'État et exerçant pour son compte une mission de service public non marchand. Une telle définition rappelle la notion d'« opérateur de l'État » au sens de la LOLF de 2001. Si le Conseil d'État privilégie une conception instrumentale des agences, l'IGF retient davantage une conception financière : d'ailleurs la lettre de mission du Premier ministre adressée à l'IGF visait l'établissement d'un rapport d'étude sur les opérateurs de l'État, notion budgétaire et comptable qui renvoie à celle de « subventions pour charge de service public » et à celle de « recettes fiscales affectées » au sens de l'article 5 de la LOLF de 2001 modifiée.

Bien que recouvrant une réalité ancienne (les catégories classiques d'« office », voire celle d'« établissement public »), la notion nouvelle d'agence suscite un certain nombre d'interrogations relatives à leur définition, leur périmètre administra-

⁵ Etablissement public administratif (EPA) ; Etablissement public industriel et commercial (EPIC) ; Groupement d'intérêt public (GIP) ; Service à compétence nationale (SCN) ; Groupement d'intérêt économique (GIE).

⁶ Agence nationale des services à la personne (ANSP qui est un EPA) ; Agence nationale de la recherche (ANR qui est un EPA) ; Agence française de développement (AFD qui est un EPIC) ; Office national des forêts (ONF qui est un EPIC) ; les statuts de ces agences sont créés par une loi, un décret, un arrêté voire une décision au niveau de l'Union européenne (ainsi l'Agence Europe Education Formation France ou A2E2F créée par deux décisions européennes de septembre et novembre 2006).

⁷ En effet, la personnalité juridique n'est pas un critère déterminant, d'ailleurs toute tentative de définition strictement juridique de l'agence est vouée à l'échec.

⁸ Au sens de la comptabilité nationale, les organismes divers d'administration centrale (ODAC) regroupent pour l'essentiel les établissements publics rattachés à l'État (organismes de recherche tels le CNRS, INSERM, Grandes Ecoles...).

⁹ Au sens de la comptabilité nationale, les administrations de sécurité sociale recouvrent les organismes centraux et locaux de sécurité sociale ainsi que les organismes divers d'administration de sécurité sociale (ODASS) que sont les hôpitaux publics.

¹⁰ Respectivement Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés ; Caisse nationale d'assurance vieillesse ; Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie et Caisse nationale des allocations familiales qui toutes ont le statut d'EPA.

¹¹ Même en excluant les trois caisses, CNAMTS, CNAV et CNAF, le Conseil d'État évalue à près de 72 milliards les dépenses des agences soit un montant qui demeure toujours supérieur à celui établi par l'IGF (50 milliards d'euros)!

tif d'action, leur spécificité et/ou originalité comparée à d'autres acteurs de mise en œuvre des politiques publiques, que sont notamment les opérateurs de l'État et les autorités administratives indépendantes (AAI). Une précision doit ainsi être apportée quant à la distinction, notamment celle opérée par le Conseil d'État, entre agences, AAI et opérateurs de l'État car les agences peuvent parfois appartenir à cette dernière catégorie.

Au contraire des opérateurs, qui peuvent être multiples pour mettre en œuvre une même politique publique (ainsi les quelque 80 universités françaises chargées de la politique nationale de recherche et d'enseignement supérieur), les agences sauf exception (agences de l'eau, agences régionales de santé) sont uniques en leur genre (on ne peut les dupliquer) et exercent, selon les termes du Conseil d'État, une responsabilité structurante au sens de la conception et/ou de la mise en œuvre d'une politique publique dont elles ont seules la charge. On peut illustrer cette distinction entre « agence » et « opérateur de l'État » à travers l'exemple de l'agence nationale de la recherche (ANR) qui est une agence (unique en son genre) de financement des projets de recherche et les universités (multiples en leur catégorie) qui sont des opérateurs de l'État¹². En précisant que certains opérateurs sont aussi par ailleurs des agences, ces deux notions peuvent ainsi parfois se recouper (ainsi les agences régionales de santé ou ARS sont qualifiées à la fois d'opérateurs et d'agences de l'État). Si certains opérateurs sont des agences, toutes les agences ne sont pas des opérateurs de l'État. Une clarification institutionnelle s'impose notamment dans les rapports État-agences. Elle peut se réaliser en s'inspirant du modèle et de l'expérience issue depuis 2009 du statut d'opérateurs de l'État.

De même, si les AAI se caractérisent par leur indépendance à l'égard du pouvoir exécutif (elles sont en principe placées hors hiérarchie administrative classique), les agences ne sont pas indépendantes, elles sont autonomes : si le gouvernement ne peut intervenir dans la gestion courante d'une agence, il en définit la stratégie et les orientations de la politique à mettre en œuvre. De plus, si les AAI ne sont pas (sauf exceptions)¹³ dotées de la personnalité morale, une agence dispose (sauf exceptions)¹⁴ de cette qualité. Toutefois certaines entités dénommées « agences » sont en fait des AAI ainsi l'Agence nationale de lutte contre le dopage (ANLD). N'étant ni une AAI ni un opérateur de l'État, l'agence, au sens du Conseil d'État, se définit par son autonomie et l'exercice d'une responsabilité structurante unique de mise en œuvre et/ou de conception d'une politique publique nationale.

¹² Décret du premier août 2006 portant organisation et fonctionnement de l'ANR ; loi de 2007 sur les libertés et responsabilités des universités (dite loi LRU) qui étend les principes de la LOLF aux universités à RCE.

¹³ En effet certaines AAI sont dotées de la personnalité morale : Autorité des marchés financiers (AMF), Haute autorité de santé (HAS)

¹⁴ Ainsi les services à compétence nationale (SCN) ne sont pas dotés de la personnalité morale telles l'Agence France Trésor (AFT) créée en 2001 qui assume le rôle de l'État emprunteur et gestionnaire de sa trésorerie ; l'Agence des participations de l'État (APE) créée en 2004 le rôle de l'État actionnaire ou encore l'Agence pour l'information financière de l'État (AIFE) créée en 2005 en charge du SIFE. Disposant d'une forte autonomie et d'une responsabilité majeure dans leur domaine technique respectif ces SCN sont intégrés dans la catégorie des agences.

Par delà le problème de définition et de périmètre des agences, émerge une double nécessité : d'une part celle de clarifier les rapports État-agences pour relever l'originalité de ces dernières comparées à d'autres acteurs de mise en œuvre des politiques publiques et, d'autre part celle de consolidation budgétaire afin de parer à la tentation de créer une agence et les avantages financiers qui y sont attachés (crédits budgétaires, autorisation d'emplois et ressources affectées) pour échapper à la contrainte actuelle de maîtrise de la dépense publique. Ce risque s'accroît d'autant qu'une agence, qui en principe a vocation à disparaître une fois sa mission accomplie, tend comme toute institution à se survivre à elle-même. Ce qui contraint à un suivi de l'évolution budgétaire de chaque agence, forme aboutie d'institutionnalisation d'une politique publique, et sa soumission à la logique de performance pour justifier le maintien ou non de son existence.

L'originalité des agences tient au fait qu'elles entretiennent un rapport particulier avec l'État devant se traduire par un cadre budgétaire commun afin de préserver l'unité des finances publiques et assurer ainsi leur « bonne gouvernance »¹⁵. La recherche d'un cadre budgétaire commun vise ainsi à satisfaire à l'exigence constitutionnelle de sincérité des comptes au sens de l'article 47-2 de la Constitution de 1958 et à la règle européenne d'équilibre rénovée par l'article 3 du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance (TSCG) au sein de l'union économique et monétaire (UEM) de 2012¹⁶.

Les conditions d'un développement favorable des agences d'un État stratège appelle une clarification de leur cadre institutionnel (I) et exige une transparence de leur cadre budgétaire (II)

I. Une clarification du cadre institutionnel

Les agences entretiennent certes un lien privilégié avec l'État, mais doivent aussi s'ouvrir à des partenaires extérieurs pour conduire leur politique publique et mener à bien leur activité dans des domaines souvent techniques les contraignant à nourrir des relations avec des acteurs publics et privés.

1. Les rapports entre l'État et ses agences

Les rapports institutionnels entre l'État et ses agences se manifestent tant au niveau central qu'au niveau déconcentré (État territorial).

Le rapport de l'agence avec l'administration centrale trouve sa traduction juridique dans la notion de tutelle, notion qui tend à être supplantée par celle plus moderne de pilotage. Si l'instrument classique de la tutelle est l'acte unilatéral, l'instrument contractuel est désormais privilégié. Ce dernier est formalisé par une convention pluriannuelle d'objectifs et de

¹⁵ Appliquée jusque là à l'entreprise ou aux organisations économiques internationales (Union européenne, OCDE, OMC...), le terme de « gouvernance » a le mérite par son imprécision de désigner des systèmes complexes non soumis à une logique uniforme comme le sont les finances publiques au croisement de l'économie et du droit, systèmes appelant un mécanisme de régulation adaptée. Ce vocable vise par ailleurs un perfectionnement continu de la gestion des finances publiques (la « bonne gouvernance »).

¹⁶ Traité intergouvernemental ratifié par la loi du 22 octobre 2012, JO du 23 octobre 2012, p.16432 et imposant un objectif de déficit structurel des budgets des administrations publiques limité à 0,5 % du PIB pour les États dont la dette publique excède le seuil de 60 % du PIB (1 % pour les États dont la dette n'excède pas ce seuil).

moyens (CPOM). Le caractère pluriannuel de ce document contractuel, qui n'a en fait de contractuel que le nom car il ne contient pas d'obligations juridiques contraignantes, rappelle l'assurance que doit avoir une agence de disposer de crédits dépassant le strict cadre annuel pour réaliser ses objectifs à moyen terme. Cette dimension interroge à terme la portée effective des lois financières annuelles qui ne semblent pas répondre aux besoins financiers pluriannuels des agences lors de demande de crédits à leur tutelle. D'où parfois des pratiques en marge des textes ou des statuts établis dans le seul but souvent d'échapper à cette contrainte financière annuelle (statut d'EPIC de certaines agences comme l'Agence nationale de rénovation urbaine ou ANRU pour bénéficier d'une plus grande souplesse dans la gestion pluriannuelle des crédits).

L'exercice effectif de la tutelle appelle un renforcement des compétences de conception, de contrôle et d'évaluation de l'administration centrale. Si l'État central n'assume pas correctement son rôle de stratège, de maîtrise globale de l'action et des moyens de l'agence, certains risques apparaissent. L'incapacité de l'État central à exercer sa tutelle peut en effet conduire à voir échapper l'agence du « giron » de l'État et d'assister à l'émergence d'une « tutelle inversée »¹⁷, situation dans laquelle l'agence experte en son domaine impose son autorité à l'administration centrale. Le démembrement des politiques publiques manifesté par les agences se transforme alors en un démembrement de l'État conduisant à l'affaiblir et non à le renforcer. La capacité d'analyse et de décision ultime doit relever du ministre de tutelle qui est l'interlocuteur privilégié du directeur d'agence et seule autorité de sanction des résultats de sa gestion. L'État garant et responsable ultime des orientations stratégiques de l'agence est un élément essentiel afin de constituer l'agence en une composante de l'État et non en une entité démembrée de l'État. Ce lien étroit entre l'agence et la tutelle doit se retrouver au niveau local, c'est le rapport agence-préfet, autorité territoriale déconcentrée de l'État.

Les directeurs d'agences ne disposent pas tous de représentants répartis sur le territoire national. Dans ce cas, leur relai administratif local est le préfet de département et/ou de région, alors qualifié de délégué territorial des agences. Cette dualité de la fonction préfectorale (représentant de l'État et représentant de l'agence) crée une confusion : a-t-il autorité sur les autres agences qui disposent elles d'un délégué territorial propre à chacune d'elles ? Est-il soumis au pouvoir hiérarchique des seuls ministres, membres du gouvernement, et/ou à celui du directeur central de l'agence ?

Une telle situation appelle la nécessité de réaffirmer le statut de représentant de l'État à l'exclusion de tout autre afin de garantir la coordination et la cohérence de l'action des agences avec celle de l'État territorial. Toutes les agences doivent par conséquent disposer auprès du préfet d'un délégué territorial désigné et nommé par elles et soumis à son autorité. À défaut, on assisterait à une forme de « re-concentration » du pouvoir

¹⁷ Lors du Colloque « Les agences : une nouvelle gestion publique ? » qui s'est tenu au Conseil d'État le 19 octobre 2012, deux intervenants, directeurs d'agences ont souligné qu'ils étaient auteurs de la lettre de mission annuelle qui normalement devait être rédigée par le ministre de tutelle et qui leur est adressée pour leur fixer les grandes orientations stratégiques de l'agence dont ils avaient respectivement la charge !

administratif par le biais déguisé des agences : le préfet devant alors, dans ce schéma institutionnel, rendre compte au directeur d'agence et à ses délégués territoriaux. Au contraire, en sa qualité de seul représentant de l'État, il a prérogative sur les autorités de l'agence en vérifiant ainsi que ces dernières mettent correctement en œuvre les orientations stratégiques définies par l'administration centrale et ce conformément à la CPOM.

La circulaire du 26 mars 2010 du Premier ministre relative au pilotage stratégique des opérateurs de l'État peut servir de modèle et être étendue à toutes les agences. Elle vise en effet à affirmer la dimension stratégique de l'exercice de la tutelle en invitant les ministres à déterminer avec précision les objectifs de la politique publique assignée à l'entité et à « évaluer régulièrement les résultats obtenus à l'aide d'indicateurs d'efficacité, d'efficience et de qualité de service ». Si l'entité est rattachée à plusieurs ministères, la tutelle sera exercée par le ministère qui contribue à titre principal à son financement. La circulaire insiste sur le risque de redondance des missions non seulement entre opérateurs mais aussi entre opérateurs et les services centraux et déconcentrés de l'État. Pour parer à ce risque « toute proposition de création d'un nouvel organisme devra s'accompagner d'une étude d'impact détaillant les ajustements en résultant dans les services de l'État concernés ». On relève ainsi la nécessité d'un pilotage stratégique afin d'éviter la multiplicité de nouvelles structures sans justification valable en terme d'efficience de l'action publique.

La circulaire détaille ensuite les instruments de pilotage stratégique qui comprennent des documents préalables, négociés ou établis en concertation avec l'organisme (contrat de performance, lettre de mission annuelle) et un dispositif de suivi (part variable de rémunération de l'équipe de direction, tableaux de bord permettant le suivi de l'activité et des résultats établis par l'administration de tutelle). Un rapport annuel d'activité du directeur d'agence adressée par voie électronique à sa tutelle vient formaliser et rendre compte de l'effectivité du pilotage stratégique de l'administration centrale.

L'IGF dans son rapport de mars 2012 précité relève les limites de l'exercice de la tutelle jugée trop tatillonne (dépasser les réponses structurelles et organisationnelles) et pas assez stratégique (s'imposer comme tutelle sur les orientations stratégiques). L'État doit affirmer sa crédibilité par un engagement ferme sur les moyens alloués aux agences et leurs apporter une réelle valeur ajoutée : les compétences d'expertise de l'administration centrale doivent être renforcées pour ne pas voir les rapports de force évolués en faveur des agences. Un État stratège des politiques publiques semble une condition *sine qua non* de réussite de la modernisation de l'administration par les agences.

La compétence technique de l'agence dans la mise en œuvre d'une politique publique spécialisée appelle par ailleurs son ouverture à des partenaires extérieurs intéressés par son action ou en étant directement bénéficiaires. Le partenariat est utile pour conformer la mission de l'agence au terrain et aux besoins locaux.

2. Les partenaires des agences

L'une des caractéristiques des agences est leur adaptation continue aux spécificités de leur territoire d'action et de leur

public bénéficiaire. La mesure régulière de leur performance en est la traduction majeure rappelant ainsi leur qualité d'institutions à vocation temporaire comparées par exemple à la plupart des opérateurs de l'État. La compétence souvent technique et spécialisée des agences appelle un développement d'un partenariat avec des acteurs publics (notamment les collectivités territoriales) et privés (entreprises, associations...). Ce partenariat est institutionnalisé au sein du conseil d'administration (CA) de l'agence où siègent, au delà des représentants de l'État, des personnalités extérieures issues d'organismes publics (collectivités territoriales) et de la société civile (entreprises et associations).

Le directeur ou président d'agence rend compte de son activité au CA, organe délibérant chargé en particulier de s'assurer de la performance des missions de l'agence. Ainsi le CA doit s'ériger en un organe non seulement de contrôle des décisions majeures prises par le directeur dans le cadre des délégations reçues, mais aussi contribuer à la déclinaison, sur le terrain, de la stratégie d'ensemble élaborée dans ses grandes lignes par la tutelle ministérielle. On relève que les agences voient leur directeur souvent nommé en Conseil des ministres sur proposition du ou des ministre(s) de tutelle et qu'ainsi il bénéficie d'une certaine indépendance à l'égard du CA. Ce dernier voit son rôle d'évaluation de la politique publique de l'agence renforcé par la présence en son sein de représentants des différents partenaires participant à son élaboration, à son financement et à sa mise en œuvre. En ce sens, la représentativité des ses partenaires paraît essentiel à la performance de l'activité de l'agence. La proximité de la politique publique de ses bénéficiaires doit constamment être maintenue car elle fonde l'institutionnalisation de l'action publique sous forme d'agence. Elle permet de remplir les deux critères caractérisant une agence, l'expertise dans son domaine et l'efficacité de son activité de service public.

Les agences manifestent ainsi le développement actuel d'une administration en réseaux dont les liens assez complexes entre d'une part l'État et ses agences, d'autre part ces agences et leurs partenaires extérieurs méritent d'être clarifiés au moyen d'un cadre budgétaire commun en particulier à l'État et aux agences car le budget de l'État demeure leur principale source de financement. Une transparence du cadre budgétaire est nécessaire au pilotage de ce « réseau État-agences » en vue de la performance.

II. Une transparence du cadre budgétaire

Par transparence, on entend une meilleure lisibilité et compréhension des relations financières principalement entre l'État et ses agences en vue d'une « bonne gouvernance » des finances publiques sous contrainte européenne. Cette transparence s'impose devant les limites du cadre budgétaire actuel appelant par conséquent une démarche de consolidation.

1. Les limites du cadre budgétaire actuel

Au delà du respect des principes budgétaires classiques, notamment l'unité et l'universalité afin d'éviter toute tentative de débudgétisations sous forme d'agences¹⁸, il s'agit d'inscrire

ces dernières dans la logique d'ensemble de programmation et de la performance de la gestion publique.

Si les opérateurs de l'État ont progressivement été intégrés dans les lois de finances annuelles¹⁹ et les lois de programmation pluriannuelle des finances publiques, certaines agences y échappent encore. Par conséquent leurs dépenses et autorisation d'emplois ne sont pas soumises à l'examen annuel du Parlement. De plus, le régime des recettes fiscales affectées à la plupart des agences et caractérisant leur forte autonomie doit être amélioré afin de parer au risque de leur indépendance réelle à l'égard de la tutelle ministérielle.

Les lois de programmation des finances publiques, prévues à l'avant dernier alinéa de l'article 34 de la Constitution de 1958 couvrent les finances des administrations publiques au sens de la comptabilité nationale notamment de l'État et de ses ODAC dont une majorité est constituée d'opérateurs de l'État et/ou agences de l'État. Cette nouvelle catégorie de loi, qui vise un encadrement pluriannuel des budgets publics en vue de réaliser l'objectif d'équilibre des comptes publics, se doit d'être étendue aux agences de l'État pour un meilleur pilotage stratégique de ces entités. Cette disposition constitutionnelle impose une lecture globale des finances nationales en les inscrivant dans le cadre européen d'équilibre au sens de réalisation des fameux seuils de déficit et dette publics. Les agences de l'État ne peuvent échapper à cette contrainte européenne rendant l'État seul responsable des finances publiques, responsabilité financière dont les termes ont été quelque peu modifiés dans un sens plus contraignant à travers la notion de déficit structurel (« pacte budgétaire » de 2012 venant renforcer le « pacte de stabilité et de croissance » de 1997).

La loi de programmation 2011-2014 prévoit certaines règles déjà existantes qui à terme peuvent intéresser les agences. Ainsi en matière d'endettement, l'interdiction du recours à l'emprunt pour certaines catégories d'organismes ; en matière de dépenses, la définition pour l'État d'une norme assez contraignante dite « zéro valeur hors dette et pensions » (une évolution identique des dépenses de l'État d'une année sur l'autre sans considération de l'évolution des recettes et du niveau d'inflation), ou encore la règle non écrite de non remplacement d'un fonctionnaire sur deux partant à la retraite et sa généralisation aux opérateurs de l'État depuis 2011 (dans le cadre de la RGPP) ; enfin en matière de recettes, « toute cagnotte » (un surplus de recettes constaté en exécution) doit en priorité être affectée à la réduction du déficit ou encore la règle établie par voie de circulaire et applicable au seul gouvernement²⁰ du monopole des lois financières pour les

¹⁹ Si on prend le périmètre des agences retenu par l'IGF, on rappelle qu'un « jaune » sur les opérateurs de l'État est depuis 2007 annexé à chaque projet de loi de finances annuel ; il en est de même depuis 2012, avec un « jaune » relatif à l'endettement des ODAC et un autre relatif aux AAI et API. L'IGF préconise de réduire leur nombre de trois à un seul jaune qui comprendrait alors la liste et le détail de toutes les agences de l'État.

²⁰ Cette règle, fixée par une circulaire du Premier ministre n° 5471/SG du 4 juin 2010 relative à l'édiction de mesures fiscales et de mesures affectant les recettes de la sécurité sociale, s'impose au seul gouvernement, le Parlement demeure toujours libre d'exercer son droit d'amendement lors de la discussion et du vote des lois financières (lois de finances et de financement de la sécurité sociale) ; la question se pose si le gouvernement Ayrault issu des élections de mai et juin 2012 va reconduire une telle mesure établie par son prédécesseur, le Premier ministre F. Fillon.

¹⁸ En ce sens rapport de l'IGF de mars 2012 précité p.4.

mesures relatives aux impositions de toutes natures limitant ainsi la profusion et diffusion de dispositions fiscales notamment celles à caractère dérogatoire (« niches fiscales et/ou sociales »).

De ces principales règles de gouvernance des finances publiques visant à faire participer l'ensemble des acteurs de la dépense publique, certaines peuvent être étendues aux agences. À la lecture des deux rapports publics précités, ce sont, semble-t-il, les recettes et dépenses des agences mais aussi le régime des emplois qui sont objet de critiques.

Un meilleur encadrement des recettes fiscales affectées en partie ou en totalité aux agences paraît utile afin de limiter le risque d'évolution institutionnelle de l'autonomie de l'agence vers sa réelle indépendance que procure la mise à disposition de ressources propres dynamiques (taxes fiscales affectées) affaiblissant alors l'exercice stratégique de la tutelle. L'avantage de ces taxes est de répondre à un besoin particulier des agences, celui de la prévisibilité pluriannuelle de leur source de financement au contraire par exemple des dotations budgétaires annuelles de l'État. L'inconvénient majeur est de les faire échapper au contrôle du Parlement. Ce dernier exerce en effet son droit d'amendement, prévu à l'article 40 de la Constitution de 1958 et précisé à l'article 47 de la LOLF, au niveau des crédits des programmes au sein d'une même mission. L'organe politique de contrôle budgétaire voit sa compétence limitée quant à son pouvoir de modification de la nature et de la portée des taxes affectées au financement des agences.

Les règles de gouvernance précitées sont renforcées par l'article 11 de la loi de programmation pour 2012-2017, qui intègre le TSCG de 2012 dont le mécanisme de réalisation de l'objectif de solde structurel prévu en son article 3 est précisé par la loi organique du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques²¹. La loi de programmation 2012-2017, dans le souci de se conformer à la loi du 22 octobre 2012 autorisant la ratification du TSCG et à sa loi organique d'application, prévoit désormais un pilotage structurel des finances publiques (solde structurel ramené à 0,5 % dès 2015). Une telle évolution ne peut que renforcer la contrainte financière sur les organismes publics ou parapublics bénéficiaires de subventions pour charge de service public et de recettes fiscales affectées.

Les opérateurs de l'État, notion budgétaire qui recouvre en partie certaines agences, voient ainsi l'évolution de leurs subventions budgétaires davantage maîtrisée et le volume de leurs ressources affectées diminué. La loi de programmation 2012-2017 élargit le champ des taxes affectées plafonnées ; par ailleurs le volume de réduction de ces taxes passe progressivement de 126 millions d'euros en 2013, à 200 millions en 2014 puis à 400 millions en 2015 pour atteindre un montant global stable de taxes affectées durant la période 2013-2015 d'environ 4 milliards d'euros. Un rapport sur l'évaluation des taxes affectées principalement aux opérateurs sera soumis par le gouvernement au Parlement au plus tard le 30 juin 2013

²¹ Loi organique n°2012-1403 du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques, *JORF* du 18/12/2012.

(lors, peut-on penser, du fameux « débat de printemps », le débat d'orientation des finances publiques ou DOFP).

Les lois de finances pour 2012 et pour 2013 consacrent la limitation du montant de recettes fiscales affectées à certains organismes, ces recettes se caractérisent en effet par leur dynamisme comparé à leur autre source de financement potentielle des agences, les subventions pour charge de service public.

Empruntant souvent le statut d'établissement public, la plupart des agences bénéficient de subventions pour charge de service public, catégorie de dépenses de l'État inscrite au titre 6 intitulé dépenses d'intervention au sens de l'article 5 de la LOLF. Ce lien financier entre l'État et ses agences permet un pilotage qui peut se manifester par une diminution du montant de ces subventions en cas de fonds de roulement excessif (marge de sécurité financière anormalement élevée). Une telle mesure vise à éviter la constitution par les agences d'une « cagnotte » ; si tel est le cas, celle-ci doit, selon l'IGF, être consacrée en priorité au désendettement de l'État. On observe la nécessité de nourrir un lien budgétaire permanent entre l'État et ses agences afin de pilotage et responsabilité étatique stratégique. A défaut, le réseau État-stratège- Agences risque de connaître certaines limites interrogeant la pertinence de l'action publique voire sa légitimité devant l'accroissement continu des effectifs employés par les agences²².

La question sensible de la « masse salariale » doit ainsi être évoquée : le constat est non seulement, devant certains abus, de rendre publiques les rémunérations des directeurs d'agences et de leurs subordonnés (sur l'exemple des agences britanniques notamment) mais de fixer un cadre commun de gestion des ressources humaines afin d'éviter la « fuite des cerveaux »²³ c'est-à-dire le départ des agents de l'administration centrale vers ces agences entraînant un désintérêt de la fonction de tutelle au profit de la fonction d'agence beaucoup mieux rémunérée et à terme d'assister à un exercice défectueux de la tutelle. Les agences ne doivent pas devenir un moyen institutionnel d'échapper aux principes généraux de la fonction publique, les agences privilégient en effet souvent le recrutement de contractuels de droit public. Cette modalité de recrutement est autorisée par une circulaire du ministère du budget du 8 septembre 2008, circulaire modifiée par celle du 23 juillet 2010 dans le sens d'une précision plus grande des critères justifiant l'écart de rémunération entre l'administration centrale et ses opérateurs et/ou agences²⁴. Cependant cette dernière circulaire insiste sur la souplesse à apporter dans la mise en œuvre de ces critères ce qui conduit au fond à faire revivre la circulaire de 2008.

Les effectifs des agences, sur le modèle établi par la loi de finances pour 2008 fixant un plafond d'emplois des opérateurs,

²² En retenant le périmètre des opérateurs, ces effectifs ont crû de +6 % depuis 2007 quand ceux de l'État ont diminué de -6 % ; rapport IGF, mars 2012, p. 12.

²³ Selon l'expression d'un intervenant au Colloque du Conseil d'État du 19 octobre 2012 précité.

²⁴ Circulaire du 8 septembre 2008 relative à la libéralisation des conditions financières du détachement des fonctionnaires de l'État, territoriaux et hospitaliers ; Circulaire de la Direction du budget du 23 juillet 2010 relative aux conditions financières du détachement sur contrat des fonctionnaires de l'État.

doivent connaître un régime de transparence : leur décompte en équivalent temps plein travaillé (ETPT) permet de les intégrer aux projets de lois de finances afin de les soumettre à l'examen et à l'évaluation du Parlement.

Le problème demeure toutefois pour les emplois hors plafond c'est-à-dire financés par les ressources propres de l'organisme : il s'agit, comme le préconise l'IGF dans son rapport, de proscrire le recours à ces emplois dits « hors plafond » pour des emplois de même nature que les emplois permanents des agences. À défaut d'un encadrement plus strict, le risque est de voir le recours fréquent à ces emplois hors plafond constituer un moyen détourné d'échapper aux contraintes budgétaires.

On voit en tout cas la nécessité de lier la question des dépenses, à celle des emplois et des recettes fiscales affectées, ces dernières permettent de se constituer des ressources propres elles mêmes susceptibles d'inciter le recours fréquent aux emplois hors plafond accroissant par conséquent les effectifs employés et donc les dépenses globales de l'agence.

2. Vers une consolidation budgétaire et comptable

Ce pilotage des agences par la dépense, recette et emploi publics permet de les ériger en instruments essentiels de réforme de l'État. Leur consolidation budgétaire et comptable en constitue cependant un préalable majeur pour assurer correctement ce pilotage.

La consolidation budgétaire invite à se soucier du rattachement des agences aux programmes au sens de l'article 7 de la LOLF de 2001 modifiée. Certaines agences demeurent encore non rattachées aux programmes détaillés au sein des projets annuels de performance (PAP), documents annexés aux projets de lois de finances annuelles qui viennent définir la stratégie, les objectifs et les moyens alloués à un responsable de programme (Rprog). On peut considérer que le directeur ou président d'une agence soit, à l'instar d'un directeur d'administration centrale ou secrétaire général d'un ministère, responsable d'un programme avec toutes les conséquences juridiques qui y sont attachées notamment la responsabilité du directeur ou président de l'agence directement devant le ministre et indirectement devant le Parlement.

L'intérêt du rattachement de toutes les agences à des programmes ministériels est de satisfaire le besoin de transparence exigé par le Parlement et de répondre à la logique de performance imposée aux gestionnaires publics. Cette performance se révèle *a posteriori*. Une fois exécutés, les programmes des agences sont alors retracés dans les rapports annuels de performance (RAP) annexés aux projets de lois de règlement des comptes et rapport de gestion accompagnés d'un rapport de la Cour des comptes.

L'intervention de la Cour des comptes à tous les stades de l'élaboration, de l'exécution et du contrôle des lois financières rappelle le lien étroit entre consolidation budgétaire et consolidation comptable que résume à sa manière l'article 47-2 de la Constitution du 4 octobre 1958. Sa mission constitutionnelle d'évaluation des politiques publiques comme d'ailleurs celle du Parlement (article 24 de la Constitution) ne peut aller qu'en se renforçant avec le démembrement et l'imbrication des

politiques publiques conduites par les acteurs publics (l'État, les collectivités territoriales et la sécurité sociale, Union européenne) et privés (entreprises, associations) et dont la traduction est le développement prodigieux des financements croisés ou « cofinancement ».

Sa seconde mission constitutionnelle de certification des comptes de l'État permet, pour démêler cet écheveau complexe de l'action publique, de reconstituer une unité comptable. La comptabilité de l'État, définie aux articles 27 et suivants de la LOLF, autorise une vision consolidée et unitaire de l'action de l'État et de ses « satellites » par l'introduction d'une comptabilité patrimoniale qui sert de base à l'établissement d'une comptabilité d'analyse des coûts. Cette dernière, parfois appelée comptabilité analytique par certains gestionnaires publics, paraît essentielle aux responsables d'agences qui sont en charge d'une activité de service public soumise davantage à l'impératif d'efficacité voire d'efficience.

Ces dispositions constitutionnelles et organiques sont désormais détaillées par le nouveau décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique du 7 novembre 2012 (GBCP)²⁵ qui vient abroger et remplacer le vénérable « décret du centenaire » du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP). Ce nouveau décret (« décret du cinquantenaire »!)²⁶ enregistre l'évolution contemporaine d'un pilotage pluriannuel des budgets publics en l'étendant au secteur des administrations publiques pour conformer la gestion des finances publiques nationales aux engagements européens de la France.

On relève ainsi que ce nouveau texte développe les deux aspects de la « nouvelle gestion publique » étroitement liés, l'aspect budgétaire et l'aspect comptable, chacun développé par ailleurs par la LOLF de 2001. Ce nouveau décret de 2012 insiste sur la transparence des budgets publics et leur performance révélée par la constatation de comptes publics réguliers, sincères et fiables. La consolidation budgétaire (budget des administrations publiques) semble aller de pair avec la consolidation comptable (la sincérité et qualité des comptes publics).

Nos sociétés complexes appellent ainsi un gouvernement par les finances publiques qui se manifeste par l'impératif d'unité financière symbolisée par l'État devant la diversité des acteurs de conception et de mise en œuvre de l'action publique dont les agences en sont la traduction récente. Clarifier leur rôle en les intégrant au dispositif financier de l'État sous contrainte européenne permet de répondre à la nécessité contemporaine de concilier transparence et performance des deniers publics. Le décret dit GBCP de 2012 peut largement y contribuer. ■

²⁵ Décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, *JORF* du 10/12/12.

²⁶ Ainsi qualifié car il vient à cinquante ans près se substituer au décret de 1962.

Extraits du Discours de Didier Migaud, Premier président de la Cour des comptes

Audience solennelle de rentrée du 10 janvier 2013

[...]

Dans un peu plus d'un mois, la Cour livrera dans son rapport public annuel de 2013 une analyse détaillée de la situation des finances publiques. Sans anticiper sur ce qu'elle dira à cette occasion, je souhaite profiter de cette audience solennelle pour formuler et rappeler quelques-uns de nos messages.

Les gouvernements qui se sont succédé depuis trente ans ont presque tous affiché leur volonté de maîtriser les finances publiques. Faute de détermination et de constance dans l'effort, ils n'y sont jamais parvenus. La hausse quasi continue de la dette publique est venue sanctionner ces échecs en même temps que la crédibilité de notre pays s'affaiblissait. Si la crise économique a contribué à dégrader la situation des finances publiques, elle n'explique qu'une part limitée des déficits et de la dette publique. Ainsi, en 2010, au plus fort de la crise, seul un tiers du déficit annuel était imputable à la situation économique, le reste étant de nature structurelle.

Depuis cette année 2010, un redressement a été amorcé. Les engagements de réduction de déficit pris sur 2010 et surtout 2011 ont été tenus. S'agissant de 2012, même si les chiffres définitifs ne sont pas connus, l'année devrait marquer une nouvelle réduction significative du déficit, en particulier grâce aux mesures de correction de trajectoire arrêtées à mi-année. Ces mesures ont été définies à partir des risques de dérapage que la Cour avait mis en évidence dans son rapport de juillet 2012 sur la situation et les perspectives des finances publiques, fréquemment qualifié d'« audit des finances publiques ».

La situation des finances publiques reste toujours un sujet lourd de préoccupation, qu'on l'apprécie de façon absolue ou qu'on la compare à celle observable, en moyenne, au sein de l'Union européenne, sans même parler de l'Allemagne qui pourrait se trouver dès 2012 dans une situation très proche de l'équilibre. Une grande partie du chemin à faire est donc encore devant nous. Mon premier message est en conséquence le suivant : **l'effort engagé ne doit pas être relâché**. Comme le Gouvernement s'y est engagé, il doit être poursuivi.

Ne cherchons pas – comme cela a trop souvent été le cas – à prendre appui sur la difficulté de la situation économique du moment pour renoncer à poursuivre l'effort structurel indispensable. La gravité de la situation d'endettement impose que le redressement soit conduit sans relâche. Naturellement,

la meilleure répartition des mesures de redressement dans le temps doit être trouvée afin de limiter l'impact négatif que celles-ci peuvent avoir, dans un premier temps, sur la croissance. Mais le retour à l'équilibre doit demeurer une priorité car il s'agit d'un enjeu essentiel pour que la France conserve ses capacités de choix, c'est-à-dire sa souveraineté, et que les générations futures ne soient pas pénalisées lourdement par une dette publique croissante. Il ne faut pas davantage se laisser tenter par un recours toujours aussi massif à l'endettement en prétextant de taux d'intérêts historiquement bas : cette situation n'est que temporaire.

La réduction des déficits doit se poursuivre à un rythme soutenu, même s'il est essentiel qu'en Europe, les politiques d'assainissement menées dans les différents États soient coordonnées et accompagnées par des initiatives communautaires visant à stimuler la croissance potentielle. Au-delà des objectifs fixés, l'intensité du redressement au cours d'une année donnée se mesure d'abord par l'effort structurel, c'est à dire la résultante des initiatives prises de réduction des dépenses et de hausse des recettes. Chaque année doit connaître un effort structurel important pour garantir le retour à l'équilibre structurel du pays. Celui programmé en 2013, de l'ordre de deux points de PIB, représente une amplification du rythme de redressement par rapport aux années précédentes.

Les mesures de redressement doivent – et ce sera mon deuxième message – porter davantage sur la **dépense publique**. La Cour l'a affirmé depuis plusieurs années : dans le redressement à conduire, une priorité claire doit être donnée au levier « dépenses » par rapport au levier « recettes ». Le contexte actuel nous conduit à réaffirmer de façon encore plus nette et plus ferme ce principe d'action. En effet, tant les efforts déjà réalisés par le gouvernement précédent que ceux prévus en 2013 privilégient nettement les hausses de recettes. Or, les marges de manoeuvre sur celles-ci sont des plus restreintes. Le niveau atteint par les prélèvements, la concurrence fiscale qui s'exerce entre États, y compris au sein de l'Union européenne, et le déficit de compétitivité dont souffre la France, à côté de son déficit public, ce qui pénalise sa croissance, tous ces facteurs limitent la possibilité d'action sur les recettes. Si la Cour a considéré qu'il était inévitable que des hausses de recettes aient lieu, de préférence sous la forme de

remise en cause de dispositions fiscales dérogatoires, elle appelle aujourd'hui, compte tenu des mesures déjà prises depuis trois ans, à ce que l'effort de redressement qui reste encore à faire soit assuré par une baisse du poids des dépenses publiques. La France va devoir, dans les années qui viennent, consentir à un freinage sans précédent de la dépense publique. Elle doit parvenir à quasiment stabiliser en volume son évolution, alors que la progression moyenne constatée au cours des dernières années a été de 2 % par an.

Cet effort, indispensable, est possible. De premiers progrès ont pu être constatés depuis 2010. Les travaux de la Cour publiés en 2011 et 2012 ont fourni maintes illustrations de dépenses publiques inutiles, ou qui n'atteignent pas les objectifs fixés, ou encore qui les atteignent à un coût trop élevé au regard des résultats obtenus.

La culture de l'évaluation des politiques publiques est encore très insuffisamment développée en France. La création de nouveaux dispositifs pérennes a souvent été considérée comme une réponse à un problème immédiat sans que les anciens dispositifs ne soient supprimés. Il en est résulté une sédimentation complexe de dispositifs insuffisamment évalués. La dépense publique a atteint 1 119 Md€ en 2011, soit plus de 56 % du PIB, ce qui place la France au deuxième rang de l'OCDE, alors même que son classement n'est pas aussi haut lorsqu'il s'agit de mesurer l'efficacité et la qualité de l'action publique. Il est certain qu'au sein de cette masse considérable, des poches de dépenses inefficaces se sont progressivement constituées. **Il s'agit de soumettre les politiques publiques à des évaluations plus systématiques et plus régulières : c'est mon troisième message.** Cet exercice, qu'on le nomme RGPP ou MAP, est essentiel pour le bon fonctionnement de l'État et d'une démocratie. Il doit bien sûr être conduit en associant tous les acteurs, avec pour objectif d'identifier des pistes d'économies et de favoriser autant que possible l'émergence de consensus autour des évolutions possibles.

L'effort de maîtrise des dépenses, par son importance, impose à notre pays un changement culturel important. Un euro de dépense publique doit être considéré par chacun comme une denrée précieuse, que le dispositif soit modeste ou important. Il doit être mis fin aux inefficiences trop tolérées jusque-là, aux ciblage qu'on sait insuffisants. Il s'agit de réduire le nombre de dispositifs d'intervention de l'État, de mieux les cibler, de mieux les gérer, de mieux en mesurer les effets. La Cour continuera d'apporter sa contribution à cette entreprise et prendra de nouvelles initiatives d'enquêtes et d'évaluations de politiques publiques, ainsi que la Constitution le prévoit. Elle veillera à dégager au sein de ses rapports toujours davantage de pistes d'économies possibles et d'amélioration de la qualité des services publics. Le prochain rapport public annuel en sera une occasion.

L'effort est à notre portée, je l'ai dit, mais il ne le sera – **c'est mon dernier message** – que s'il concerne tous les acteurs de la dépense publique : l'État bien sûr, qui a déjà consenti un effort important sur ses dépenses de personnel et de fonctionnement, qui doit encore être prolongé, mais également d'autres acteurs qui y ont jusque-là plus ou moins échappé : opérateurs de l'État, administrations de sécurité sociale et collectivités territoriales. Compte tenu des masses en jeu, l'objectif de redressement ne pourra être atteint que si les mesures portent

aussi sur les grandes politiques d'intervention de l'État très souvent partagées avec la sécurité sociale ou les collectivités territoriales : par exemple en matière de logement, de santé, de famille, de formation professionnelle, de retraites ou d'aides aux entreprises. Une telle exigence d'ensemble n'est pas contradictoire avec la définition de priorités affirmées dans l'action publique.

Les mesures de redressement doivent aussi pleinement concerner les collectivités territoriales. Si les finances locales sont dans leur ensemble dans une situation de quasi-équilibre, celui-ci s'accompagne d'un dynamisme de la dépense peu compatible avec le redressement d'ensemble des finances publiques. Le gel puis la réduction en valeur d'une partie des concours de l'État doit s'accompagner d'une démarche incitant les collectivités à renforcer l'efficacité de leurs dépenses de fonctionnement et à mieux apprécier la pertinence de leurs dépenses d'investissement. Cette démarche doit prendre en compte les situations difficiles que peuvent connaître certaines collectivités ou catégories de collectivités, en particulier les départements. L'efficacité et l'ampleur des dispositifs de péréquation peuvent donc, à cette occasion, être renforcées.

Le projet d'acte III de la décentralisation que vous êtes chargée de préparer constitue une occasion de rechercher une organisation des administrations territoriales plus rationnelle, plus lisible et plus efficace. Une spécialisation plus poussée des différents niveaux de collectivités, ainsi que l'élimination des compétences concurrentes, devraient être recherchées. De même, des mutualisations au sein des communes et des intercommunalités paraissent s'imposer : il serait légitime d'en attendre une action énergique pour dégager les économies d'échelle que l'on est en droit d'attendre, à qualité de services publics constante. Les juridictions financières apporteront tout leur concours à cette démarche d'amélioration de la performance locale et la Cour reviendra sur ces sujets en septembre prochain dans un rapport public spécifique sur les finances locales.

Tout approfondissement de la décentralisation doit s'accompagner d'un développement parallèle des contrôles. C'est pourquoi les chambres régionales et territoriales pourraient à l'occasion de cet acte III se voir confier de nouvelles missions. J'ai adressé au Président de la République et au Gouvernement plusieurs propositions en ce sens en septembre dernier. L'année 2013 marque la trentième année d'existence des chambres régionales des comptes. J'ai souhaité qu'un colloque soit organisé pour faire le point sur le rôle essentiel qu'elles jouent et pour réfléchir aux moyens de les conforter dans leurs missions. Je remercie monsieur le président du Sénat d'avoir accepté d'accueillir ce colloque qui aura lieu le 1er février.

L'année 2013 ne sera pas une année comme les autres dans la conduite des finances publiques, en raison des engagements pris par la France en signant, puis en ratifiant le traité européen sur la stabilité, la coordination et la gouvernance. Un dispositif nouveau de surveillance des finances publiques a été mis en place par la loi organique du 17 décembre 2012.

En progressant sur ce sujet, notre pays ne fait pas que répondre à une attente de ses partenaires européens, il prolonge un effort qu'il a engagé de lui-même depuis plus de dix ans pour rénover la gestion de ses finances publiques dans leur ensemble et les rendre plus transparentes.

Sera donc mis en place, à compter du 1er mars, un Haut Conseil des finances publiques, chargé principalement de donner un avis a priori sur le projet de programme de stabilité, ainsi que sur les projets de lois de programmation, lois de finances et lois de financement de la sécurité sociale. Il lui appartiendra notamment à ce titre d'apprécier la cohérence des textes financiers avec les orientations pluriannuelles de solde structurel. Il portera également une appréciation sur les prévisions de croissance et le solde structurel.

Je mesure pleinement l'importance et la difficulté de la tâche qui incombera au Haut Conseil, organisme indépendant, placé auprès de la Cour, et que j'aurai l'honneur de présider comme Premier président de la Cour des comptes. Il devra trouver rapidement toute sa place dans nos institutions républicaines, respecter rigoureusement les missions strictement définies qui sont les siennes et éclairer par ses avis publics des choix qui, naturellement, seront ceux de la représentation nationale et d'elle seule.

Le défi est de taille. L'estimation de la croissance économique potentielle est un exercice délicat. L'appréciation de la cohérence des objectifs annuels de dépenses et de recettes avec l'objectif de solde structurel ne l'est pas moins.

Au-delà de ce cadre légal, au-delà des futurs membres du Haut Conseil dont je ne doute pas de la qualité, compte tenu des autorités qui procéderont à leur nomination, tout comme celle des rapporteurs que la Cour va mobiliser pour alimenter les travaux, beaucoup dépendra aussi de la qualité et de la richesse des informations qui lui seront communiquées et de la date à laquelle celles-ci lui seront fournies par les administrations compétentes. Je serai exigeant sur ce point crucial. Le Haut Conseil doit en effet être en mesure d'exercer pleinement ses attributions. Il ne saurait en pratique être réduit à une chambre d'enregistrement. S'il ne disposait pas de toute l'information nécessaire à l'élaboration de ses avis, il pourrait être conduit à estimer qu'il n'est pas en mesure de formuler d'avis. Mais je ne doute pas que toutes les dispositions seront prises par monsieur le ministre de l'économie et des finances, monsieur le ministre délégué chargé du budget et leurs services pour que ce risque ne se réalise pas.

Je veillerai à ce que les rôles respectifs de la Cour et du Haut Conseil soient bien distingués et s'exercent de façon cohérente. La Cour continuera naturellement de jouer pleinement son rôle en matière de contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la sécurité sociale, de certification des comptes de l'État et du régime général de la sécurité sociale et, bien sûr, d'analyse de la situation et des perspectives des finances publiques dans la ligne de l'audit de juillet 2012.

La qualité des comptes publics et leur harmonisation au niveau européen représentent également un enjeu essentiel dans la recherche d'une meilleure transparence des finances publiques. La Commission européenne a été chargée d'une évaluation de l'adéquation des normes internationales dites IPSAS, applicables aux comptes des administrations publiques, aux comptes des États membres.

La Cour est très réservée sur la pertinence d'appliquer sans précaution les normes IPSAS en Europe. Certes, ces normes ont le mérite d'exister au niveau international et il convient sans

aucun doute de s'en inspirer. Toutefois, leur application pleine et entière poserait problème. Elles sont en partie inadaptées aux spécificités du secteur public, incomplètes et instables. Elles sont par ailleurs élaborées par un organisme dont la légitimité, en matière de comptabilité publique, est contestable, dès lors qu'y siègent essentiellement des experts privés et que les pouvoirs publics ne sont pas représentés de façon institutionnelle, et peu écoutés.

Ce sujet de gouvernance est majeur et il mérite la plus grande attention des pouvoirs publics. Il importe de veiller à ne pas abandonner à des comités autonomes et sans légitimité institutionnelle des responsabilités portant sur des enjeux importants pour chacun des pays européens. La Cour, avec l'appui notamment du président du conseil de normalisation des comptes publics, appelle à la vigilance sur ce point. Elle continuera son action en ce sens en 2013 en sensibilisant l'ensemble des institutions supérieures de contrôle de l'Union européenne à cet enjeu central.

Au niveau national, la certification des comptes devrait connaître des progrès au sein des administrations publiques, et ainsi contribuer au processus continu d'amélioration de leur qualité, initié depuis la LOLF. En 2009, le législateur a décidé de confier à la Cour des comptes une nouvelle mission de certification des plus importants établissements publics de santé. Monsieur le Premier ministre, nous savons que le gouvernement est déterminé à ce que ce processus soit prochainement mis en oeuvre et la Cour s'y prépare. Elle se prépare également à assurer les missions de certification des comptes des deux assemblées parlementaires. Messieurs les présidents du Sénat et de l'Assemblée nationale, je me réjouis de la démarche partenariale qui est engagée avec chacune des Assemblées.

Enfin, la Cour a proposé que soit expérimentée, sur la base du volontariat, la certification des comptes des principales collectivités territoriales. Il s'agit d'un enjeu important pour l'amélioration de la qualité de leur gestion, à travers une meilleure connaissance de leur patrimoine et de leurs engagements financiers par exemple. Le Président de la République a reçu favorablement cette proposition ici-même, il y a six mois, nous espérons qu'avec votre soutien, Monsieur le Premier ministre, des propositions seront faites au législateur en ce sens.

Ces exemples de nouvelles missions, parmi d'autres, mettent en évidence le mouvement continu d'adaptation que les juridictions financières connaissent depuis plus de dix ans. Chacun le constate, peu d'institutions républicaines anciennes ont opéré une transformation aussi importante que celle qu'a connue et continue de connaître la Cour et avec elle les chambres régionales et territoriales des comptes : elles assument de nouvelles missions, et cherchent à se rendre toujours plus utiles aux décideurs comme aux citoyens. Elles modernisent leur organisation interne et leurs procédures. Elles le font sans concession sur l'exigence professionnelle et le respect des procédures, afin que leurs travaux demeurent irréprochables. En contrepartie de ce dynamisme et de cette qualité maintenue, elles sont de plus en plus visibles et reconnues dans l'opinion. La Cour répond ainsi de façon croissante à sa mission constitutionnelle d'informer le citoyen. ■

Christian GUICHETEAU

Président de l'AFCM,
Directeur Départemental des Finances Publiques de la Haute-Corse

Jean-Luc NODENOT

Président Directeur Général AMF
Administrateur Général des Finances Publiques

La responsabilité personnelle et pécuniaire : mécanisme du cautionnement et de l'assurance

L'AFCM (Association Française de Cautionnement Mutuel) a pour objet de garantir au moyen d'un acte collectif de cautionnement les obligations contractées, vis-à-vis du Trésor Public et divers services publics ou d'utilité publique, par les Comptables Publics et autres fonctionnaires, agents ou employés astreints à fournir un cautionnement en garantie de leur gestion.

L'AMF (Assurance Mutuelle des Fonctionnaires) a pour objet de protéger le patrimoine du Comptable, ou du Régisseur face au risque pécuniaire et de l'accompagner à travers les procédures juridictionnelles ou administratives.

L'AFCM et l'AMF gèrent de concert les adaptations découlant des réformes administratives et législatives d'ampleur telles que le nouveau dispositif légal de la RPP, en vue d'articuler avec efficacité leurs actions respectives dans les domaines du cautionnement et de l'assurance.

Les principaux textes de lois :

► Relatifs au cautionnement des Comptables, Agents Comptables et Régisseurs

- L'article 60 de la Loi de Finances du 23 février 1963, modifiée par l'article 90 de la Loi de Finances rectificative du 28 décembre 2011 précise en son *paragraphe I* que les Comptables sont personnellement et pécuniairement responsables de leur gestion et en son *paragraphe II* que « avant d'être installés dans leur poste, les Comptables Publics sont tenus de constituer des garanties ». L'obligation de constituer un cautionnement, est bien la conséquence de la Responsabilité Personnelle et Pécuniaire des Comptables Publics.
- Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique abroge partiellement le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la Comptabilité Publique et définit le principe général de la responsabilité des Comptables Publics à l'article 17 :
« Les Comptables Publics sont personnellement et pécuniairement responsables des actes et contrôles qui leur incombent en application des dispositions des articles 18, 19 et 20 [du présent décret], dans les conditions fixées par l'article 60 de la Loi de Finances du 23 février 1963 [citée ci-dessus] ».
- L'arrêté du 3 septembre 2001 fixant en euros le cautionnement et l'indemnité de responsabilité des Régisseurs.

► Relatifs à la mise en jeu de la responsabilité des Comptables, Agents Comptables et Régisseurs

- L'article 90 de la Loi de Finances rectificative du 28 décembre 2011 fait l'objet de deux décrets d'application : le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 (seuil et plafond du laissé à charge du comptable) et le décret n° 2012-1387 du 10 décembre 2012 supprimant l'avis de la Cour des Comptes sur les projets de remises gracieuses du Ministre.
- Les décrets n° 2008-227 et 2008-228 du 5 mars 2008 relatifs à la mise en jeu de la responsabilité des Comptables et Régisseurs.

Le rôle de l'AFCM :

Jusqu'en 1908, pour accéder à une fonction de Comptable Public, il fallait déposer un cautionnement : garantie de l'État, en numéraire ou en rente.

La loi du 26 décembre 1908 a autorisé les Comptables Publics à opter pour une caution solidaire fournie par une association agréée : L'Association Française de Cautionnement Mutuel, créée le 30 décembre 1908.

Le Ministre chargé du Budget est l'autorité de tutelle de l'association.

Aujourd'hui, le total des cautionnements que l'association garantit à l'État est de 1,2 milliard d'euros.

L'A.F.C.M est constituée de 59 000 adhérents, dont un tiers de Comptables et deux tiers de Régisseurs.

Le Comptable souhaitant adhérer à l'A.F.C.M, doit régler une cotisation annuelle (fixée à 1 pour 1 000 du montant du cautionnement avec un minimum de 12 €) et bénéficie d'une ristourne fixée à 20 % et à 25 % pour les adhérents cotisants depuis cinq ans et plus.

Au titre de la garantie mutuelle et solidaire entre co-adhérents qu'ils assument au sein de l'A.F.C.M, les adhérents cotisants sont tenus au versement d'un dépôt dénommé « fonds de réserve de l'adhérent », dont le taux est actuellement de 2 pour 1 000 du montant du cautionnement.

Ce fonds de réserve, qui reste la propriété de l'adhérent, lui est restitué sur justification de l'apurement définitif de la ou des gestions garanties par l'association, augmenté d'une majoration statutaire.

En cas de mise en débet du Comptable, l'A.F.C.M règle le débet, dans la limite du cautionnement garanti, sur injonction ou notification de l'autorité administrative compétente, à savoir le Directeur des créances spéciales du Trésor qui est le plus souvent chargé du recouvrement des débet.

L'A.F.C.M n'intervient en général qu'à la fin de la procédure, après un débet administratif, un jugement définitif de la Cour ou de la Chambre Régionale des Comptes, et à l'expiration des recours éventuels tant judiciaire que gracieux. Ainsi, en principe, le traitement des demandes de remise gracieuse et la prise en charge éventuelle par l'assurance se situent en amont du versement de la caution.

Dès que le versement du débet est effectué, l'A.F.C.M demande le remboursement de la somme avancée à l'adhérent, augmentée des intérêts et accorde des délais en cas de difficultés justifiées. Elle peut procéder à toutes les poursuites nécessaires au recouvrement de la somme due.

Il faut cependant préciser qu'une commission « responsabilité Débits » a été constituée en 1992, dans le but de conseiller ou de venir en aide aux adhérents ou à leurs ayants droit dans les démarches et interventions nécessaires à l'instruction des dossiers de recours tels que sursis de versement, force majeure ou remise gracieuse.

Cependant, l'affiliation à l'A.F.C.M ne saurait être assimilée à un contrat d'assurance puisqu'elle ne peut apporter à l'adhérent aucune garantie personnelle contre les risques de gestion. Ces risques peuvent être couverts par la souscription d'un contrat auprès d'une compagnie telle que l'Assurance Mutuelle des Fonctionnaires, fondée en 1936 par les Administrateurs de l'A.F.C.M, conscients des problèmes causés par l'absence d'une telle garantie.

Le rôle de l'AMF :

Depuis plus de 75 ans, l'AMF, la Mutuelle des Comptables Publics, est l'assureur de référence du risque pécuniaire des Comptables Publics.

L'AMF couvre aujourd'hui 32.000 Comptables Publics et Régisseurs.

L'objectif de l'AMF est de protéger le patrimoine du Comptable et du Régisseur face aux risques pécuniaires découlant d'un débet juridictionnel ou administratif et de les accompagner au travers des procédures juridictionnelles ou administratives, contentieuses ou gracieuses, en assurant la défense de leurs intérêts.



36, avenue Marceau
75381 PARIS Cedex 08
Téléphone : 01 44 43 93 30
Télécopie : 01 44 43 93 40
secretariat@afcm.asso.fr
www.afcm.asso.fr

Association loi 1901
Siret : 78433829500016

L'Association Française de Cautionnement Mutuel a été créée en 1908 - à l'initiative de Joseph Caillaux - pour remplacer les dépôts individuels que les comptables publics étaient tenus d'effectuer en garantie de leur gestion par l'engagement collectif d'une association mutuelle.

Permettant ainsi l'accès aux fonctions comptables les plus importantes, l'A.F.C.M. regroupe aujourd'hui l'ensemble des comptables publics, quels que soient leur origine, leur niveau hiérarchique, l'importance des fonctions qu'ils exercent.

Seule instance réunissant les comptables appartenant à tous les secteurs de l'administration française, elle dispose de ce fait d'une représentativité sans équivalent.

Cette représentativité contribue à l'unité de la fonction comptable, dans le respect des principes fondamentaux de la comptabilité publique : séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, autonomie et responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable.

L'A.F.C.M. rassemble actuellement près de 60 000 adhérents.

L'AMF met en œuvre une mutualisation large des risques qui repose sur la non sélection des postes comptables et la non application de malus en cas de sinistre. Si la tarification est propre à chaque groupe comptable professionnel (Comptables de la DGFiP, de l'Education Nationale, Comptables Sociaux,...), afin de prendre en compte le risque spécifique et l'environnement légal et réglementaire, une mutualisation des résultats est organisée. Elle intègre également les résultats de l'assurance du groupe des Régisseurs, ce qui permet de faire porter le risque par plus de 30.000 sociétaires.

L'assurance du risque professionnel des Comptables Publics présente des caractéristiques similaires à d'autres risques professionnels de pointe (professions médicales) : Sinistres de grande amplitude (plusieurs millions d'euros), population assurée réduite (moins de 10.000 personnes), ...

Sans mécanisme de régulation (écrêtement des sinistres), ce risque ne pourrait être pris en charge par les opérateurs d'assurance, et les cotisations atteindraient des niveaux intolérables pour les Comptables Publics (plusieurs dizaines de milliers d'euros). Le mécanisme des remises gracieuses accordées par le Ministre, justifiées sur le fond par la nécessaire prise en compte des contraintes pesant sur l'activité des Comptables, permet de garantir l'assurabilité de ce risque, notamment dans le cadre du nouveau régime de la Responsabilité qui vient d'être mis en œuvre.

L'AMF propose une couverture complète et performante, qui s'adapte à la situation de chaque poste comptable et qui intègre les garanties et services suivants :

Risques généraux :

L'AMF garantit le sociétaire contre les conséquences pécuniaires de la responsabilité pouvant lui incomber, soit personnellement, soit du fait de ses subordonnés, à titre principal ou subsidiairement, par application de la législation en vigueur à raison des dommages subis par l'Administration ou par l'Organisme dont il dépend et résultant de la tenue et de la gestion de la Comptabilité Publique ou de la comptabilité de cet Organisme. (Contrôle et paiement de la dépense, détournement du fait des subordonnés, manquement de fonds...).

Recettes et restes à recouvrer :

L'AMF garantit les conséquences pécuniaires de la responsabilité pouvant incomber au Comptable, soit personnellement, soit du fait des Comptables secondaires qui lui sont rattachés, à titre principal ou subsidiairement, par application de la législation en vigueur, à raison des dommages subis par l'Administration ou par l'Organisme dont il dépend, et résultant du recouvrement des droits régulièrement liquidés et des créances dont la perception lui est confiée.

Protection juridique :

L'AMF garantit l'assistance et la protection juridique au Comptable, dans le cadre d'une instance pénale, dans le cadre d'instance disciplinaire administrative, dans le cadre des contrôles effectués par la Cour des Comptes ou des Chambres Régionales des Comptes.

A tous les stades de la procédure, le Comptable peut bénéficier de l'appui des services de l'AMF pour étayer son mémoire en défense, ou sa demande de remise gracieuse.

Le contrat d'assurance prend effet immédiatement à la souscription. Le Comptable est alors couvert pour toutes les conséquences d'un événement dont le fait générateur est compris dans la période de garantie.

Au moment de la souscription, le Comptable bénéficie de conseils et de recommandations afin de dimensionner les garanties d'assurance par rapport à l'exposition aux risques du poste comptable. À titre préventif, il est recommandé de souscrire des capitaux correspondant au double du montant du cautionnement.

La garantie est acquise durant toute la durée du contrat et poursuit ses effets jusqu'au quitus, y compris lorsque le Comptable a fait valoir ses droits à la retraite. En cas de décès, le bénéfice du contrat est transféré de plein droit aux héritiers du Comptable.

L'indemnisation des Comptables Publics :

Le Comptable doit aviser l'AMF du sinistre dès qu'il en a connaissance.

S'agissant des **débets juridictionnels**, la déclaration doit intervenir au plus tard dans le mois qui suit le jugement.

S'agissant des **débets administratifs**, cette déclaration doit intervenir au plus tard dans le mois qui suit l'ordre de versement.

La déclaration doit être écrite, de préférence adressée par lettre recommandée, accompagnée de l'ensemble des éléments permettant d'apprécier les circonstances de la mise en débet.

Concernant les **débets juridictionnels**, le Comptable doit envoyer la notification du débet, du jugement, la copie du réquisitoire, la demande de remise gracieuse, la demande de décharge en responsabilité, puis la décision des voies de recours.

Concernant les **débets administratifs**, le Comptable doit adresser la notification du débet, l'ordre de versement, la demande en remise gracieuse, le sursis en versement, et la décision des voies de recours.

Les dossiers complets font l'objet d'une indemnisation rapide (délai maximal de quinze jours) dans le respect des garanties souscrites.

En 75 ans d'exercice, aucun Comptable ou Régisseur assuré par l'AMF n'a été amené à exposer son patrimoine. L'AMF, seul assureur spécialisé de la place, dispose, par ailleurs, d'un **fonds de solidarité**, pouvant être mis en œuvre, selon les circonstances de l'espèce, dans des hypothèses où le Comptable serait mis en difficulté notamment, par des choix de garanties inappropriées, et connaîtrait une situation financière aggravée.

Zoom sur le nouveau régime de la RPP :

Le **nouveau cadre légal et réglementaire de la RPP** met en œuvre une responsabilité des Comptables fondée sur un traitement différencié des débetts juridictionnels, selon qu'il y ait ou non un préjudice pour la collectivité. Concernant les débetts prononcés par les autorités administratives, le Ministre du Budget conserve son pouvoir de remise gracieuse.

Les arguments soulevés par les Comptables relatifs à l'**absence de préjudice** vont désormais pouvoir être entendus et retenus par le juge des comptes à l'occasion des contrôles ; dans cette hypothèse, le juge pourra éventuellement décider de laisser à la charge du Comptable une somme non rémissible mais

demeurant assurable ; elle est fixée par exercice et plafonnée à 1,5 pour 1 000 du montant du cautionnement du poste comptable.

Le Ministre du Budget ne pourra plus remettre les sommes fixées par le juge des comptes dans les cas de **manquements sans préjudice**.

Le Ministre du Budget pourra accorder une remise gracieuse au Comptable mis en débet au titre d'un **manquement ayant causé un préjudice**, mais il devra l'assortir d'un laissé à charge d'un montant minimum égal à 3 pour 1 000 du montant du cautionnement du poste comptable, sauf dans deux cas prévus par la loi : le décès du Comptable ou dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la Dépense.

Cette nouvelle procédure va s'appliquer progressivement à compter du 1^{er} juillet 2012 pour tous les exercices non jugés et/ou ne bénéficiant pas de la prescription extinctive.

Ce nouveau texte offre de la stabilité au régime de la Responsabilité Pécuniaire et Personnelle des Comptables Publics. Il maintient en très grande partie le pouvoir de remise du Ministre, et intègre l'assurabilité des laissés à charge. Bien entendu, l'AMF, en étroite collaboration avec les associations (AFCM, ACP, ADAFIP), suivra de près son application, en étant en particulier attentive au traitement par l'Administration des laissés à charge concernant les débits administratifs.

Naturellement, le nouveau régime va entraîner une évolution de la sinistralité significative, mais dont les conséquences sur les cotisations devraient être très supportables.

Les prévisions tablent sur une dérive du risque de l'ordre de 30 %, ce qui nécessite évidemment des aménagements tarifaires.

A compter de 2014, l'AMF mettra en place une nouvelle grille tarifaire prenant en compte les conséquences de ce nouveau régime pour les Comptables principaux et secondaires, mais également en intégrant la forte croissance des risques concernant les Agents Comptables et les adjonctions de poste qui n'entrent pas dans le champ des remises gracieuses du Ministre.

Elle renforcera son devoir de conseil et d'accompagnement des Comptables Publics.

L'objectif demeure celui de permettre à chaque Comptable Public de pouvoir rejoindre un poste comptable en toute sécurité, quelle que soit l'exposition aux risques de ce poste, en disposant d'une couverture assurantielle accessible et raisonnable.

Le rôle de la Mutuelle des Comptables Publics est, en concertation étroite avec les Associations Comptables, de garantir l'assurabilité de la Responsabilité Pécuniaire des Comptables Publics, dans les meilleures conditions et au meilleur coût, les excédents annuels étant reversés aux Comptables sociétaires sous forme de ristournes.

L'AMF se félicite que le Parlement, la Cour des Comptes et la DGFIP aient su prendre en compte cette dimension à l'occasion de la détermination du nouveau régime de la RPP. Sans un risque assurable, permettant d'exercer les missions sans exposer le patrimoine personnel du Comptable, le régime de la Responsabilité Pécuniaire et Personnelle des Comptables Publics ne pourrait, en effet, être maintenu. ■



L'expert de vos risques



- ▶ La Mutuelle des Comptables Publics,
- ▶ Assureur de référence du risque professionnel des Comptables et des Régisseurs,
- ▶ 75 ans d'expérience à votre service,
- ▶ Partenaire de l'ACP et de l'AFCM.

**Contactez-nous au 0972 67 27 70
ou rendez-vous sur notre site www.amf-assurances.fr**

Document non contractuel - l'ensemble des garanties évoquées dans ce document s'applique dans les limites et conditions définies aux contrats.
AMF-Assurance Mutuelle des Fonctionnaires - Société d'assurance mutuelle à cotisations variables régie par le code des assurances - Siret : 784 394 397 00029 - Siège social : 111, rue du Château des Rentiers - 75214 Paris Cedex 13



Régis LANNEAU

Maître de conférences à l'Université de Paris Ouest Nanterre La Défense, CRDP, FIDES

Commentaire de la décision du Conseil Constitutionnel relative à la Loi de Finances Rectificative pour 2012 (décision 2012-654 DC, 9 août 2012)

Gouverner, c'est certes dépenser, mais c'est aussi réaliser des choix en matière d'allocation des ressources. Sous cet angle, les finances publiques constituent le cœur des politiques économiques et sociales d'un pays. Il n'est donc guère surprenant qu'elles soient vulnérables aux alternances politiques et que leur véhicule (lois de finances, lois de financement de la sécurité sociale) fasse l'objet de débats houleux et d'une saisine quasi-systématique du Conseil constitutionnel.

Le changement de majorité politique, consécutif aux élections de mai et juin 2012, a naturellement entraîné un changement de cap dans les politiques fiscales. La deuxième loi de finances rectificative (LFR) pour 2012 (qui est également la première de la nouvelle majorité) cherchait d'ailleurs à marquer une rupture en revenant sur quelques mesures phares de la présidence Sarkozy (suppression de la TVA dite « sociale », disparition des exonérations pour les heures complémentaires, abaissement du salaire du président de la république et du premier ministre¹, etc...) et en affirmant un virage « à gauche » dans les politiques fiscales (contribution exceptionnelle sur la fortune notamment ; la médiatique taxation à 75 % des très hauts revenus n'a cependant pas été insérée dans cette LFR). Elle est également présentée sur le site du gouvernement comme « la première étape de mise en œuvre de la stratégie de redressement des comptes publics »².

Adoptée en conseil des ministres le 4 juillet 2012, elle n'a pas bénéficié, conformément à l'article 42 de la Constitution (mais on peut le regretter), des 6 semaines d'examen par l'Assemblée nationale. Mieux encore, 4 semaines plus tard, tout le processus était terminé après deux lectures dans chaque assemblée et la réunion d'une commission mixte paritaire ; l'affichage de

l'engagement politique est rétif au débat parlementaire. La deuxième LFR pour 2012 est finalement votée dans les mêmes termes par l'Assemblée nationale et le Sénat le 31 juillet 2012.

Naturellement, les parlementaires de l'opposition n'ont pas tardé à saisir le Conseil constitutionnel ; ce sont ainsi plus de soixante députés et plus de soixante sénateurs qui ont déféré la LFR, le 1^{er} août, aux sages de la rue de Montpensier avec un argumentaire étoffé³ qui ne vise pas moins de 14 articles. 8 jours plus tard, le Conseil rend une décision 2012-654 DC assez riche – pour ne pas dire touffue – de 88 considérants⁴ : l'ensemble de la loi est validé à l'exception de deux articles – qui ne faisaient d'ailleurs pas l'objet d'une critique par les auteurs de la saisine ; si l'un est relativement marginal, l'autre n'est pas sans conséquences tant sur les finances publiques que sur l'équilibre institutionnel. Malgré l'effort de pédagogie engagé ces dernières années, les motivations données à l'appui de sa décision restent lacunaires ; le commentaire « officiel »⁵ et « anonyme » disponible sur le site du Conseil s'avère donc précieux sans pour autant « faire partie » de la décision.

³ Ces argumentaires sont disponibles sur le site du Conseil constitutionnel

⁴ Considérants 2-4 visent la procédure d'adoption de l'ensemble de la loi ; 5-14 la procédure d'adoption des articles 31, 33, 44 et 45, 15-25 l'article 3 de la LFR ; 26-37, l'article 4 ; 38-43, l'article 10 ; 48-51, l'article 20 ; 52-54 l'article 28 ; 55-59, l'article 29 ; 60-62, l'article 30 ; 63-72, l'article 41 ; 73-78, l'article 42 ; 79-83, l'article 40 (censure) ; 84-88, autres dispositions de la LFR (censure de l'article 11)

⁵ Le commentaire « officiel » de cette décision, disponible sur le site du Conseil, est, lui aussi, fourni ; il ne comprend pas moins de 45 pages.

¹ Le traitement des membres du gouvernement avait déjà été diminué par le décret du 17 mai 2012

² <http://www.gouvernement.fr/gouvernement/loi-de-finances-rectificative-pour-2012-les-principales-mesures>; l'État entend, grâce à cette LFR, collecter quelques 7,2 milliards de recettes fiscales supplémentaires.

Sur les aspects formels de la LFR, le contrôle opéré par le Conseil s'avère globalement traditionnel (I) même s'il fournit quelques précisions utiles ; en revanche sur les aspects matériels de la LFR, une certaine audace peut être mise au jour (II). C'est d'ailleurs sûrement sur ces derniers que le Conseil était attendu et qu'il peut être critiqué.

I. Un contrôle assez traditionnel des aspects formels de la LFR

Assez classiquement, le Conseil constitutionnel commence par analyser les aspects formels de la loi. Néanmoins sous le classicisme de la démarche figure une richesse non négligeable en ce qui concerne des aspects procéduraux (A). De même, si le contrôle des cavaliers budgétaires ne semble pas trop innover en première lecture, il pousse à s'interroger sur le contenu précis que peut avoir une LFR (B).

A. Le respect des règles de procédure dans le contrôle du Conseil constitutionnel, précision et rappel

Concernant la procédure, le Conseil constitutionnel fait un rappel et apporte une précision. La précision – pour ne pas dire l'innovation – vise la garantie – toute relative cependant – désormais offerte à la séance de questions au gouvernement (1). Le rappel touche la jurisprudence du « préalable parlementaire » lors de l'examen de la recevabilité financière d'une disposition introduite par amendement (2).

1. La protection de la séance des questions au gouvernement

Le considérant 3 de la décision 2012-654 DC offre désormais une certaine protection aux obligations posées par l'article 48 de la Constitution (modifié par la révision constitutionnelle de 2008) : « *Considérant qu'un projet ou une proposition de loi qui serait adopté au cours d'une semaine dont l'ordre du jour avait été établi en méconnaissance du dernier alinéa de l'article 48 de la Constitution serait adopté selon une procédure contraire à la Constitution* ». Pour poser ce nouveau cadre, le Conseil constitutionnel s'est autosaisi. En effet, la session extraordinaire qui a eu lieu du 3 au 31 juillet 2012 n'a pas compté, lors de sa première semaine, cette fameuse séance de questions au gouvernement. Si les parlementaires ont fait en séance plusieurs rappels au règlement, ils n'utilisent pas, de façon surprenante, cette ligne d'argumentation dans leur saisine du Conseil. Après tout, aucune sanction ne semble prévue par la Constitution lorsque cette obligation n'est pas respectée.

Le Conseil se montre cependant pragmatique puisqu'aucune censure ne découle de cette nouvelle règle, la LFR n'ayant pas été adoptée au cours de la première semaine de la session extraordinaire. La sécurité juridique est donc sauve. Pour autant, cette interprétation semble modifier quelque peu l'article 48 C. A supposer qu'une obligation demande une sanction, les semaines où aucune loi n'est adoptée semblent pouvoir faire l'économie de cette séance puisque, dans cette situation, aucune sanction n'est prévue... et, ce, avec la bénédiction du Conseil. Si, dans le cas d'espèce de la LFR, cette position apparaît nuancée, du point de vue du droit constitutionnel, elle est somme toute problématique.

Notons également que le commentaire « autorisé » adopte une approche fonctionnelle de l'obligation posée par l'article 48 dans des termes assez étonnants : « *Les questions sont un moment au cours duquel les parlementaires peuvent interpeller*

le Gouvernement sur les textes dont il propose l'adoption au Parlement » (p 3). Le choix du mot /interpeller/ ne semble pas, en effet, des plus avisés. Pour autant, cette argumentation fait entrer la séance de question au gouvernement dans le cadre même du débat parlementaire sur les projets de lois. Le Conseil ne va cependant pas jusque là dans sa décision.

2. L'article 40C et le « préalable parlementaire »

Concernant l'article 40C, le Conseil rappelle une jurisprudence constante : on ne peut soulever l'irrecevabilité financière de l'article 40 que si cette irrecevabilité a été soulevée par le parlement⁶. Cette jurisprudence s'applique également aux amendements d'origine parlementaire⁷ ; la première chambre en étant saisi doit avoir soulevé l'irrecevabilité. Le Conseil se place ainsi dans la position d'une instance d'appel des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat. Le message est donc clair, les présidents des commissions des finances des assemblées parlementaires doivent faire leur travail... d'autant plus que ces présidents sont des membres de l'opposition.

Précisons que pour le Conseil, la « première chambre saisie » est celle devant laquelle l'amendement a été déposé et adopté. Si cette jurisprudence est ancienne, elle suppose, pour chaque assemblée, à la mise en œuvre d'un contrôle de recevabilité effectif et systématique au moment du dépôt de tels amendements. Le 20 juin 2007, la conférence des présidents a décidé de mettre en place un système de vérification de cette recevabilité devant le Sénat sans pour autant entraîner une modification du règlement du Sénat. En 2009, après avoir été invité par le Conseil à modifier son règlement, l'article 45 du règlement du Sénat a été révisé. Il dispose désormais que « *La commission des finances contrôle la recevabilité financière des amendements au regard de l'article 40 de la Constitution. Les amendements déclarés irrecevables ne sont pas mis en distribution* ».

Or, l'article 40 n'avait pas été invoqué – alors qu'il aurait pu l'être – lors du dépôt et de l'adoption de l'amendement au Sénat ; si bien que les députés se voient privés de la possibilité d'invoquer l'irrecevabilité financière. Plus encore, cet amendement ayant été adopté juste avant la réunion de la commission mixte paritaire, les députés n'avaient aucun moyen de faire valoir cette irrecevabilité. L'incitation pour les parlementaires de l'opposition est donc claire : dès qu'il existe le moindre doute sur la recevabilité financière, il est préférable de la soulever de façon à ne pas être ensuite risquer d'être piégé par cette négligence.

B. le contrôle des cavaliers budgétaires, clarification et ambiguïtés

Le contrôle des cavaliers budgétaires est un exercice traditionnel en matière de lois de finances. Si le Conseil constate une absence de cavaliers budgétaires (à une exception près) (1), il n'est pas sans jeter un flou dans la distinction entre loi de finances et lois de financement de la sécurité sociale (2).

⁶ Par exemple, voir la décision 77-82 DC du 20 juillet 1977, considérant 4

⁷ Par exemple, voir la décision 99-419 DC du 9 novembre 1999

1. L'absence globale de cavaliers budgétaires

Les députés, comme les sénateurs, ont fait valoir, dans leur saisine du Conseil, la présence de cavaliers budgétaires. Plus précisément, des dispositions relatives aux cotisations sociales, présentes dans la LFR, relevaient, selon ces derniers, d'une loi de financement de la sécurité sociale (LFSS). Par exemple, les Sénateurs indiquent que « *L'article 33 augmentant le forfait social est étranger au domaine des lois de finances et doit donc être censuré comme tel - cet article relevant d'un projet de loi de financement de la Sécurité sociale* » (4 du VII de la saisine). Notons d'ailleurs une ambiguïté dans la formulation retenue par le conseil « *qu'en outre, les sénateurs requérants formulent le même grief à l'encontre de ses articles 41, 44 et 45* » (considérant 1) qui pourrait laisser croire que les articles 31 et 33 ont été visés par les seuls députés, ce n'est cependant pas le cas ; les sénateurs visent bien l'ensemble des articles mentionnés.

Pour répondre à ces griefs, le Conseil constitutionnel n'hésite pas à reprendre les termes même de la LOLF pour indiquer que la loi de finances rectificative peut comporter des « *dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire* » (considérant 10) et des « *dispositions affectant directement les dépenses budgétaires de l'année* » (considérant 12). Modifier l'assiette ou le taux de prélèvement sociaux relèverait donc de la loi de finances ou de la loi de finances rectificative.

De même, des dispositions qui affectent directement les dépenses budgétaires de l'année ont leur place dans une loi de finances... même si ces dernières touchent également des matières qui sembleraient davantage toucher aux LFSS. Par exemple l'article 41 entraîne une augmentation des dépenses de l'État en matière d'aide médicale étatique.

Le Conseil censure néanmoins l'article 11 de la LFR, article non contesté par les requérants. La question n'est cependant plus celle de la distinction entre LF et LFSS mais, pour reprendre les termes du commentaire autorisé : « *est-il possible de modifier en loi de finances un régime juridique de fond pour ensuite instituer une imposition liée à cette modification ?* » (p 6). À en croire ce commentaire, le Conseil applique la même règle que pour les LFSS : lorsqu'un article a une double nature, et que la part de dispositions relevant de la LF est forte, la part n'en relevant pas peut être validée si elle est indissociable de la première ; si elle en est dissociable, seule la seconde part est censurée. Or, l'article 11 était d'une double nature et la part relative aux lois de finances était sans objet sans la validation de la part qui n'en relevait pas. L'article a donc logiquement été censuré.

2. Le flou sur la distinction entre lois de finances et lois de financement de la sécurité sociale

Si la position du Conseil semble assez claire et même logique au regard de la LOLF, elle pose la question de l'objet même des LFSS rectificative. En effet, si les LFR peuvent contenir des dispositions qui sembleraient relever d'une LFSS rectificative, ne pourrait-il pas alors faire l'économie de ces dernières ? Si non, quelles sont les dispositions qui ne peuvent relever que d'une LFSS ? Peut-on considérer que des dispositions ont à la fois leur place dans la LFSS et dans la LF ? Plus général, comment distinguer entre ce qui relève du social et ce qui relève

du fiscal ? Des éclairages manquent encore en la matière, et on ne peut que le regretter, ne serait-ce que pour des questions de lisibilité. Notons d'ailleurs que si les requérants ont précisé dans leur saisine que les dispositions devaient relever de la LFSS, le Conseil constitutionnel ne la mentionne pas dans ses considérants. Il ne cherche donc pas à trancher la question, ni d'ailleurs à l'éclairer... et laisse donc le soin à la doctrine d'en réaliser une théorisation.

Les questions précédentes sont certes théorique, mais elles ne sont pas purement théoriques : elles ont des conséquences pratiques assez claires. En effet, la LFSS rectificative est examinée par la commission des affaires sociales, la LF est examinée par la commission des finances – mais la commission des affaires sociales peut bien évidemment se saisir pour avis (ce qu'elle a fait pour cette LFR).

La taille de cette contribution ne permet pas d'explorer ces questions, il serait cependant dommage de les occulter. Espérons qu'en la matière les choses se clarifient rapidement.

II. Un contrôle plus audacieux des aspects matériels de la LFR

Sur le fond, la décision 2012-654 DC retient l'attention pour deux raisons : la première concerne la validation de la contribution exceptionnelle sur la fortune (A). Cette partie de la décision était attendue car nombreux étaient ceux qui espéraient pouvoir y lire, au moins entre les lignes, un cadre susceptible d'être transposé à la médiation taxation à 75 % des très hauts revenus. En revanche, concernant la fixation du salaire du président de la république et du premier ministre, la décision est beaucoup plus audacieuse mais peut être également maladroite (B).

Si ces deux points vont nous retenir dans les prochains développements, il ne faudrait pas considérer que le reste de la décision est sans intérêt.

A. La validation de la contribution exceptionnelle sur la fortune, le développement d'un cadre juridique ?

Dans cette décision, le Conseil ne censure pas les dispositions relatives à la contribution exceptionnelle sur la fortune à la charge des personnes redevables de l'ISF mais uniquement sous la réserve que le législateur en prévoit un plafonnement pour éviter que cette imposition ne devienne confiscatoire. Pour ce faire, il revient tout d'abord sur l'argument de la rupture d'égalité (1) avant de donner – au moins en creux – des indications utiles sur ce qui pourrait constituer une imposition confiscatoire (2).

1. L'absence de rupture d'égalité

En vertu des articles 6 et 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, un principe d'égalité devant l'impôt peut être dégagé. Le Conseil est ainsi chargé de vérifier que le législateur ne met pas en place un système entraînant une « *rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (considérant 29).

Cette contribution exceptionnelle visait à concilier la réforme de l'ISF de juillet 2011 (supprimant le plafond propre à l'ISF et le bouclier fiscal en contrepartie d'une forte baisse des taux de cet impôt) et la volonté d'augmenter la taxation des hauts patrimoines pour 2012. Cette contribution exceptionnelle, prise seule, est, selon les propres termes du commentaire autorisé

« grossièrement contraire au principe d'égalité devant l'impôt » (p 15). En effet, les titulaires d'un patrimoine de 1,3 millions d'euros se retrouveront à payer davantage en contribution exceptionnelle (1250 €) que les titulaires d'un patrimoine de 1,4 à 1,6 million d'euros dont la contribution exceptionnelle variera entre 0 et 980 €. Il en va de même pour les titulaires de patrimoines de 3 millions d'euros et ceux disposant de plus de 3,1 million mais moins de 4,1 million.

Même si théoriquement le Conseil analyse « chaque imposition prise isolément »⁸, il adopte en la matière une perspective globale ; précisément car cette imposition est différentielle. Autrement dit, c'est l'ISF auquel on ajoute la contribution exceptionnelle – une sorte d'ISF global, après tout, les assiettes sont les mêmes – dont la conformité au principe d'égalité est envisagée et non la seule contribution exceptionnelle. Or, par cette méthode, la rupture d'égalité devant les charges publiques n'est pas caractérisée puisque le mécanisme redevient progressif (considérant 31).

Il va cependant plus loin en rappelant que « pour ne pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, le législateur a, depuis la création de l'impôt de solidarité sur la fortune par la loi du 23 décembre 1988 [...] inclus dans le régime de celui-ci des règles de plafonnement » (considérant 33). Autrement dit, si le gouvernement souhaite fortement relever les taux de l'ISF, il devra mettre en place un mécanisme de plafonnement. En somme, le législateur doit tenir compte des leçons de l'histoire... mais aussi de l'efficacité des conséquences de ces choix ; taxer les riches permet des rentrées fiscales importantes, les surtaxer risque de leur faire quitter le territoire. Notons à ce sujet que la loi de finances pour 2013 prévoit un tel plafonnement (75 % des revenus du contribuable)... Le Conseil a donc été entendu mais il aurait pu aller plus loin.

2. L'absence de caractère confiscatoire

Le plafonnement vise également à s'assurer que l'imposition n'a pas un caractère confiscatoire. Sur ce point cependant le Conseil s'est montré frileux (mais pouvait-il faire autrement ?). Après avoir rappelé qu'il ne « disposait pas d'un pouvoir d'appréciation de même nature que celui du Parlement » (considérant 32), il juge, sans d'ailleurs fournir de réelle justification à ses propos, que « la contribution exceptionnelle sur la fortune, combinée avec l'impôt de solidarité sur la fortune pour 2012, ne fait pas peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits »⁹. C'est un peu court et le Conseil n'ose d'ailleurs pas utiliser le mot de confiscatoire dans sa décision alors que ce mot n'est pas tabou dans des décisions de 2005¹⁰ et 2007¹¹. Certes cet impôt ne vise pas directement les revenus du capital mais le capital, pour autant, découpler totalement les deux n'est pas faire preuve d'un bon sens économique. Rappelons à cet égard que la Cour de cassation s'est montrée beaucoup plus audacieuse dans son arrêt Binet de 2007 dans lequel elle précise que pour être conforme à la CESDH, il est nécessaire que l'ISF ne conduise pas « à

l'absorption intégrale des revenus disponibles des demandeurs, ni à l'aliénation forcée d'une partie de leur patrimoine, ni même à une diminution de celui-ci dont la composition a cependant pu changer au gré de leurs choix de gestion, ni à une expropriation quelconque des redevables ». L'intégration d'un tel principe dans la jurisprudence constitutionnelle aurait pourtant été du meilleur effet... et aurait donné un cadre clair pour l'instauration d'une taxation à 75 %.

Toujours sur cette contribution exceptionnelle, signalons que l'argumentation du Conseil visant la non rétroactivité de celle-ci est plus que douteuse. Après tout, ne s'agit-il pas à travers cette contribution d'affecter l'ensemble de l'ISF pour 2012 ? Et donc ne peut-on pas considérer que le fait générateur de l'imposition est antérieur à la LFR ?

B. la censure de l'article 40 de la LFR, une hérésie ?¹²

Le considérant 82 et un de ceux des plus surprenant de la décision du Conseil : « Considérant qu'en modifiant le traitement du Président de la République et du Premier ministre, l'article 40 de la loi déferée méconnaît le principe de séparation des pouvoirs ». Partant de là, le Conseil réalise une application de la jurisprudence « Nouvelle Calédonie »¹³ en déclarant non-conforme à la Constitution, dans son considérant 83, une disposition de la loi de finances rectificative du 6 août 2002 (l'article 14, paragraphe I). Seul le considérant 82 fera ici l'objet de quelques commentaires. En effet, non seulement la ligne d'argumentation du Conseil est pour le moins lacunaire (1) mais les effets de cette censure sont pour le moins malheureux (2), voire même incompatible avec l'idée même d'une séparation des pouvoirs. Le malaise est d'autant plus grand que le Conseil a soulevé d'office cette inconstitutionnalité.

1. une motivation floue

Invoquer la séparation des pouvoirs pour censurer l'article de la LFR n'est pas sans interpellier le constitutionnaliste. En effet, s'il est un terme polysémique et polémique en droit constitutionnel, c'est bien celui de séparation des pouvoirs¹⁴. La notion est loin d'être claire et les interprétations qui ont pu en être données peuvent s'opposer radicalement : entre le principe négatif posé par Montesquieu, et le principe positif (indépendance organique et spécialisation fonctionnelle) que l'on retrouve dans certains manuels de droit constitutionnel, il y a un gouffre. Or, force est de constater que le Conseil ne précise pas le sens qu'il attribue à cette notion. Il est possible de considérer ici qu'il assimile indépendance organique à autonomie fonctionnelle... mais selon ses décisions le sens de cette notion peut varier. Plus encore, la séparation des pouvoirs, dans son sens fonctionnel et certainement plus rigoureux au regard de l'esprit même de ce principe, n'impose pas cette autonomie fonctionnelle ou cette indépendance organique ; mieux encore, elle s'y oppose. En effet, si l'on s'accorde à considérer que le principe général de la séparation des pouvoirs se trouve dans la formulation proposée par Montesquieu (« il faut que par

¹² Signalons sur cette question, la très belle étude du Professeur Olivier Beaud parue dans la revue *Jus Politicum*, *Le Conseil constitutionnel et le traitement du président de la République : une hérésie constitutionnelle*.

¹³ 85-187 DC du 25 janvier 1985

¹⁴ Voir par exemple la contribution de Michel Troper, intitulée « la séparation des pouvoirs », dans le *Dictionnaire de la Philosophie politique* de Raynaud et Rials (1996, PUF, Paris, p 709 notamment).

⁸ Par exemple, décision 97-393 DC, considérant 10

⁹ Cette formulation se retrouve, en partie dans la décision 2010-99 QPC

¹⁰ 2005-530 DC

¹¹ 2007-555 DC

la disposition des choses, le pouvoir arrête le pouvoir »), le cloisonnement est tout simplement contraire à l'idée même de séparation des pouvoirs ! Sans faculté d'empêcher, point de séparation.

Il est vrai que la censure de cet article est une demi-surprise : le Conseil avait déjà laissé entendre que l'autonomie financière des organes institutionnels était une garantie de la séparation des pouvoirs¹⁵... sans davantage justifier son point de vue. Il existe donc une certaine cohérence dans la jurisprudence... du moins sur ce seul point. En effet, toute faculté offerte au Parlement pour empêcher ou de faire pression sur un organe de l'exécutif n'est pas considéré comme contraire au principe de la séparation des pouvoirs par le Conseil ! Plus encore, dès lors que les crédits publics sont votés par le Parlement, ce vote a, indirectement, un effet sur le traitement des membres de l'exécutif... à suivre la logique du Conseil, ne faudrait-il donc pas « imposer » au Parlement de tels crédits à charge pour lui de les financer ? Cette solution serait évidemment absurde.

Il serait temps que le Conseil précise – et amende – sa position en la matière... d'autant plus qu'elle est dommageable. Mais il est vrai que cela aurait certainement des conséquences indirectes sur les règles financement même du Conseil.

2. une censure malheureuse ?

Cette censure a une conséquence importante : c'est désormais à l'exécutif, et à lui seul, de fixer les salaires de ses membres... ce qu'il n'a pas manqué de faire par le décret présidentiel du

23 août 2012 permettant de s'assurer d'un travail non bénévole de ses membres. Or, non seulement cette solution est inutile, mais elle est également contreproductive.

Elle est inutile car les lois de finances sont davantage considérées comme des outils aux mains de l'exécutif qu'aux mains des parlementaires. Les délais d'examen par le parlement sont courts, l'article 49 al3 peut être systématiquement utilisé et surtout la présence d'une majorité présidentielle à l'Assemblée réduit l'idée même d'indépendance réelle entre les différents organes institutionnels. Le Parlement n'est il pas ainsi considéré sous la Vème comme une simple chambre d'enregistrement d'une volonté présidentielle ? Autrement dit, même en ayant une conception autonomiste de la séparation des pouvoirs, une telle censure n'a, concrètement qu'un faible effet. Elle pourrait faire sens en situation de cohabitation... mais cette situation est désormais devenue largement hypothétique.

Cette censure est également contreproductive car loin de renforcer la séparation des pouvoirs, elle permet une concentration encore plus forte de ceux-ci aux mains de l'exécutif. Le Parlement se voit retirer un possible pouvoir de contrepois... qu'il a toujours historiquement eu. Plus encore, cette décision va à l'encontre de la logique de revalorisation des pouvoirs du Parlement considérée nécessaire par beaucoup.

On peut également regretter qu'une décision relative à une LFR adresse une question constitutionnelle aussi fondamentale que la séparation des pouvoirs. À cette exception près, elle était pourtant équilibrée. ■

¹⁵ 2001-456 DC, considérant 47

Yves BROUSSOLLE

Chargé d'enseignement à l'IPAG de Cergy-Pontoise et à l'IEP de Paris

Les principales dispositions de la loi de programmation des finances publiques pour 2012 – 2017 (Loi n°2012-1558 du 31 décembre 2012)

Le texte prévoit en 2013 le retour du déficit public effectif à 3% du PIB puis en 2014 l'inversion de la dynamique de la dette. Dès 2015 le déficit structurel devrait être ramené à 0,5% du PIB, comme le prévoit le Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance, avant d'atteindre l'équilibre structurel en principe en 2016 ou en 2017.

I. La programmation 2012-2017

A. Les objectifs généraux des finances publiques

Les projections de finances publiques sont établies sur la base d'une prévision de croissance du produit intérieur brut en volume de 0,3 % en 2012 et de 0,8 % en 2013, en moyenne annuelle.

L'objectif du Gouvernement est de réduire la part de l'endettement dans la richesse nationale et de ramener les comptes publics à l'équilibre structurel à moyen terme. La programmation pluriannuelle des finances publiques permet de distinguer deux temps dans la réalisation de cet objectif :

- le premier temps doit être celui du redressement des comptes publics avec le retour souhaité du déficit public nominal à 3 % du PIB puis, dès 2014, l'inversion de la dynamique de la dette. Ainsi, des mesures de redressement ont été votées en juillet pour sécuriser l'objectif de déficit de 4,5 % en 2012.
- le second temps doit être celui de l'équilibre structurel des comptes publics, afin de redonner des marges de manœuvre à l'action publique. Ainsi, le déficit structurel doit être ramené sous les 0,5 % du PIB dès 2015, puis à l'équilibre en 2016 et en 2017. La poursuite des efforts de maîtrise de la dépense, déployés dans la durée, doit permettre de dégager des marges pour abaisser le taux de prélèvements obligatoires qui risque, à terme, de nuire à notre potentiel de croissance.

L'équilibre structurel, qui constitue l'objectif de moyen terme de la France au sens du pacte de stabilité et de croissance et

du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance, serait atteint en 2016.

Quoi qu'il en soit, la trajectoire des finances publiques s'établit suivant les tableaux ci-après.

Lorsque des écarts importants entre l'exécution de l'année écoulée et la trajectoire de solde structurel, c'est-à-dire des écarts représentant au moins 0,5 % du produit intérieur brut sur une année donnée ou au moins 0,25 % du produit intérieur brut par an en moyenne sur deux années consécutives, sont constatés, le Gouvernement :

1° doit expliquer les raisons de ces écarts lors de l'examen du projet de loi de règlement par chaque assemblée.

2° doit proposer des mesures de correction dans le rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques mentionné à l'article 48 de la loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances (mesures dont il doit être tenu compte dans le prochain projet de loi de finances de l'année ou projet de loi de financement de la sécurité sociale de l'année).

Ces mesures de correction, qui peuvent porter sur l'ensemble des administrations publiques ou sur certains sous-secteurs seulement, doivent permettre de retourner à la trajectoire de solde structurel dans un délai maximal de deux ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle les écarts ont été constatés.

Il faut noter que les obligations précitées (cf 2°) ne s'appliquent pas en cas de circonstances exceptionnelles de nature à justifier les écarts constatés, telles que définies à l'article 3 du traité, signé à Bruxelles le 2 mars 2012. Lorsque les cir-

1°-Évolution du solde effectif et du solde structurel des administrations publiques (tel que défini à l'annexe 2 au rapport annexé à la présente loi ; en points de produit intérieur brut) :

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Solde public effectif (1 + 2 + 3)	- 4,5	- 3,0	- 2,2	- 1,3	- 0,6	- 0,3
Solde conjoncturel (1)	- 0,8	- 1,2	- 1,0	- 0,8	- 0,5	- 0,3
Mesures ponctuelles et temporaires (2)	- 0,1	- 0,2	- 0,1	0,0	0,0	0,0
Solde structurel (en points de PIB potentiel) (3)	- 3,6	- 1,6	- 1,1	- 0,5	0,0	0,0

2°-Évolution indicative du solde effectif par sous-secteur des administrations publiques (en points de produit intérieur brut).

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Solde public effectif	- 4,5	- 3,0	- 2,2	- 1,3	- 0,6	- 0,3
Dont :						
- administrations publiques centrales	- 3,9	- 2,7	- 2,1	- 1,6	- 1,2	- 1,1
- administrations publiques locales	- 0,1	- 0,1	- 0,1	0,0	0,1	0,1
- administrations de sécurité sociale	- 0,5	- 0,2	0,0	0,3	0,6	0,8

3°- L'objectif d'effort structurel des administrations publiques, quant à lui, s'établit comme suit (en points de produit intérieur brut) :

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Effort structurel	1,4	1,9	0,5	0,5	0,4	0,1
Dont :						
- mesures nouvelles sur les prélèvements obligatoires	1,1	1,6	- 0,1	- 0,2	0,0	- 0,3
- effort en dépenses	0,3	0,3	0,6	0,7	0,4	0,4

4°-Les objectifs d'évolution de la dépense publique, du taux de prélèvements obligatoires et de la dette publique s'établissent comme suit (en points de produit intérieur brut) :

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Dépense publique	56,3	56,3	55,4	54,4	53,7	53,1
Taux de prélèvements obligatoires	44,9	46,3	46,3	46,2	46,2	45,9
Dette des administrations publiques	89,9	91,3	90,5	88,5	85,8	82,9
Dette des administrations publiques, hors soutien financier à la zone euro	87,4	88,4	87,3	85,4	82,9	80,1

constances exceptionnelles ont disparu, le Gouvernement doit présenter un projet de loi de programmation des finances publiques en cohérence avec les obligations européennes de la France, au plus tard lors de l'examen du prochain projet de loi de finances de l'année.

B. L'évolution des dépenses publiques sur la période 2012-2017.

L'agrégat composé des dépenses du budget général de l'État, hors remboursements et dégrèvements, des prélèvements sur recettes et du produit, plafonné ou fixé, des impositions de toutes natures mentionnées à l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 ne peut, à périmètre constant, excéder 370,5 milliards d'euros pour chacune des années 2013, 2014, 2015, 2016 et 2017, en euros constants de 2012.

Ce montant doit être actualisé en fonction de la prévision d'évolution des prix à la consommation, hors tabac, associée au projet de loi de finances de l'année pour chacune des années 2013 à 2017.

Hors charge de la dette et hors contributions au compte d'affectation spéciale « Pensions », cet agrégat est, à périmètre constant et pour chacune des années 2013 à 2017, au plus égal à 279,455 milliards d'euros.

Afin de respecter ces orientations, chaque année, pour chaque programme doté de crédits limitatifs, seront mis en réserve au moins 0,5 % des crédits de paiement et des autorisations d'engagement ouverts sur le titre 2 « Dépenses de personnel », et au moins 5 % des crédits de paiement et des autorisations d'engagement ouverts sur les autres titres. Pour la mise en réserve sur le titre 3 « Dépenses de fonctionnement », l'application de ce taux peut être modulée en fonction de la nature des dépenses supportées par les organismes bénéficiant d'une subvention pour charge de service public.

Par ailleurs, il est prévu que les organismes concourant à une mission de service public, autres que les collectivités territoriales et ceux relevant du champ des lois de financement de la sécurité sociale, bénéficiaires de crédits budgétaires ou d'une

imposition de toutes natures, doivent contribuer à la réalisation de l'objectif à moyen terme mentionné à l'article 3 du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire, le cas échéant par une réduction progressive du produit des impositions de toutes natures qui leur sont affectées ou par une diminution progressive des crédits qui leur sont attribués.

Les collectivités territoriales, quant à elles, doivent contribuer à l'effort de redressement des finances publiques selon des modalités à l'élaboration desquelles elles sont associées.

Quoi qu'il en soit, l'objectif de dépenses des régimes obligatoires de base de sécurité sociale ne peut, à périmètre constant, excéder les montants suivants, exprimés en milliards d'euros :

2012	2013	2014	2015	2016	2017
454,7	469,9	484,6	499,6	514,8	531,0

En outre l'objectif national de dépenses d'assurance maladie de l'ensemble des régimes obligatoires de base de sécurité sociale ne peut, à périmètre constant, excéder les montants suivants, exprimés en milliards d'euros :

2012	2013	2014	2015	2016	2017
170,8	175,4	180,0	184,5	189,1	193,8

Une partie des dotations relevant de l'objectif national de dépenses d'assurance maladie, représentant au moins 0,3 % de cet objectif, est mise en réserve au début de chaque exercice.

C. L'évolution des dépenses de l'État sur la période 2013-2015

En 2013, 2014 et 2015, les plafonds de crédits alloués aux missions du budget général de l'État, hors contribution du budget général au compte d'affectation spéciale « Pensions », hors charge de la dette et hors remboursements et dégrèvements, ne peuvent, à périmètre constant, excéder les montants suivants, exprimés en milliards d'euros :

Crédits de paiement	Programmation pluriannuelle			
	Loi de finances pour 2012 (format 2013)	2013	2014	2015
Action extérieure de l'État	2,79	2,83	2,81	2,81
Administration générale et territoriale de l'Etat	2,22	1,97	2,19	1,95
Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales	3,47	3,10	3,00	2,92
Aide publique au développement	3,30	3,10	3,07	3,07
Anciens combattants, mémoire et liens avec la Nation	3,12	3,04	2,95	2,83
Conseil et contrôle de l'Etat	0,48	0,49	0,50	0,50
Culture	2,54	2,44	2,38	2,35
Défense	30,35	30,11	30,15	30,15
Direction de l'action du Gouvernement	1,14	1,14	1,13	1,12
Écologie, développement et aménagement durables	8,00	7,63	7,29	7,09
Économie	1,59	1,56	1,53	1,52
Égalité des territoires, logement et ville	8,20	7,77	7,73	7,73
Engagements financiers de l'Etat	1,15	1,11	1,04	0,98
Enseignement scolaire	45,40	45,69	46,10	46,58
Gestion des finances publiques et des ressources humaines	9,03	8,85	8,78	8,61
Immigration, asile et intégration	0,59	0,67	0,66	0,64
Justice	6,02	6,20	6,30	6,32
Médias, livre et industries culturelles	1,41	1,22	1,09	0,97
Outre-mer	1,90	1,99	2,07	2,14
Politique des territoires	0,34	0,32	0,31	0,30
Provisions	0,15	0,03	0,23	0,18
Recherche et enseignement supérieur	25,12	25,62	25,74	25,86
Régimes sociaux et de retraite	6,37	6,54	6,75	6,84
Relations avec les collectivités territoriales	2,56	2,74	2,60	2,59
Santé	1,41	1,29	1,30	1,30
Sécurité	11,58	11,68	11,78	11,96
Sécurité civile	0,39	0,39	0,40	0,41
Solidarité, insertion et égalité des chances	12,53	13,18	13,48	13,74
Sport, jeunesse et vie associative	0,49	0,47	0,48	0,56
Travail et emploi	9,95	10,13	9,68	9,74
Pour mémoire : pouvoirs publics	1,00	0,99	0,99	0,99

La réduction annuelle du produit des impositions de toutes natures mentionné au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 doit être au moins égale aux montants suivants, exprimés en millions d'euros :

2013	2014	2015
191	265	465

Cette réduction est appréciée une année donnée par rapport au produit mentionné au même article 46, dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2012.

Par ailleurs, l'ensemble des concours financiers de l'État aux collectivités territoriales ne peut, à périmètre constant, excéder les montants suivants, exprimés en milliards d'euros :

2012	2013	2014	2015
50,53	50,53	49,78	49,03

Cet ensemble est constitué par :

- 1° Les prélèvements sur recettes de l'État établis au profit des collectivités territoriales, à l'exception du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée et des dotations de compensation de la réforme de la taxe professionnelle ;
- 2° La dotation générale de décentralisation de la formation professionnelle inscrite sur la mission « Travail et emploi » ;
- 3° Les crédits du budget général relevant de la mission « Relations avec les collectivités territoriales ».

Les modalités de répartition de ces concours sont déterminées en association avec les collectivités territoriales.

D. L'évolution des recettes publiques.

L'incidence des mesures afférentes aux prélèvements obligatoires, adoptées par le Parlement ou prises par le Gouvernement par voie réglementaire à compter du 1^{er} juillet 2012, ne peut être inférieure aux montants suivants, exprimés en milliards d'euros :

2012	2013	2014	2015	2016	2017
7	24	-3	-7	-3	-7

Cette incidence est appréciée une année donnée au regard de la situation de l'année précédente

En outre, à compter de l'année 2013, le montant annuel des dépenses fiscales, hors crédit d'impôt prévu à l'article 66 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, ne doit pas excéder 70,8 milliards d'euros. En vue de l'appréciation du respect de cette orientation pluriannuelle, le calcul de la variation de ce montant d'une année sur l'autre doit comprendre exclusivement l'incidence de la croissance spontanée et des créations, modifications et suppressions des dépenses précitées

E. L'affectation des surplus de recettes.

Les éventuels surplus, constatés par rapport aux évaluations de la loi de finances de l'année ou de la loi de financement de la sécurité sociale de l'année, du produit des impositions de toutes natures établies au profit de l'État ou des cotisations et contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base et aux organismes concourant à leur financement doivent être utilisés dans leur totalité pour réduire le déficit public.

F. La limitation de la durée des niches fiscales et sociales.

Pour limiter la durée des niches fiscales et sociales, l'article 16 prévoit que les créations ou extensions de dépenses fiscales, d'une part, et les créations ou extensions de réductions,

exonérations ou abattements d'assiette s'appliquant aux cotisations et contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base ou aux organismes concourant à leur financement, d'autre part, instaurées par un texte promulgué à compter du 1^{er} janvier 2013 ne sont applicables que pour une durée limitée, précisée par le texte qui les institue.

II. Les dispositions permanentes.

Les projets d'investissements civils financés par l'État, ses établissements publics, les établissements publics de santé ou les structures de coopération sanitaire doivent faire l'objet d'une évaluation socio-économique préalable. Lorsque le montant total du projet et la part de financement apportée par ces personnes excèdent des seuils fixés par décret, cette évaluation doit être soumise à une contre-expertise indépendante préalable. Le Gouvernement doit transmettre au Parlement ces évaluations et contre-expertises.

Par ailleurs, les dépenses fiscales, d'une part, et les réductions, exonérations ou abattements d'assiette s'appliquant aux cotisations et contributions affectées aux régimes obligatoires de base de sécurité sociale ou aux organismes concourant à leur financement, d'autre part, doivent faire l'objet d'une évaluation annuelle de leur efficacité et de leur efficacité.

Ces évaluations doivent être réalisées chaque année par cinquième des dépenses fiscales, réductions, exonérations ou abattements d'assiette et sur l'ensemble de ceux qui, aux termes du texte qui les a institués, cesseront de s'appliquer dans les douze mois. Ces évaluations doivent être transmises au Parlement.

En outre, le Gouvernement doit transmettre chaque année au Parlement, après consultation du comité des finances locales et avant le débat d'orientation des finances publiques, un bilan de la mise en œuvre de la présente loi.

Ce bilan doit présenter une justification des éventuels écarts constatés entre les engagements pris dans le dernier programme de stabilité transmis à la Commission européenne et les prévisions de la présente loi.

Il doit être rendu public et présenté dans un document unique, auquel doit être joint l'avis du comité des finances locales.

De plus, Le Gouvernement doit présenter chaque année au Parlement :

1° Avant le 1^{er} juin, le montant de dépenses fiscales constaté pour le dernier exercice clos ;

2° Avant le premier mardi d'octobre, la prévision annuelle de coût retenue pour les dépenses fiscales de l'exercice à venir et de l'exercice en cours ;

3° Avant le 15 octobre, la prévision annuelle de coût retenue pour l'exercice à venir et l'exercice en cours des réductions, exonérations ou abattements d'assiette s'appliquant aux cotisations et contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base de sécurité sociale ou aux organismes concourant à leur financement ainsi que le montant du coût constaté, pour le dernier exercice clos, de ces réductions, exonérations ou abattements.

Enfin, avant le 30 juin 2013, le Gouvernement doit présenter au Parlement un rapport procédant à une évaluation de l'ensemble des impositions de toutes natures affectées à des tiers autres que les collectivités territoriales et les organismes de sécurité sociale. Cette évaluation doit porter sur le rendement, la pertinence de l'affectation de ces impositions et l'opportunité de réintégrer la ressource correspondante au sein du budget général de l'État. ■



Florent TESSON

Attaché fiscal pour l'Amérique du Nord – Ambassade de France

Les dénonciations à l'administration fiscale américaine peuvent rapporter gros à ceux qui savent être patients

Nous avons tous en mémoire le scandale qui a frappé en 2009 la banque suisse UBS aux États-Unis. Elle fut accusée d'avoir encouragé et aidé de nombreux contribuables américains à dissimuler leurs actifs financiers à l'étranger dans des pays à faible fiscalité. Afin d'éviter des poursuites pénales, UBS a accepté de payer une amende d'un montant de 780 millions de dollars et de livrer à l'administration fiscale américaine (« *Internal Revenue Service (IRS)* ») des informations sur plus de 4 500 clients américains. Dans le prolongement direct de cette affaire, plus de 38 000 contribuables américains ont demandé à bénéficier du programme de divulgation volontaire mis en place par l'IRS à la même période leur permettant de régulariser leur situation fiscale dans un cadre prédéfini (absence de poursuites pénales et application de pénalités forfaitaires). À ce jour, l'IRS a recouvré plus de 5,5 milliards de dollars en rappels d'impôt et pénalités.

Tout ceci n'aurait pourtant pas été possible sans les informations apportées à l'IRS par un ancien employé de la banque suisse. En contrepartie de ses informations, il a reçu en septembre 2012 une récompense d'un montant de 104 millions de dollars, soit le montant le plus élevé jamais payé à un informateur aux États-Unis.

La rémunération des informateurs est légale aux États-Unis et intervient pour ce qui est de l'IRS dans le cadre d'un dispositif spécifique qui existe depuis 1867 (« *The Whistleblower program* »). Ce dispositif a été modifié en 2006 afin que la rémunération des informateurs ne soit plus laissée à la discrétion de l'IRS et qu'elle soit plus attractive. Encourager de plus en plus de personnes à livrer des informations en leur possession sur des pratiques fiscales répréhensibles est vu de ce côté de l'Atlantique comme l'un des moyens de réduire le « *tax gap* » à moindre coûts. Toutefois, les modifications apportées en 2006 n'ont pas encore produit tous leurs effets et la gestion du programme par l'IRS a été critiquée en 2011 par la Cour des comptes américaine¹.

1. Présentation du programme originel

C'est en 1867 après la guerre civile que le Congrès américain adopta la première loi portant sur les dénonciations fiscales.

¹ Government Accountability Office (GAO), « Tax Whistleblowers : Incomplete data hinders IRS's ability to manage claim, processing time and enhance external communication », Août 2011.

Cette loi aujourd'hui codifiée à la section 7623(a) du code des impôts américains (« *Internal Revenue Code (IRC)* ») autorisait le gouvernement à payer des sommes d'argent à toute personne lui apportant des informations de nature à détecter et punir les contribuables qui ne respecteraient pas la législation fiscale. Les paiements étaient financés à partir des fonds attribués à l'administration fiscale américaine par le Congrès.

À partir de 1996, le législateur² décida d'étendre le champ du dispositif aux informations permettant de détecter les contribuables ayant minoré le montant de l'impôt dû (« *Underpayment of tax* ») et modifia la source des récompenses payées aux informateurs. Depuis cette date, celles-ci sont payées à partir des sommes collectées à la suite des informations reçues et plus sur les dotations budgétaires de l'IRS.

Jusqu'en 2006, le paiement d'une récompense à un informateur avait un caractère discrétionnaire et il convenait de se référer à la réglementation interne de l'IRS pour en connaître le montant. En pratique, le montant de la récompense s'établissait à 1 %, 10 % ou 15 % des sommes collectées dans la limite d'un plafond de 10 millions de dollars.

Bien entendu, dans les situations où l'IRS disposait déjà de l'information ou dans celles où l'information avait un caractère public, aucune récompense n'était accordée à l'informateur.

² Section 1209 du « *Taxpayer Bill of Right 2* » (PL 104-168).

2. Les principales modifications législatives apportées en 2006

◆ Le 20 décembre 2006, le Congrès américain adopta pour le programme des dénonciations fiscales un nouveau cadre légal³ codifié à la section 7623(b) du code des impôts américains. Le dispositif précédent n'a cependant pas été supprimé pour autant et est maintenant codifié à la section 7623(a) du même code.

Les principales différences existant entre les deux dispositifs sont les suivantes :

a) l'instauration d'un taux de récompense désormais prévu par la loi évoluant dans une fourchette allant de 15 % à 30 % des sommes recouvrées (y compris les pénalités, intérêts de retard et toutes autres sommes additionnelles à l'impôt⁴), le taux finalement retenu par l'IRS à l'intérieur de cette fourchette dépendant de la contribution de l'informateur aux résultats obtenus dans le cadre d'une procédure administrative ou à la suite d'une décision de justice. Il s'agit de l'espèce d'apprécier le caractère substantiel de cette contribution sans que cette notion soit par ailleurs définie par la loi ou par la documentation administrative. Le plafond de 10 millions de dollars existant dans le dispositif antérieur a, quant à lui, été supprimé⁵.

Dans les situations où les résultats obtenus dans le cadre d'une procédure administrative ou à la suite d'une décision de justice sont principalement liés à des informations relevant du domaine public, le législateur a autorisé l'IRS à réduire les sommes versées à l'informateur. Ces sommes ne peuvent pas en tout état de cause être supérieures à 10 % des sommes collectées. Dans certains cas, le non-versement d'une récompense est même possible.

En outre, l'IRS peut également émettre un avis défavorable à la demande d'indemnisation d'un informateur s'il s'avère que celui-ci est à l'origine des opérations ou du montage ayant conduit à une violation de la loi fiscale.

b) l'instauration d'une possibilité de recours administratif et juridique. Depuis 2006, un informateur reçoit de l'IRS une proposition de récompense qui contient les différents éléments ayant conduit à sa détermination (montant des sommes collectées attribuées aux informations apportées, taux de récompense proposé, résumé des raisons ayant conduit à retenir ce taux et montant proposé de la récompense). À la suite de la réception de cette proposition, l'informateur dispose de trente jours pour, soit contester par écrit la détermination de la récompense, soit solliciter une réunion avec l'IRS au terme de laquelle il doit dans un délai de trente jours formaliser ses commentaires par écrit. Un défaut de réponse de sa part vaut acceptation tacite de la récompense proposée. L'administration fiscale américaine est libre de tenir compte ou pas des commentaires de l'informateur dans sa décision finale. En tout état de cause, en cas de désaccord avec l'IRS, l'informateur dispose de trente jours à compter de la réception de la décision finale de l'administration pour faire appel de cette décision devant la justice.

³ « The Tax Relief and Health Care Act of 2006 »

⁴ À l'exception des amendes pénales et des pénalités liées au non dépôt de la déclaration afférentes aux comptes bancaires détenus à l'étranger.

⁵ Pour les dénonciations faites après le 1^{er} juillet 2010, les taux de rémunérations applicables à la section 7623(b) s'appliquent également à la section 7623(a).

Il est à noter qu'un informateur peut tout aussi bien contester en justice le montant de la récompense qui lui est promis que le refus par l'administration fiscale américaine de lui octroyer la moindre récompense.

◆ Un informateur doit remplir les conditions suivantes s'il veut bénéficier du nouveau dispositif prévu à la section 7623(b) instauré par la loi de 2006 :

a) les montants en jeu (impôts, intérêts, pénalités et toutes autres sommes additionnelles à l'impôt) doivent être supérieurs à deux millions de dollars ;

b) et, le contribuable défaillant, uniquement lorsqu'il s'agit d'un particulier, doit disposer d'un revenu brut supérieur à 200 000 dollars pour au moins l'une des années dénoncées.

Les affaires ne respectant pas ces seuils peuvent toujours être examinées dans le cadre du précédent dispositif codifié à la section 7623(a). Dans ce cas, le paiement de la récompense reste à la discrétion de l'administration fiscale américaine et sa décision ne peut donc faire l'objet, en principe, d'aucun recours.

3. Un service spécifique dédié à la gestion du programme des dénonciations fiscales

En 2006, le législateur a également souhaité que soit mis en place au sein de l'IRS un bureau spécifiquement dédié à la gestion du nouveau programme de dénonciations fiscales (« *The Whistleblower Office* »).

À la fin de l'année fiscale 2011, ce nouveau bureau placé directement sous la responsabilité du directeur général adjoint de l'IRS en charge des services aux usagers et du contrôle fiscal disposait de 18 agents à temps plein. Sa mission consiste à analyser la recevabilité d'une demande de récompense au regard des informations apportées, à coordonner son action avec celles des autres divisions de l'IRS et, in fine, à déterminer le montant de la récompense à verser à l'informateur. Les divisions opérationnelles de l'IRS sont, quant à elles, responsables de la mise en œuvre des procédures de contrôle éventuellement initiées sur la base des informations reçues.

Chaque année, le bureau des dénonciations fiscales produit un rapport à l'attention du Congrès sur les résultats obtenus au cours de l'année et les améliorations apportées dans la gestion du programme.

Le bureau des dénonciations fiscales dispose d'une page dédiée à la fois sur l'intranet et sur le site public de l'IRS afin de communiquer sur les objectifs du programme, sur les modalités de sa mise en œuvre et sur la réglementation applicable.

4. Les différentes étapes de l'examen d'une demande de récompense

Dans un rapport publié en 2011, la Cour des comptes américaine a indiqué qu'il convenait de distinguer huit étapes différentes dans l'examen d'une demande de récompense initiée par un informateur⁶. A chaque étape, cette demande peut faire l'objet d'un refus de la part de l'administration fiscale américaine.

⁶ Government Accountability Office (GAO), « Tax Whistleblowers : Incomplete data hinders IRS's ability to manage claim, processing time and enhance external communication », Août 2011.

Etape 1 : Dépôt d'un formulaire spécifique (« Form 211, Application for Award for Original Information »)

Etape 2 : Analyse du formulaire par le bureau des dénonciations fiscales.

Cette analyse est nécessaire pour s'assurer que la demande est éligible au dispositif prévu à la section 7623(b) ou à défaut à celui prévu à la section 7623(a). Si tel est le cas, le dossier est transféré à la division opérationnelle ayant la compétence pour le traiter.

Etape 3 : Analyse de la demande par un expert de la division opérationnelle compétente.

Cet expert doit se prononcer sur la valeur des informations reçues et s'assurer que celles-ci ne sont pas couvertes par un quelconque privilège (ex : l'IRS n'a pas le droit d'avoir accès aux documents échangés entre un contribuable et son avocat).

Etape 4 : Exploitation éventuelle des informations reçues dans le cadre d'une dénonciation par la division opérationnelle compétente de l'IRS.

Le contrôle d'un contribuable visé par une dénonciation par la division opérationnelle compétente de l'IRS n'est pas systématique quand bien même les informations apportées par un informateur présentent un intérêt. En effet, d'autres affaires peuvent être prioritaires ou bien, alors, les problématiques soulevées peuvent déjà avoir fait l'objet d'un examen. Dans le cas où une affaire de dénonciation est effectivement inscrite au programme de vérification d'une division opérationnelle de l'IRS, cette affaire ne présente aucune priorité par rapport aux autres affaires inscrites au programme.

Etape 5 : Phase d'appel et de recouvrement.

Dans le cas où les informations apportées par un informateur ont permis à l'IRS de procéder à des rectifications, le bureau des dénonciations fiscales doit attendre la fin des recours administratifs et juridiques du contribuable vérifié et le recouvrement effectif des sommes rectifiées avant de pouvoir envisager de verser une quelconque récompense à l'informateur.

Etape 6 : Expiration du délai durant lequel un contribuable vérifié ayant payé peut faire une réclamation.

Un contribuable ayant payé les sommes qui lui sont réclamées par l'IRS dispose d'un délai de deux ans à compter de la date du paiement de ces sommes pour en demander la restitution en justice. Le bureau des dénonciations fiscales doit attendre l'expiration de ce délai avant de déterminer le montant des sommes à verser à l'informateur.

Etape 7 : Détermination de la récompense éventuelle et notification à l'informateur

Etape 8 : Paiement de la récompense et fin de la procédure.

Entre le moment où une personne détenant des informations sur un contribuable dépose une demande de récompense auprès de l'IRS et celui où il reçoit effectivement cette récompense, un délai d'environ sept ans peut s'écouler⁷. En effet, l'IRS attend l'épuisement de toutes les procédures de recours administratif et juridictionnel auxquelles peut avoir droit un contribuable vérifié à la suite d'une dénonciation avant de payer la moindre somme à l'informateur. Il n'est d'ailleurs pas

impossible qu'après dix ans d'attente, un informateur soit informé qu'aucune récompense ne lui sera in fine accordée.

5. Les résultats du programme de dénonciations fiscales pour l'année fiscale 2011⁸

◆ Le tableau ci-dessous présente le nombre de dossiers ouverts par année fiscale depuis 2007 dans le cadre du nouveau dispositif codifié à la section 7623(b) du code des impôts américain, c'est-à-dire avec des enjeux potentiellement supérieurs à deux millions de dollars.

Au cours de l'année fiscale 2011, 314 personnes détenant des informations susceptibles d'intéresser l'IRS ont pris contact avec le bureau des dénonciations fiscales. 734 contribuables ont été identifiés à la suite de l'analyse de ces informations⁹.

	Soumissions	Contribuables identifiés
2007	50	875
2008	377	1369
2009	472	2178
2010	422	5545
2011	314	734

◆ Le tableau ci-après détaille le nombre et le montant des récompenses payées pour la période couvrant les années 2007 à 2011.

L'année fiscale 2011 est la première année au titre de laquelle une récompense a été versée dans les conditions posées par la nouvelle section 7623(b) du code des impôts américain adoptée en 2006. En tout, 97 dossiers ont donné lieu au versement d'une récompense par l'IRS en contrepartie des informations apportées. Parmi ces 97 dossiers, seulement 4 ont permis à l'IRS de recouvrer in fine plus de 2 millions de dollars en impôts, intérêts, pénalités et autres sommes diverses.

Le nombre et le montant des récompenses payées chaque année peut varier de manière significative d'une année sur l'autre notamment lorsqu'un faible nombre de dossiers à forts enjeux sont résolus au cours d'une année. En outre, une modification en 2009 de la position de l'IRS quant à la date à laquelle une récompense devait être payée à un informateur a eu un impact important sur le montant des récompenses payées au cours de cette année-là. En effet, jusqu'en 2009, lorsqu'un contribuable avait déposé un recours devant un tribunal, le bureau des dénonciations fiscales attendait jusqu'à la décision finale du juge de l'impôt avant de formuler une proposition de récompense. À partir de cette date, lorsqu'un contribuable n'a pas déposé de recours en justice, le service juridique de l'IRS a demandé au bureau des dénonciations fiscales d'attendre jusqu'à l'expiration du délai¹⁰ qui est offert

⁸ "Fiscal year 2011 Report to the Congress on the use of section 7623".

⁹ Il y a un grand décalage entre le nombre de soumissions reçues par l'IRS et le nombre de contribuables identifiés. En effet, les informations apportées par un informateur concernent souvent de multiples contribuables. Aussi, pour l'année fiscale 2011, le nombre de contribuables identifiés devrait croître de manière conséquente lorsque l'IRS aura fini d'examiner l'ensemble des informations reçues.

¹⁰ Un contribuable ayant payé les redressements qui lui ont été notifiés par l'IRS dispose généralement d'un délai de trois ans à compter de la date de dépôt de sa déclaration ou de deux ans à compter de la date de paiement de l'impôt dû après contrôle.

⁷ Et même jusqu'à 10 ans dans certains cas.

Montants collectés et Récompenses payées	2007	2008	2009
Cas reçus ¹¹	2 751	3 704	5 678
Nombre de récompenses payées	227	198	110
Nombre de dossiers avec plus de 2 millions de dollars de sommes collectées	12	8	5
Montant en dollars des récompenses payées	13 600 205	22 370 756	5 851 608
Montant en dollars des sommes collectées	181 784 287	155 985 834	206 032 872
Pourcentage des récompenses payées en proportion des sommes collectées	7,5	14,3	2,8

à ce contribuable pour le faire avant de formuler une proposition de récompense. Cette décision a eu une incidence sur l'allongement des délais requis pour percevoir une récompense.

6. La fiscalisation des récompenses

Les sommes versées à titre de récompense à un informateur doivent être incluses dans son revenu brut et déclarées comme ses autres revenus. Toutefois, le bureau des dénonciations fiscales est autorisé¹² à retenir un impôt à la source au taux de 28 %. Lorsqu'une récompense est versée à un non-résident, le taux de la retenue à la source peut être différent.

7. Les limites et exclusions visant certains informateurs

En principe, tout individu qui apporte des informations substantielles à l'IRS sur un contribuable n'ayant pas respecté ses obligations fiscales peut bénéficier d'une récompense dès lors qu'il respecte les conditions posées par le programme des dénonciations fiscales. Toutefois, certaines limites et exclusions s'appliquent :

a) un agent fédéral qui aurait eu accès à des informations dans le cadre de son activité professionnelle ne peut pas demander une récompense en échange de ces informations ;

b) un individu ayant planifié et initié une action qui a conduit à minorer la taxe payée au trésor américain peut se voir dénier le droit de recevoir une récompense. En pratique, son intervention sera classée par l'IRS dans l'une des trois catégories suivantes : significative, modérée et minimale. Le montant de la récompense sera ainsi réduit de 66 à 100 % pour un individu ayant joué un rôle significatif dans la mise en place des actions ayant conduit à ne pas payer l'impôt normalement dû, de 33 à 66 % pour un individu ayant eu un rôle modéré et enfin de 0 à 33 % pour un individu ayant eu un rôle minimal. En tout état de cause, un informateur faisant l'objet d'une enquête criminelle ne peut prétendre à aucune récompense.

c) l'utilisation par l'IRS d'informations apportées par un informateur au sujet d'un contribuable défaillant dont il était l'employé au moment où il a transmis ces informations présente des risques juridiques. En effet, il ressort de la jurisprudence qu'une agence fédérale a légalement le droit d'utiliser des informations fournies par un tiers même si celui-ci les a obtenues de manière illégale ou illicite dès lors que cette agence n'a pas eu un rôle actif dans l'acquisition de ces informations notamment en encourageant le comportement de l'informateur

¹¹ Sections 7623(a) et (b) du code des impôts américain.

¹² Selon une analyse du service juridique de l'IRS car il n'y a aucune disposition légale autorisant expressément le bureau des dénonciations légales à procéder à une retenue à la source au taux le plus élevé sur les récompenses qu'elle accorde.

(« *one-bite rule* »). L'IRS a publié une instruction spécifique¹³ afin de définir précisément la façon dont ces cas doivent être traités au regard de la jurisprudence applicable. Ainsi, en pratique, un employé désirant apporter des informations sur son actuel employeur ne peut généralement pas être reçu plus d'une fois par l'IRS. Au-delà, l'administration fiscale américaine prendrait le risque d'être accusée d'encourager le comportement illégal de l'informateur.

d) l'IRS refuse également de recevoir toutes informations émanant d'une personne représentant le contribuable défaillant, soit devant l'administration fiscale (ex : contrôle fiscal), soit devant un tribunal.

8. La protection de l'identité d'un informateur

À la différence d'autres lois fédérales ayant établi des programmes de dénonciations au profit d'autres agences gouvernementales, la loi de 2006 au bénéfice de l'IRS n'a pas prévu de dispositions spécifiques afin de protéger l'identité d'un informateur. Dans l'hypothèse où un informateur serait victime de menaces ou de représailles de la part du contribuable qu'il met en cause, cet informateur n'aurait d'autre choix aujourd'hui que de se retourner vers la législation des états fédérés.

Malgré l'absence d'un cadre légal, l'IRS essaye cependant dans toute la mesure du possible de protéger l'identité de ses informateurs. Néanmoins, dans certaines circonstances, cette identité doit être révélée notamment lorsqu'un informateur est appelé comme témoin lors d'un procès.

9. Les limites actuelles du programme de dénonciations fiscales

◆ Dans un courrier daté du 30 avril 2012 adressé au Département du Trésor américain et à l'IRS, le Sénateur Charles E. Grasley, à l'initiative de la loi de 2006, critique la gestion par l'administration fiscale américaine du programme de dénonciations fiscales. Selon lui, cette gestion est désastreuse et pourrait décourager de nombreux informateurs à se rapprocher de l'IRS.

Le Sénateur Grasley reprend à son compte plusieurs des critiques déjà émises par la Cour des comptes américaine dans son rapport d'août 2011 consacré au programme de dénonciations fiscales de l'IRS.

◆ La principale de ces critiques concerne le temps qui sépare le dépôt d'une demande de récompense par un informateur du moment où il reçoit effectivement cette récompense. Compte tenu de la doctrine actuelle de l'IRS qui prévoit d'attendre l'extinction de toutes les voies de recours du contribuable

¹³ Notice CC-2010-004 du 17 février 2010.

défaillant avant d'envisager un quelconque paiement à un informateur, un délai de 10 ans a pu être constaté dans certains cas extrêmes. En pratique, le délai moyen s'établit plutôt entre 5 et 7 ans.

Jusqu'à très récemment, l'IRS n'avait donné aucune consigne à ses agents quant au temps à respecter aux différentes étapes de la procédure pour l'instruction d'une demande d'un informateur. Dans un mémorandum publié le 20 juin 2012, l'IRS s'est enfin résolu à fixer des délais standards pour certaines étapes. Ainsi, un délai de 90 jours doit en principe être respecté par le bureau des dénonciations fiscales pour évaluer une demande d'un informateur et pour déterminer le montant de la récompense lorsque le montant des recettes fiscales collectées à la suite des informations apportées a été définitivement arrêté. Un délai de 90 jours s'applique également aux experts des divisions opérationnelles pour rendre un avis sur la recevabilité d'une demande d'un informateur.

D'autres raisons ont également été invoquées par l'IRS pour justifier du temps mis à traiter les demandes des informateurs au premier rang desquelles le fait que les divisions opérationnelles ne donnent aucune priorité à ces demandes par rapport à leurs autres dossiers. Le bureau des dénonciations fiscales n'a en pratique aucun pouvoir sur ces divisions pour leur demander de contrôler en priorité les contribuables défaillants objet d'une dénonciation.

◆ L'IRS doit améliorer la gestion du programme des dénonciations fiscales en se dotant d'un système informatique plus performant afin de pouvoir, d'une part, renseigner l'informateur sur l'état de sa demande, et d'autre part, fournir au Congrès des données statistiques exactes et plus détaillées.

Jusqu'à très récemment, les divisions opérationnelles de l'IRS n'avaient pas accès au logiciel de gestion du programme des dénonciations fiscales. Par conséquent, elles ne pouvaient pas rendre compte en temps réel au bureau en charge de ce programme de la situation des demandes qui leur ont été

confiées. Ce manque de communication pointée par la Cour des comptes et repris par l'auditeur général de l'administration fiscale¹⁴ dans un rapport d'avril 2012 est un frein au pilotage du programme et à l'évaluation de ses résultats.

Pour répondre à ces critiques, l'IRS a développé un nouvel outil de gestion (« *E-Track* ») et s'est engagé à revoir l'ensemble de ses procédures. Il conviendra de voir à l'avenir si les mesures prises ou qui seront prises par l'IRS seront de nature à répondre aux critiques qui lui ont été faites.

Conclusion

Le programme des dénonciations fiscales tel qu'il a été remodelé par la loi de 2006 a pour objet d'encourager un plus grand nombre de personnes détenteur d'informations substantielles sur des contribuables défaillant à se rapprocher de l'IRS. Ce programme est vu de ce côté de l'Atlantique comme l'un des outils dont dispose l'administration fiscale américaine pour réduire le « Tax Gap ». Cependant, si le nombre d'informateurs prenant contact avec l'IRS s'est effectivement accru, la gestion du programme par l'administration fiscale américaine a été pointée du doigt. Des améliorations sont attendues notamment au niveau de la transparence et du délai requis pour obtenir le versement d'une récompense. L'IRS a déjà pris certaines mesures et a annoncé travailler sur une amélioration des procédures existantes pour traiter les demandes des informateurs.

Malgré cette bonne volonté affichée, l'IRS pourrait être amenée à faire évoluer plus rapidement qu'elle ne le souhaiterait peut-être la gestion de son programme de dénonciations fiscales. En effet, un informateur lassé de devoir attendre une décision de l'administration fiscale américaine au sujet de sa demande de récompense déposée en 2007 a saisi la justice en février 2012. Cet informateur considère que le refus de l'IRS de prendre officiellement position sur sa demande de récompense constitue de facto un rejet de celle-ci contre lequel il souhaite faire appel comme il en a le droit. ■

¹⁴ Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA), « *Improved oversight is needed to effectively process whistleblower claims* » (Avril 2012).



Jacques PÉRENNÈS
Conservateur des hypothèques honoraire

Synthèse du rapport de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux (1^{re} partie)

Rapport remis au Président du Sénat le 17 juillet 2012 et publié au Journal Officiel du 18 juillet 2012 sous le timbre « Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales »

Nous avons choisi dans ce rapport un certain nombre d'éléments significatifs du sujet, ainsi que plusieurs propositions formulées par la Commission.

Les textes cités sont ceux en vigueur à la date du rapport.

QUELQUES DÉFINITIONS ET CRITÈRES

L'évasion fiscale et la « fuite fiscale », si elles ont des racines communes, – l'hétérogénéité fiscale du monde contemporain – ne sont pas un seul et même phénomène.

Prise dans un sens non technique, l'idée d'évasion fiscale recouvre une multitude de phénomènes qui manquent profondément d'unité : l'exil fiscal, la délocalisation fiscale, la gestion astucieuse d'une situation fiscale... L'unité n'est alors pas dans le phénomène, elle se trouve dans un sentiment diffus de réprobation.

Prise dans un sens plus technique, l'évasion fiscale est marquée par l'origine fiscal-juridique des conceptions par lesquelles on l'envisage dans notre système juridique.

Elle est de ce fait indéterminée puisque considérée comme un phénomène général pouvant relever de la saine et habile optimisation d'une situation fiscale, réservée par le principe de « libre choix de la voie la moins imposée » ou, au contraire, devant être rangée dans le champ de l'illicite.

La fraude fiscale constitue la forme la plus visible de l'évasion. En effet, elle est la plus aisément définissable dans la mesure où elle résulte du non-respect volontaire d'une obligation fiscale dûment précisée par la loi fiscale. La fraude fiscale est nettement *contra legem*.

Ainsi, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) conçoit la fraude comme « toute action du contribuable qui implique une violation de la loi, dans le dessein délibéré d'échapper à l'impôt »

Toutefois, il n'existe pas, en France, de définition générale de la fraude fiscale posée par les textes. Les comportements frauduleux sont ceux, considérés au cas par cas, sanctionnés comme tels par la loi ou le règlement. C'est pour cette raison que la fraude renvoie à une réalité assez éclatée, selon qu'elle concerne les particuliers ou les entreprises, d'une part, ou la manière dont elle est définie par les différentes normes fiscales, d'autre part.

Une approche par les critères de déclaration de soupçon

Afin d'aider à appréhender le délit de fraude fiscale, le rapport mentionne le décret du 16 juillet 2009 qui fixe 16 critères devant

amener les professionnels soumis à des obligations de déclaration de soupçon concernant les activités de blanchiment à accomplir lesdites obligations. Ces critères sont les suivants :

- 1) L'utilisation de sociétés écran, dont l'activité n'est pas cohérente avec l'objet ou dont le siège social est situé dans un État qui n'a pas conclu de convention permettant l'accès aux informations bancaires avec la France, ou à l'adresse privée d'un des bénéficiaires de l'opération suspectée ;
- 2) La réalisation d'opérations financières de sociétés dans lesquelles sont intervenus des changements statutaires fréquents, non justifiés par la situation économique de l'entreprise ;
- 3) Le recours à l'interposition de personnes physiques n'intervenant qu'en apparence pour le compte de sociétés ou de particuliers impliqués dans des opérations financières ;
- 4) La réalisation d'opérations financières incohérentes au regard des activités habituelles de l'entreprise ;
- 5) La progression forte et inexplicable, sur une courte période, de sommes créditées sur les comptes nouvellement ouverts ou jusque-là peu actifs ;
- 6) La constatation d'anomalies dans les factures ou bons de commande ;
- 7) Le recours inexplicable à des comptes utilisés comme des comptes de passage ou par lesquels transitent de nombreuses opérations tant au crédit qu'au débit et alors que les soldes sont souvent proches de zéro ;
- 8) Le retrait fréquent d'espèces d'un compte professionnel ou leur dépôt sur un tel compte non justifié par l'activité économique ;
- 9) La difficulté d'identifier les bénéficiaires effectifs et les liens entre l'origine et la destination des fonds, recours à des structures sociétaires complexes et à des montages juridiques, recours à des comptes professionnels non financiers de passage ;
- 10) Les opérations financières internationales sans cause juridique ou économique apparente se limitant le plus souvent à des transits de fonds en provenance ou à destination de l'étranger, notamment avec des États qui n'ont pas conclu de convention permettant l'accès aux informations bancaires ;

- 11) Le refus du client de produire des pièces justificatives quant à la provenance des fonds ou quant aux motifs avancés des paiements, ou l'impossibilité de produire des pièces ;
- 12) Le transfert de fonds vers un pays étranger suivi de leur rapatriement sous la forme de prêts ;
- 13) L'organisation de l'insolvabilité par la vente rapide d'actifs à des personnes physiques ou morales liées ou à des conditions qui traduisent un déséquilibre manifeste et injustifié des termes de la vente ;
- 14) L'utilisation régulière par des personnes physiques domiciliées et ayant une activité en France de comptes détenus par des sociétés étrangères ;
- 15) Le dépôt par un particulier de fonds sans rapport avec son activité ou sa situation patrimoniale connues ;
- 16) La réalisation d'une transaction immobilière à un prix manifestement sous-évalué.

* * * * *

Un moyen de lutte : l'échange de renseignements entre États

La fraude fiscale se révèle de plus en plus sophistiquée dans la mesure où elle recourt à la localisation d'actifs à l'étranger. Un accord cadre ayant pour objet exclusif l'échange de renseignements en matière fiscale a été publié en 2002 dans l'enceinte du Forum mondial, afin d'éradiquer les comportements fiscaux dommageables.

Les dix éléments essentiels de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales sont les suivants :

Disponibilité des renseignements

1. Les juridictions doivent s'assurer que leurs autorités compétentes ont à leur disposition des renseignements relatifs à la propriété et à l'identité pour l'ensemble des entités et arrangements pertinents.
2. Les juridictions doivent s'assurer que des registres comptables fiables sont tenus pour l'ensemble des entités et arrangements pertinents.
3. Des renseignements bancaires doivent être disponibles pour tous les titulaires de comptes.

Accès aux renseignements

4. Les autorités compétentes doivent, au titre d'un accord d'échange de renseignements, avoir le pouvoir d'obtenir et de communiquer les informations demandées à une personne placée sous leur compétence territoriale et qui détient ou contrôle ces informations.
5. Les droits et protections applicables aux personnes dans la juridiction requise doivent être compatibles avec un échange effectif de renseignements.

Echange de renseignements

6. Les mécanismes d'échange de renseignements doivent permettre un échange efficace de renseignements.
7. Le réseau de mécanismes d'échange de renseignements des juridictions doit couvrir tous les partenaires pertinents.
8. Les mécanismes d'échange de renseignements des juridictions doivent comporter des dispositions garantissant la confidentialité des renseignements reçus.
9. Les mécanismes d'échange de renseignements doivent respecter les droits et protections des contribuables et des tiers.
10. La juridiction doit fournir rapidement les renseignements demandés en vertu de son réseau de conventions.

* * * * *

CONTRE LA FRAUDE, L'« ARSENAL LÉGISLATIF » FRANÇAIS

La France dispose d'instruments variés de prévention ou de répression de la fraude et de l'évasion fiscale, parmi lesquels des mesures de rétorsion frappant les États et territoires non coopératifs (ETNC).

Le renforcement des dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion vers les « paradis fiscaux »

– Le dispositif anti-abus prévu pour les entreprises à l'article 209 B du CGI permet d'imposer les entreprises établies en France sur les bénéfices réalisés par leurs filiales et succursales lorsque ceux-ci sont soumis à un régime fiscal privilégié à l'étranger.

Depuis le 1^{er} janvier 2010 le dispositif dissuasif d'implantation à l'étranger est renforcé à l'égard des entreprises dont les revenus sont réalisés par l'intermédiaire d'une filiale située dans un des États ou Territoire Non Coopératif.

– S'agissant des personnes physiques, la loi de finances rectificative pour 2009 a également modifié le dispositif anti-abus de l'article 123 bis du CGI qui permet de taxer en France, à l'impôt sur le revenu, les revenus financiers réalisés par une personne physique au travers d'une entité juridique soumise à un régime fiscal privilégié.

– L'augmentation de l'amende applicable en cas de non déclaration de compte bancaire à l'étranger.

– L'extension dans certains cas du délai de reprise de l'administration fiscale à 10 ans (au lieu de 3 ans) en matière d'IR et d'IS (article L. 169 du PLF).

La majoration des taux de retenue à la source pour les flux financiers à destination des ETNC

– Majoration en matière de profits immobiliers pour les résidents des ETNC ;

– Majoration en matière de revenus passifs à destination des ETNC concernant les dividendes, les intérêts, l'assurance sur la vie, les revenus non salariaux, les gains provenant de dispositifs d'actionnariat salarié et de dispositifs assimilés ;

– Non-déductibilité des paiements réalisés par des résidents français au profit des personnes domiciliées dans un ETNC ;

– Durcissement du régime applicable aux entreprises : exclusion du régime des plus ou moins values de long terme pour les cessions de titres de sociétés établies dans des ETNC ; absence de bénéfice du régime mère-fille à raison de distributions faites par des entités situées dans des ETNC ; création d'une obligation documentaire générale et spécifique en matière de prix de transfert.

Le renforcement des outils d'information de l'administration fiscale

La capacité d'enquête de la DGFiP a été renforcée pour mieux cibler les contrôles et les rendre plus efficaces.

Ainsi, le droit de visite domiciliaire et de saisie a été de nouveau rendu opérationnel et a été utilisé 232 fois en 2010.

En outre, plusieurs droits de communication ont été créés ou ont vu leur champ étendu depuis cinq ans au bénéfice de l'administration fiscale pour obtenir des informations sur les opérations de transferts de fonds réalisées par les clients vers l'étranger. (Notamment, la DGFiP identifie désormais les achats effectués avec des cartes bancaires étrangères).

De nouvelles procédures de recouvrement et de contrôle

Les procédures de contrôle et de recouvrement ont été adaptées dans le cadre des comportements les plus frauduleux.

– Création d'une procédure spécifique à l'égard des petites entreprises bénéficiant du régime simplifié (RSI) permettant d'engager des contrôles avant les échéances déclaratives ;

– Pour sécuriser la taxation de la fraude carrousel le droit à déduction pour l'acquéreur qui connaissait ou ne pouvait ignorer la fraude de son fournisseur a été remis en cause ; une solidarité de paiement entre l'opérateur défaillant et l'acquéreur ayant connaissance d'une fraude dans le circuit de ses fournisseurs a été instaurée ; l'exonération des livraisons intra-communautaires a été remise en cause quand le fournisseur français sait ou ne peut ignorer que son client est dépourvu d'activité réelle ;

– Une cellule anti-fraude, instituée au plan national, est chargée de la détection des réseaux frauduleux, des relations avec les partenaires européens et du pilotage de la recherche et du contrôle ;

– La lutte contre la fraude à la TVA s'appuie désormais plus largement sur le système d'échange d'information entre administrations fiscales européennes EUROFISC.

La flagrance fiscale : la mise en oeuvre de la flagrance fiscale permet à la DGFIP d'agir contre certaines pratiques des entreprises éphémères et d'opérer des saisies conservatoires avant l'échéance déclarative pour anticiper les difficultés de recouvrement.

La nouvelle procédure judiciaire d'enquête fiscale : elle permet à l'administration fiscale de déposer plainte, avant le début des opérations de contrôle fiscal, en vue de faire rechercher, avec des prérogatives de police judiciaire, les éléments de nature à caractériser et à sanctionner une infraction fiscale, pour laquelle existe un risque de déperissement des preuves, et qui a été réalisée via des États ou territoires non coopératifs ou au moyen de procédés de falsification.

LES MOYENS DE LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE

L'efficacité du contrôle fiscal ne dépend pas seulement de son organisation administrative ou institutionnelle.

Faute d'adaptation de la fiscalité au commerce des signes (flux financiers et flux d'informations) et à la mobilité transnationale, les progrès du contrôle fiscal risquent de se concentrer sur les « assignés à résidence » ; les systèmes fiscaux ne sont, en effet, pas encore adaptés à la captation de ces flux dématérialisés. Est soulignée l'importance de l'accès à l'information et, en particulier, aux renseignements bancaires, financiers ainsi qu'aux « montages » d'évasion fiscale dans un domaine où l'asymétrie d'information est un enjeu fort des relations entre les contribuables et les fiscaux.

L'adaptation de la fiscalité et des outils de coopération fiscale internationale à la mobilité des nouveaux acteurs de l'économie est donc, à terme, une condition nécessaire de l'efficacité du contrôle fiscal.

En même temps, et de façon plus immédiate, la commission estime souhaitable de rénover les moyens de lutte contre l'évasion fiscale au moyen d'un « catalyseur » destiné à :

- surmonter les cloisonnements qui subsistent ;
- mieux cibler les principaux risques de contournement de l'impôt ;
- renforcer les moyens humains, techniques ainsi que les instruments de recherche de l'information ;
- encourager la mobilisation des professions du chiffre et du droit pour améliorer les résultats et non pas seulement les moyens du signalement des fraudes ;
- et aggraver les sanctions fiscales ou pénales tout en veillant à leur mise en oeuvre effective.

Les administrations éclatées

Les directions d'administration centrale concernées par le sujet sont les suivantes: direction générale des finances publiques (DGFIP), direction de la législation fiscale (DLF), direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI), direction du budget (DB), direction des affaires juridiques (DAJ), le service du traitement du

renseignement et action contre les circuits financiers clandestins (Tracfin).

Les directions spécialisées de la DGFIP

La fiscalité internationale et le contrôle de sa mise en oeuvre ne sont pas l'apanage d'entités administratives dédiées. Les contrôles des opérations internationales sont surtout effectués par les directions nationales. Trois directions nationales spécialisées de la DGFIP, dont la commission d'enquête a entendu les directeurs, sont particulièrement impliquées dans la lutte contre l'évasion fiscale internationale :

– la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) emploie 500 agents et contrôle les entreprises établies en France dont le chiffre d'affaires est supérieur à 150 millions d'euros, ou 75 millions d'euros lorsqu'il s'agit de prestataires de services, ainsi que leurs filiales, soit 70 000 entreprises au total. Elle a rappelé un montant d'impôts de 3,5 milliards d'euros en 2009 et 4,2 milliards en 2011 pour 1 350 dossiers ;

– la direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF) compte 250 agents. Elle a vocation à contrôler les contribuables les plus fortunés. Elle a rappelé un montant d'impôts de 255 millions d'euros en 2010 (et 66 millions d'euros de pénalités) portant sur près de 900 affaires ;

– la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) a pour mission la recherche, le renseignement et les enquêtes tant au niveau national qu'international. Elle emploie 390 agents et a rappelé pour 390 millions d'euros de droits et pénalités en 2010, en traitant 460 dossiers. Elle doit prévenir les nouveaux mécanismes de fraude, enjeu très important dans un contexte mouvant.

Selon la Cour des comptes, au regard de leurs objectifs, ces trois directions spécialisées présentent des performances inégales. « La DVNI a su pour l'essentiel faire évoluer ses méthodes et préserver ses résultats. La DNVSF présente des résultats décevants et n'est pas en situation aujourd'hui d'exercer un contrôle efficace des contribuables les plus fortunés. La DNEF voit son efficacité pénalisée par le caractère composite de ses missions, le trop faible renouvellement de ses effectifs et sa timidité en matière d'utilisation des outils informatiques ». Du strict point de vue de l'évasion fiscale internationale, cette conclusion sévère mérite d'être complétée par un constat général : l'évasion fiscale internationale par sa dimension astucieuse, par l'ingénierie qu'elle mobilise et par le défaut d'une norme générale permettant de convertir en redressements des contrôles souvent difficiles est une dimension bien plus complexe que la fraude fiscale ordinaire.

Ainsi, ce sont les « prix de transfert » biaisés qui constituent le principal moyen d'optimisation ou de fraude fiscale utilisé par les groupes internationaux. Or la Cour des comptes a fait observer en 2010 que les directions de contrôle fiscal sont très démunies dans ce domaine et n'opèrent en général des redressements que dans des cas très simples. De plus, la fraude à la TVA intracommunautaire représente des montants considérables : « la difficulté intrinsèque à détecter les réseaux, le nombre finalement modeste des vérifications et leur faible rendement en termes de recouvrement de l'impôt ne peuvent être ignorés ».

La police judiciaire fiscale

L'introduction en France de l'enquête judiciaire fiscale s'est concrétisée par la mise en place en 2010 d'une unité de police judiciaire spécialisée, la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) composée de huit officiers de police judiciaire (OPJ) et de onze agents des impôts ayant acquis la qualité d'officiers fiscaux judiciaires (OFJ). Rattachée au ministère en charge de l'Intérieur, la BNRDF est une des treize entités, offices ou brigades

qui composent la sous-direction de la lutte contre la criminalité organisée et la délinquance financière. Le bilan positif des premiers mois de la police fiscale prouve l'utilité de la convergence ainsi opérée entre la police judiciaire et l'administration fiscale. C'est le même esprit de décloisonnement entre administrations qui a prévalu pour l'exploitation des fichiers HSBC et du Liechtenstein, l'administration fiscale ayant bénéficié du concours de la justice, de la police et des douanes.

La police fiscale a dans son « viseur » les pratiques frauduleuses les plus sophistiquées, reposant en particulier sur l'utilisation des paradis fiscaux qui peuvent désormais faire l'objet d'investigations sous la forme d'enquêtes judiciaires, avec l'utilisation de moyens tels que des auditions, des écoutes ou des perquisitions.

Deux autres unités spécialisées s'intéressent particulièrement à la fraude fiscale :

- la brigade nationale d'enquête économique (BNEE), créée en 1948, peut être considérée comme l'ancêtre de la nouvelle police judiciaire fiscale puisqu'elle signale à la DGFIP des fraudes fiscales repérées à l'occasion de la poursuite d'infractions pénales. Elle comprend quarante-sept inspecteurs des impôts répartis sur vingt-et-un sites (SRPJ);
- spécialisés dans la lutte contre l'économie souterraine, les trente-sept Groupes d'Intervention Régionaux (GIR) répartis sur l'ensemble du territoire emploient quarante et un fonctionnaires. Mis en place par une circulaire interministérielle du 22 mai 2002, les GIR interviennent en co-saisine comme des composants supplémentaires de l'enquête et travaillent sur les aspects financiers ou fiscaux des fraudes.

Au total, plus de 150 agents du fisc sont ainsi présents au sein des services du ministère de l'Intérieur.

Les liens entre l'administration fiscale, les douanes et les organismes sociaux

Sous l'impulsion de la Délégation nationale à la lutte contre la fraude (DNLF), l'administration fiscale travaille en coopération plus étroite avec les organismes sociaux, (4 000 signalements en 2010).

La Direction générale des douanes et droits indirects a conclu en 2010 avec la DGFIP un nouveau protocole d'accord visant à adapter les modalités d'échanges d'informations et à renforcer la coopération entre les douanes et l'administration fiscale. (la DGDDI adresse chaque année à l'administration fiscale 1 500 à 2 000 bulletins de transmission d'information).

Par ailleurs, à la suite des escroqueries au carrousel de TVA, des échanges de données systématiques entre les deux directions générales ont été mis en place concernant en particulier les déclarations d'échanges de biens par les entreprises : il s'agit de repérer d'éventuelles anomalies d'un mois sur l'autre avec des « pics » dans les échanges intracommunautaires économiquement infondés.

L'articulation entre l'administration fiscale et la justice pénale

L'autorité judiciaire a été dotée d'outils pour renforcer le niveau de répression pénale de l'évasion fiscale avec le soutien des services d'enquête spécialisés relevant du ministère de l'Intérieur.

En effet, la justice s'est engagée, depuis une dizaine d'années, dans une démarche générale de spécialisation. S'agissant de la lutte contre la délinquance organisée économique et financière, elle s'est organisée en juridictions interrégionales spécialisées, les JIRS qui rassemblent à la fois des magistrats spécialisés du parquet, des juges d'instruction spécialisés et des services d'enquête spécialisés composés de gendarmes, de policiers et de douaniers, ainsi que de membres de l'inspection du travail et de l'administration fiscale.

Juridiquement, en matière de fraude fiscale, l'autorité judiciaire ne peut pas s'autosaisir : elle est tributaire de l'initiative de l'admini-

nistration fiscale après autorisation par la Commission des infractions fiscales (CIF). Mais depuis 2008, la jurisprudence a admis qu'un fraudeur pouvait être judiciairement poursuivi et condamné du chef de blanchiment de fraude fiscale, alors même qu'aucune poursuite administrative n'avait été engagée pour fraude fiscale. L'autonomie de l'infraction de blanchiment est désormais reconnue et il devient possible d'ouvrir une enquête de flagrance.

Inversement, la répression pénale des faits de blanchiment doit normalement conduire la justice à transmettre un certain nombre d'informations à l'administration fiscale afin de fiscaliser des revenus d'origine occulte.

Les auxiliaires de l'administration fiscale en matière de signalement

En 1990, seuls les organismes financiers étaient soumis à déclaration de soupçon. Puis ce dispositif a été progressivement élargi aux courtiers d'assurance et aux bureaux de change à partir de 1996, aux intermédiaires immobiliers en 1998, aux casinos, marchands d'art, d'antiquités, de pierres précieuses et commissaires-priseurs en 2001, aux OPCVM, sociétés de gestion et conseils en investissements financiers en 2003, aux « professions du chiffre et du droit » en 2004, c'est-à-dire aux experts comptables, avocats, commissaires aux comptes, huissiers de justice, administrateurs et mandataires judiciaires et, la même année, aux sociétés et cercles de jeu ainsi qu'aux institutions de prévoyance et de gestion de retraite complémentaire. Pour autant, on observe une réticence des professionnels à « dénoncer » leurs clients : les commissaires aux comptes n'ont pas de démarche active dans le domaine de la fraude fiscale ; les notaires estiment qu'ils doivent principalement signaler les opérations de blanchiment lorsqu'un mouvement de capitaux est clairement identifié ; les avocats n'ont transmis de déclarations de soupçon qu'au nombre de deux en 2009, zéro en 2010 et une en 2011.

L'inclusion de la fraude fiscale, à travers la notion de blanchiment de fraude fiscale, dans le champ de la déclaration de soupçon représente une sorte de révolution. Tracfin est en effet désormais autorisé à communiquer à l'administration fiscale des informations sur des faits susceptibles de relever de la fraude fiscale.

Les organismes de coordination entendus par la commission

L'empilement des structures dédiées les unes au contrôle fiscal, les autres à la lutte contre le blanchiment qui inclut désormais une mission de détection du blanchiment de fraude fiscale pose des problèmes de coordination interne à chacune des deux pyramides, mais aussi entre les deux édifices correspondant. Aussi, a-t-on créé des structures de coordination : le Conseil d'Orientation de la Lutte contre le Blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (COLB) ; la délégation générale à la lutte contre les juridictions et les territoires non coopératifs ; la direction nationale à la lutte contre la fraude (DNLF) ou le service central de répression du ministère de la justice. Pour la Commission du Sénat, les missions et les moyens de ces services n'apparaissent pas clairement.

Plusieurs constatations se dégagent des auditions.

Des passerelles insuffisantes à l'intérieur de l'administration

Dans l'exemple du contrôle de l'optimisation fiscale des grandes entreprises, des avancées sont faites dans la lutte contre deux séries de cloisonnements : entre administrations de contrôle et à l'intérieur même de la direction générale des finances publiques (DGFIP) :

- au premier cas, les douanes ou l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) qui contrôlent les entreprises, restent en dehors du périmètre de la direction générale des finances publiques. Des protocoles ont été établis avec l'Agence et la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED).

- en ce qui concerne les cloisonnements internes à la DGFIP, il a été rappelé qu'un contrôle fiscal efficace des entreprises nécessite de collecter, d'une part, des informations fournies par les services de gestion, et, d'autre part, des informations « hors liasse fiscale » (c'est-à-dire en dehors des déclarations), que peut obtenir la direction nationale des enquêtes fiscales. Depuis deux ans, ces entités s'efforcent de travailler en étroite liaison.

Une collaboration frileuse de l'administration avec la justice

Les auditions ont tout d'abord permis de confirmer que les administrations fiscales et douanières ont parfois tendance à craindre de déclencher les procédures judiciaires fiscales. Cependant en matière de fraude à la TVA, l'administration porte fréquemment plainte directement pour escroquerie, sans qu'il soit besoin de saisir au préalable la Commission des infractions fiscales (CIF).

Par ailleurs, la DNEF collecte des informations de façon très large et dispose d'une brigade au Palais de justice qui explore les dossiers au greffe pour étudier et exploiter les informations pertinentes en provenance, par exemple, des litiges du travail.

Depuis trois ou quatre ans, l'administration hésite moins à alourdir certaines sanctions fiscales pour les rendre plus exemplaires en affrontant des recours juridictionnels plus nombreux.

La pertinence du « domaine fiscal réservé » à l'administration et du filtrage des plaintes pénales

La justice ne pouvant pas se saisir elle-même de fraude fiscale, la CIF est un passage obligé pour une plainte pénale.

La singularité de la procédure est que la commission, constituée de conseillers d'État et de conseillers maîtres à la Cour des comptes ne donne pas un avis mais une autorisation à l'administration : à défaut, le ministre ne peut pas saisir la justice d'une plainte fiscale. Mais le rôle de « filtrage » de la CIF ne fait pas obstacle, compte tenu de l'évolution de la jurisprudence de la Cour de cassation, à ce que la fraude fiscale puisse être appréhendée au niveau judiciaire à travers le blanchiment dont elle a fait l'objet, ce qui n'est pas sans poser quelques problèmes de cohérence.

* * * * *

POUR PROGRESSER, MIEUX INTERCONNECTER LES SERVICES CIBLER LES RISQUES MAJEURS

Le contrôle fiscal est resté à l'écart des réorganisations effectuées à l'occasion de la fusion DGI-DGCP, et face à une fraude évolutive, inventive et mobile, l'administration est restée statique. En outre, elle est cloisonnée. Trois entités de Bercy concourent à des actions en matière de fraude fiscale : la DGFIP, Tracfin, qui agit en matière de blanchiment, et la direction générale des douanes et droits indirects, au sein de laquelle la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED) est active en matière de fraude « carrousel » (C'est le cloisonnement entre ces trois entités qui apparaît à la Cour comme une des raisons de la prolongation excessive de la fraude aux quotas de CO₂, qui a coûté 1,6 milliard d'euros à l'État).

Le ciblage des risques et des contribuables

La Cour des comptes dans son rapport public pour 2012 constate que la priorité donnée aux résultats budgétaires et à la répression de la fraude conduit à orienter le contrôle vers les erreurs et les fraudes les plus faciles à détecter et à sanctionner.

Jugée sur des indicateurs de performance budgétaire « à courte vue » l'administration n'est-elle pas tentée de sous-dimensionner le contrôle de l'évasion fiscale internationale particulièrement difficile à combattre ? Telle est l'interrogation que soulève très directement ce constat.

S'agissant des comparaisons internationales, et comme le souligne l'OCDE, la tendance a été d'organiser les activités par « segment de contribuables ». Ainsi, les « gros contribuables » constituent une catégorie de contribuables très différente des autres et présentent certains risques importants d'évasion fiscale : bon nombre d'autorités fiscales ont créé des unités pour les gros contribuables, auxquelles est affecté un personnel hautement qualifié et spécialisé.

En ce qui concerne les entreprises, il pourrait être intéressant de recourir systématiquement à une évaluation du risque de non-conformité fiscale dès lors que la transparence des entités serait plus aboutie, à l'instar des pratiques britanniques.

Une lutte contre la fraude instantanée insuffisante

Afin de répondre à une demande de Bercy, la DNEF a récemment transformé ses méthodes de travail en matière de lutte contre les carrousels de TVA et se concentre sur la démonstration des liens entre le fraudeur et le déducteur final afin de poursuivre immédiatement ce dernier sur le terrain de la solidarité au paiement. L'intérêt de ce changement de stratégie réside dans le fait que le déducteur final est, la plupart du temps, solvable alors que le fraudeur s'est organisé pour ne pas l'être.

La nécessité d'un renforcement du contrôle fiscal international au moins par redéploiement des effectifs

Les entités particulièrement sensibilisées à l'évasion fiscale internationale ne représentent que 8 % des effectifs de contrôle et moins d'un centième des personnels de la DGFIP.

Par ailleurs, il faut prendre conscience, ce que la commission d'enquête a pu éprouver, de l'extrême difficulté des missions de contrôle de l'impôt, confrontées à une complexification considérable de la vie économique qui recourt à une ingénierie de plus en plus sophistiquée, mobilisant des techniques pluridisciplinaires.

Cet aspect du problème appelle des modes d'organisation aptes à renforcer l'expertise du contrôle, ce qui devrait être pleinement pris en compte dans les politiques de recrutement des agents, mais suppose aussi que les auxiliaires du contrôle (les superviseurs, en particulier) apportent toute leur contribution à celui-ci.

La Cour des comptes en faveur des redéploiements

Est suggéré une stratégie de redéploiements fondée sur « une double bascule d'effectifs » :

- entre l'effectif de gestion et l'effectif de contrôle, ce dernier ne représentant que 10 % des 120 000 agents de la DGFIP ;
- et au sein de l'effectif de contrôle, entre l'effectif de terrain réalisant des contrôles ordinaires et les directions nationales chargées des contrôles plus techniques.

Des effectifs de lutte contre l'évasion fiscale insuffisants

La commission d'enquête constate qu'en dépit de leur « sanctuarisation » apparente (en même temps, le nombre d'opérations de contrôles fiscaux externes a été stabilisé depuis plus d'une dizaine d'années à 52 000 opérations), les moyens de contrôle ont, de façon générale, manifestement subi le contrecoup de la RGPP. Bien consciente que faute de nouvelles avancées en matière d'accès à l'information bancaire dans les paradis fiscaux, l'augmentation des effectifs risque de subir la « loi des rendements décroissants », elle préconise cependant un renforcement des effectifs des trois directions nationales spécialisées, à l'évidence sous-dotées puisqu'ils ne représentent aujourd'hui que moins d'un pour cent des effectifs de la DGFIP.

Une gestion des ressources humaines à améliorer

Selon la Cour des comptes, la rotation des effectifs à la DVNI et à la DNVSF est trop rapide : 85 % des vérificateurs y ont moins de quatre ans d'ancienneté, alors qu'il faut plus de trois ans à un vérificateur pour être pleinement opérationnel et que les contrôles s'étendent fréquemment sur plusieurs années. Par ailleurs, et compte tenu de la réforme de la formation initiale (ENFIP), ces deux directions doivent intensifier les mesures de formation destinées aux jeunes agents.

En revanche, la Cour estime qu'à la DNEF, la difficulté à renouveler les outils et les méthodes trouve une part de son explication dans une stabilité des cadres qui peut être considérée comme excessive, faute d'actions massives en matière de formation continue.

Rejoignant le diagnostic établi par le directeur de la DNEF, elle préconise, de manière générale, le recours à des compétences d'experts extérieurs à la DGFIP (informaticien, statisticien, ingénieur).

Le retard français en moyens techniques

La DNEF, avec des effectifs limités, traite annuellement 80 millions de données recueillies auprès d'organismes divers : le recours à l'informatique pour cibler les risques de fraude est un facteur essentiel de son efficacité.

Plus globalement, les comparaisons internationales suggèrent qu'un sensible effort de rattrapage est nécessaire pour que l'administration fiscale française puisse égaler ses partenaires (la part des coûts informatiques dans les dépenses de l'administration fiscale était en 2008 deux fois moins élevée en France que dans les pays du nord de l'Europe).

Des instruments de recherche limités : l'asymétrie des moyens d'accès à l'information financière et fiscale

Les entités administratives insuffisamment interconnectées et confrontées au traitement de gros volumes de données : les acteurs de la lutte contre l'évasion fiscale sont confrontés à la fois à de considérables volumes de données et à une insuffisance de la mise en commun de leurs informations respectives.

Au plan européen, c'est la lutte pour le démantèlement des fraudes à la TVA de type carrousels, qui a motivé la mise en place du dispositif Eurofisc par décision, le 7 octobre 2008, du Conseil Affaires économiques et financières (Ecofin) : il prévoit un système d'alerte rapide et multilatéral des États dans un cadre juridique sécurisé qui assure la confidentialité des données échangées entre les partenaires afin de détecter plus rapidement les sociétés en cause.

Il convient de souligner que le droit de la communication de l'administration fiscale a vieilli : il ne prévoit pas explicitement la communication des fichiers, alors que, sans eux, la DNEF ne peut pas accomplir sa mission de base.

La commission d'enquête ne peut que souscrire au principe de la modernisation du droit de communication de l'administration fiscale.

Enfin, la Cour des comptes a préconisé la mise en place d'une veille stratégique afin de lutter contre l'émergence des fraudes sur les nouveaux marchés dématérialisés. L'efficacité d'une telle démarche suppose toutefois que la DGFIP soit en mesure de recruter des statisticiens, des ingénieurs ou des spécialistes de marché pour établir des diagnostics et analyser les mouvements de marché.

« Surveiller l'argent là où il est »

Élément essentiel : dans le monde économique et financier contemporain, marqué par la complexification de ses opérations et par leur

très forte dérégulation, les agents du contrôle fiscal ne sauraient se passer du concours des organes de supervision des professions.

Soucieuses de leur image d'exemplarité, les banques entendues par la commission déclarent s'interdire de favoriser l'optimisation fiscale, et a fortiori l'évasion fiscale internationale notamment par le biais de la gestion privée et mobilisent des « équipes de conformité » pour signaler les fraudes. Pour autant, il apparaît à la Commission que la régulation bancaire et financière est trop limitée à un contrôle en superficie des moyens anti-fraude : la supervision bancaire et financière se limite trop souvent à un contrôle des moyens déployés par les établissements de crédits pour présenter un appareil de contrôle de conformité ... conforme, sans que ses résultats tangibles soient réellement évalués.

Les résultats perfectibles du contrôle des contribuables les plus fortunés

Spécialisée dans le contrôle fiscal externe des particuliers les plus fortunés, la direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF) présente des résultats jugés décevants par la Cour.

Son champ de compétence est délimité par trois principales séries de critères :

- elle traite tout d'abord les dossiers des particuliers disposant d'un revenu global au moins égal à 770 000 euros, d'actifs taxables à l'ISF supérieurs à 6,9 millions d'euros ou de recettes supérieures à 1,22 million d'euros liées à l'exercice d'une profession non commerciale ; elle contrôle également les contribuables à la notoriété avérée ; depuis 2011, la DNVSF a une compétence exclusive dans le contrôle des « dossiers à très fort enjeu », qui concernent des revenus supérieurs à 2 millions d'euros et un actif brut supérieur à 15 millions d'euros ; les contribuables concernés sortent de la compétence des directions territoriales pour relever de la compétence exclusive de la DNVSF ;

- le second critère d'intervention tient à la complexité de la situation fiscale de certains contribuables qui relèvent par exemple d'au moins deux conventions internationales, leurs revenus étant issus de différents pays ;

- enfin, relèvent du champ de compétences de la DNVSF les contribuables qui font l'objet d'une instance judiciaire.

« Passer à la vitesse supérieure » sur les dossiers à fort enjeu :

face à ce constat, une réflexion a été engagée sur le devenir de la DNVSF et sur la façon dont elle pouvait couvrir le portefeuille des dossiers à très fort enjeu. Constatant que le contrôle triennal n'est plus aussi efficace que par le passé, la DGFIP a estimé opportun de franchir un palier supplémentaire pour mieux traiter les dossiers extrêmement complexes et à fort enjeu en spécialisant des équipes pour déployer tout le savoir-faire de l'administration sur cette cible. Plus précisément il s'agit de ne plus se limiter à la méthode de l'examen approfondi de situation fiscale personnelle pour s'efforcer de comprendre la stratégie patrimoniale globale sous-jacente du contribuable en élargissant les investigations à toutes les entités qu'il détient (sociétés holding, sociétés civiles de portefeuille ou sociétés civiles immobilières). De telles stratégies, dont les composantes prises isolément apparaissent inattaquables, pourront être remises en cause si l'administration démontre que le montage dans son ensemble est constitutif d'abus de droit, voire de la fraude. Un « contrôle du bureau », qui consiste en une analyse critique et globale des déclarations fiscales, sera effectué pour ces dossiers. Il se conjuguera avec un contrôle sur pièces des structures. L'ensemble des impôts – impôt sur le revenu et impôts patrimoniaux, droits de succession, ISF, droits de donation –, sera examiné.

À partir d'un certain niveau de richesse, la stratégie patrimoniale vise principalement à minimiser les droits d'une succession future, car ces impôts sont relativement élevés. Les titulaires de patrimoines très importants ont donc tendance à se pencher, de leur vivant, sur les droits de succession plutôt que sur les moyens d'optimiser les prélèvements à l'ISF dont le taux avoisine 1 à 1,5 %. Après un décès, c'est entre 40 et 60 % d'un patrimoine constitué sur plusieurs générations qui peut, en une seule fois, être prélevé par l'État.

La DNEF, « tête chercheuse » de l'administration fiscale, confrontée à une diversité de missions

La direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) vise avant tout à orienter la mise en oeuvre du contrôle fiscal par d'autres entités. Elle a cependant une activité répressive propre pour des dossiers à fort enjeu de lutte contre les carrousels de TVA.

Pour 2011, son directeur a détaillé les droits et les pénalités résultant des travaux de ses différentes brigades : le total avoisine 1,2 milliard d'euros.

La Cour des comptes rappelle que la DNEF présente des niveaux de recouvrement très faibles de l'ordre de 1 %, ce qui tient, en partie, à la vocation de ce service qui vise à empêcher et prévenir les fraudes fiscales plus qu'à les réprimer. Cela s'explique aussi par le fait que la grande majorité des droits émis s'applique aux situations de carrousels de TVA, dont la spécificité est de disparaître dès lors qu'ils sont découverts. Les sociétés ayant une existence éphémère, les montants fraudés sont très difficilement récupérables, alors même que l'objectif de mettre un terme aux mécanismes de fraude est atteint.

Les interrogations de la commission d'enquête sur le procédé de la transaction

Les transactions portent exclusivement sur le montant des pénalités encourues à la suite de contrôles fiscaux. Elles sont conclues dans trois principaux cas :

- en général, il s'agit pour l'administration, qui peut douter tout comme le contribuable de la validité de sa position, de sécuriser l'assiette compte tenu des incertitudes juridiques en prévenant ainsi les risques d'annulation contentieuse ;
- l'objet de la transaction peut également être de sécuriser le recouvrement, les rappels dépassant la capacité contributive du contribuable ;
- enfin, lorsque la somme réclamée par l'administration est trop lourde pour le contribuable ou manifestement disproportionnée par rapport à la gravité de la faute commise, le fonctionnaire chargé du dossier conserve une faculté d'appréciation qui l'autorise à atténuer la lourdeur de la pénalité.

La commission d'enquête observe, de l'aveu même de l'administration, que la transaction est parfois conclue avec des contribuables parfaitement solvables mais dont les actifs hors de France risquent d'être extrêmement difficiles à appréhender pour recouvrer les sommes dues.

Cette sécurisation est-elle préjudiciable à la traçabilité et l'exemplarité de la sanction ? les transactions permettent de sécuriser des recouvrements et d'éviter des contentieux parfois très longs. Cependant, ni les directions nationales, ni la sous-direction du contrôle fiscal, n'ont établi de doctrine d'emploi claire des transactions, ni mis en place une évaluation fiable de son impact financier. Un constat identique avait déjà été effectué lors de l'enquête portant sur le réseau déconcentré. La DGFIP est consciente de cet enjeu et travaille à l'heure actuelle à un meilleur encadrement et à une meilleure traçabilité des transactions. Elle expérimente une

nouvelle application informatique destinée à renforcer la traçabilité des décisions prises. Cet outil s'inscrit également dans une finalité d'appui aux vérificateurs car il est associé à un guide méthodologique pour les orienter dans leurs investigations.

L'insuffisance de l'exemplarité des sanctions

La lutte contre la fraude fiscale est bien intégrée dans les priorités de politique pénale : la dernière circulaire de politique pénale générale signée par le ministre en février 2012 appelle les magistrats, les procureurs généraux, les procureurs à se mobiliser pour la lutte contre la fraude fiscale. Ce texte a rappelé aux juridictions que la BNRDF avait été créée et qu'elles devaient se saisir de ce nouvel outil de répression fiscale. Il a également été rappelé aux magistrats la nécessité d'informer l'administration fiscale lorsque des poursuites sont engagées pour blanchiment.

Mais le droit pénal ne peut pas être considéré comme la solution dissuasive à 100 % pour lutter contre l'évasion fiscale et les paradis fiscaux.

De plus, notre droit et notre procédure pénale organisent des voies de recours qui sont très avantageuses pour le citoyen mais qui peuvent parfois être un obstacle à l'avancée rapide d'une enquête.

UNE POLITIQUE CONVENTIONNELLE FRANÇAISE NON ABOUTIE

Les débuts de la coopération administrative

La France a signé trente-six conventions en matière de coopération fiscale et judiciaire dont vingt-sept sont aujourd'hui entrées en vigueur, mais la coopération dépend non seulement du cadre juridique, garanti par la conclusion des accords, mais également de la volonté politique de les mettre en oeuvre.

Des marges de progrès existent en termes de coopération fiscale. En effet, la lutte contre l'opacité se heurte à de nombreux obstacles, tant pratiques que juridiques et force est de constater que la coopération dépend non seulement du cadre juridique, garanti par la conclusion des accords, mais également de la volonté politique de les mettre en oeuvre.

La capacité de collecte des administrations fiscales est aussi, à bien des égards, limitée. Ainsi, le rapport sur le réseau conventionnel précité révèle que « *A défaut de dispositions permettant à l'administration locale de détenir elle-même les renseignements demandés ou d'y accéder directement, ladite administration est parfois contrainte de solliciter des tiers privés ou la personne elle-même pour obtenir ces renseignements.* ».

La coopération judiciaire en panne ?

L'entraide judiciaire se heurte à de nombreuses difficultés lorsque les infractions réprimées concernent la fiscalité. L'entraide judiciaire n'existe pas avec les paradis fiscaux. Dans d'autres États, l'absence de convention ou l'exclusion des infractions fiscales de leur champ font obstacle à une coopération ; les entraves à celle-ci peuvent également résider dans la mise en oeuvre des procédures ou des délais trop longs.

La traduction juridique de libertés de circulation, frein majeur à la lutte contre l'évasion fiscale ?

Le soin particulier apporté par les pays européens à construire un marché fonctionnant sur le fondement de la libre concurrence les a conduits à graver les libertés de circulation dans le droit européen, et le droit de l'Union européenne, tel qu'il a été fait, peut apparaître comme le support idéal de l'évasion fiscale...

De même, lorsque le législateur français envisage d'allonger les délais de reprise en cas de dissimulation d'actifs par un contribuable, ce

qui constitue l'une des voies essentielles de la lutte contre l'évasion fiscale, il ne peut que constater qu'une telle mesure est considérée par la Cour de Justice comme une restriction aux libertés de circulation.

LES MILLE VISAGES DE L'ÉVADÉ OU DU FRAUDEUR

Les travaux de la commission ont conduit à s'interroger sur les profils et les motivations des personnes recourant à des procédés d'évasion fiscale mettant ainsi en lumière la complexité du phénomène non seulement du point de vue technique mais également culturel.

Le Conseil des prélèvements obligatoires avait déjà noté en 2007 que « *les grandes entreprises fraudent peu mais se retrouvent souvent dans des situations d'irrégularité et d'optimisation.* »

Le risque de fraude est plus présent chez les PME en raison de leurs caractéristiques économiques.

En ce qui concerne les particuliers, il est difficile d'établir un profil tant du fraudeur, que de l'optimisateur « abusif », compte tenu des difficultés d'évaluation du phénomène :

« *Bien sûr, nous n'avons pas à interroger les gens sur les motifs de leur départ. Dès lors, pour caractériser une personne qui partirait pour des motifs fiscaux, nous avons choisi la définition suivante : il s'agit d'un contribuable, assujéti à l'ISF en tant que résident français en année n, qui décide de quitter le territoire en année n+1.* (le directeur de la fiscalité à la DGFIP).

« *Les personnes visées appartiennent toutes à une classe plutôt aisée - même si certains bénéficiaires de minima sociaux peuvent percevoir, à l'étranger, des biens extrêmement importants. Il s'agit rarement de jeunes adultes : nous avons toujours affaire à des individus d'âge moyen, voire avancé. Ce sont majoritairement des hommes : bien souvent, les femmes sont simplement associées au titre d'épouse, parfois bénéficiaires des comptes. Il s'agit majoritairement de personnes ayant assumé des activités commerciales déclarées, dont elles ont détourné une partie des revenus* » (le sous-directeur de lutte contre la criminalité organisée et la délinquance financière).

« *Hier, s'agissant des particuliers, seules quelques riches ou très riches personnes entraient par la petite porte de leur banquier, tard le soir, pour avoir accès aux paradis fiscaux... Aujourd'hui, comme de nombreuses études l'ont montré, aussi bien aux États-Unis qu'en Europe, des personnes aisées aux revenus assez élevés, patrons de PME ou hauts cadres d'entreprise, sont aussi directement démarchées par de grands cabinets d'avocats et d'audit ou par des banques.* » (un journaliste à « Alternatives économiques »).

Le cycle d'auditions ainsi que la poursuite des travaux auprès des différentes administrations en charge du contrôle fiscal a révélé l'ensemble du spectre des motivations de l'évasion fiscale allant de la négation subjective du devoir fiscal à l'affirmation d'un pragmatisme objectif.

Les limites subjectives au devoir fiscal

Certains comportements relèvent de l'ignorance d'avoir commis des actes de fraude ou d'optimisation fiscale abusive, en raison principalement de la complexité de la législation.

Des contribuables pensent que « *leur compte bancaire est une affaire personnelle* » qui ne regarde aucunement l'État.

D'autres, bien que n'ignorant pas la loi, vont subjectivement s'exonérer d'une partie ou de l'ensemble de leurs obligations fiscales, en invoquant des motifs « légitimes » à leurs yeux afin de justifier l'évasion fiscale (tels que des difficultés de trésorerie, des emplois à préserver...).

Enfin, certains tendent à développer une conduite de refus de l'impôt considéré comme étant confiscatoire.

La notion d'équité intervient également dans l'acceptation de l'impôt. Le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de 2007 insistait sur la notion de « juste retour » indiquant que près de 53 % des personnes interrogées « *ne connaissent pas vraiment l'utilisation des impôts qu'[elles paient]* ».

L'affirmation du pragmatisme fiscal

Indépendamment de tout rapport subjectif face à l'impôt, la motivation la plus courante réside dans l'affirmation d'un certain pragmatisme face à une concurrence fiscale ouvertement affichée. Ce pragmatisme est encouragé par l'existence d'un « marché fiscal » à l'origine de la confusion entre l'optimisation légitime et l'optimisation abusive.

Les facteurs incitatifs à l'évasion fiscale

La stratégie fiscale relevant de l'optimisation abusive et de la fraude conduit le plus souvent le contribuable à prendre en compte divers facteurs tels que le risque encouru apprécié à l'aune de la complexité des dispositions fiscales et de la probabilité de la sanction.

Le rapport à la loi

Le respect de la loi requiert stabilité et lisibilité des dispositifs. Or 20 % en moyenne des articles du code général des impôts sont modifiés chaque année. La complexité et la multiplication des exemptions des assiettes conduisent à une illisibilité du code. Ainsi trente-deux dispositifs relatifs aux dépenses fiscales avaient été créés en moyenne chaque année entre 2000 et 2008 alors que vingt mesures avaient été supprimées, ce qui représente cinquante-deux modifications moyennes par an, soit 12% du stock de dépenses fiscales.

Cette instabilité est source également de complexité et d'insécurité juridique ainsi que l'a jugé le Conseil Constitutionnel en 2005 en censurant le dispositif de plafonnement des niches fiscales: « *Considérant que la complexité de ces règles se traduit notamment par la longueur de l'article 78, par le caractère imbriqué, incompréhensible pour le contribuable, et parfois ambigu pour le professionnel, de ses dispositions, ainsi que par les très nombreux renvois qu'il comporte à d'autres dispositions elles-mêmes imbriquées ; que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux.* »

L'insuffisance de dialogue avec l'administration

La qualité du dialogue avec l'administration fiscale ou encore l'accès à celle-ci constitue à certains égards un facteur intervenant dans la mise en place de stratégies fiscales agressives.

L'absence de dissuasion de la sanction

Les pénalités qui sont prononcées par les juridictions françaises sont souvent considérées comme peu importantes, voire ridicules en matière de fraude fiscale, et, de façon plus générale, en matière économique et financière.

Le « marché du conseil »

La complexité de la législation fiscale et les brèches qui en résultent ont conduit au développement d'un marché du conseil en matière de fiscalité particulièrement bien structuré. Au-delà de l'optimisation légitime, les auditions ont révélé l'existence d'une offre de l'évasion fiscale frauduleuse ou abusive. ■

La seconde partie de cet article sera publiée dans le numéro de mai 2013.

Professeur Bernard JADAUD

Agrégé des Facultés de droit

Professeur honoraire de l'Université François Rabelais de Tours

■ De façon générale, *La Revue* ne publie pas d'articles traitant de dispositions fiscales spécifiques.

En revanche, les décisions du Conseil Constitutionnel, motivées par un recours aux grands principes législatifs, nous semblent mériter d'être portées à la connaissance de nos lecteurs.

La Rédaction

Le régime fiscal simplifié et allégé des retraites chapeaux (Décision n° 2012-662 DC – Conseil Constitutionnel – 29 décembre 2012)

Cet article est paru dans *La Semaine Juridique - Entreprise et Affaires* 2013. Article n° 1083

Les retraites chapeaux, dont la dénomination administrative et fiscale est celle de « rentes versées dans le cadre de régimes de retraite à prestations définies régis par l'article L.137-11 du Code de la sécurité sociale », sont d'un usage ancien en raison de leur intérêt financier. Elles sont soumises, depuis 2011, à une contribution qui constitue un régime particulier de taxation, qui a évolué, s'était aggravé, mais que la Décision n° 2012-662 DC du Conseil Constitutionnel du 29 décembre 2012¹ a simplifié et allégé.

A. Schéma financier des retraites chapeaux

1. Les retraites chapeaux, dénommées telles parce qu'elles chapeautent toutes les autres : retraites obligatoires, retraites complémentaires AGIRC, ARCO, sont constituées par des rentes versées à des dirigeants, des cadres, des salariés, des mandataires sociaux, sous la condition et à compter de l'achèvement de la carrière de ceux-ci au sein de l'entreprise par leur départ en retraite².

L'intérêt financier de ces retraites chapeaux est réel tant pour les entreprises qui les constituent que pour ceux qui en sont les bénéficiaires. Au lieu d'accorder une augmentation de la rémunération de ces personnes pendant toute ou une partie de la période de leur activité au sein de l'entreprise, soumise à des charges sociales et à une imposition sur les salaires, l'entreprise peut soit verser des primes à un organisme agréé : institution de prévoyance, institution de gestion de retraite supplémentaire, société mutuelle d'assurance, société anonyme d'assurance, soit constituer une provision dont le montant est

annexé au bilan fixant la somme des rentes dues à ces salariés, provision non déductible comme charge d'où la dénomination de ces retraites chapeaux de « retraites de l'article 39 » par référence à l'article 39-1-5°, al.1, 2^{ème} phrase, du C.G.I. Le financement par l'employeur n'est pas individualisable par salarié. Les primes versées ou les provisions constituées permettent des placements donnant lieu à des intérêts financiers qui augmentent les capitaux disponibles pour servir les retraites chapeaux.

2. L'entreprise doit, à raison de ces retraites chapeaux, verser une contribution dont le taux est respectivement de 24 % sur les primes versées et de 48 % sur les provisions constituées. Cette contribution diminue évidemment le montant des retraites chapeaux qui seront versées à leurs bénéficiaires, mais, comme le déclare le Conseil Constitutionnel³, cette « contribution prévue par l'article L.137-11 du code de la sécurité sociale est une imposition à la charge de l'employeur qui ne s'impute pas sur le montant de la rente - ou retraite chapeau - versé ; dès lors, il ne convient pas de la prendre en considération pour l'appréciation » du montant de la contribution à la charge des bénéficiaires des retraites chapeaux

¹ JO du 30 décembre 2012 p. 20 966

² Bernard Jadaud : Régime fiscal des « retraites chapeaux », JCP E 2011, 1339

³ Considérant 18

Le bénéficiaire d'une retraite chapeau doit, en effet, verser une contribution dont le régime et les taux ont évolué, cette contribution étant précomptée et versée par les organismes débiteurs des retraites chapeaux, recouvrée et contrôlée dans les mêmes conditions que la C.S.G.⁴

B. Régime particulier d'imposition des retraites chapeaux

3. Depuis sa création par la loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010, le régime d'imposition des retraites chapeaux a été modifié trois fois et soumis par deux fois à l'appréciation du Conseil Constitutionnel.

4. Le régime institué par l'article 10 de la loi du 20 décembre 2010⁵ est simple. Les retraites chapeaux sont soumises à une contribution au taux de :

- 0 % pour celles dont la valeur n'excède pas 400 € par mois,
- 7 % pour celles dont la valeur est comprise entre 400 € et 600 € par mois,
- 14 % pour celles dont la valeur est supérieure à 600 € par mois.

5. Les protestations auxquelles a donné lieu cette taxation a conduit le législateur à modifier ce régime par l'article 16 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010⁶, l'atténuant par deux distinctions : l'une relative à la date de liquidation de la retraite chapeau, laquelle est la date de prise d'effet de la retraite, l'autre par une progressivité de la base de la contribution.

* Les rentes versées au titre des retraites liquidées avant le 1^{er} janvier 2011 sont soumises à une contribution au taux de :

- 0 % sur la part d'un montant de 500 € par mois de la retraite chapeau ,
- 7 % sur la part qui excède 500 € pour celles dont la valeur mensuelle est comprise entre 500 € et 1 000 € par mois,
- 14 % sur la part qui excède 1 000 € pour celles dont la valeur est supérieure à 1 000 € par mois.

* Les rentes versées au titre des retraites liquidées à compter du 1^{er} janvier 2011 sont soumises à une contribution au taux de :

- 0 % sur la retraite chapeau n'excédant 400 € par mois,
- 7 % pour celles dont la valeur mensuelle est comprise entre 400 € et 600 € par mois,
- 14 % pour celles dont la valeur est supérieure à 600 € par mois.

6. La précision « sur la part qui excède 400 € » ne figurant pas pour les retraites chapeaux liquidées à compter du 1^{er} janvier 2011, le législateur a été conduit à préciser le régime de cette contribution, ce qu'il a fait par l'article 28 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011⁷.

Mais il a profité de cette fenêtre législative pour alourdir le taux de cette contribution.

Le régime devient le suivant.

* Les rentes versées au titre des retraites liquidées avant le 1^{er} janvier 2011 sont soumises à une contribution sur la part qui excède 500 € par mois. La contribution est fixée au taux de :

- 0 % sur la retraite chapeau ou la part de retraite chapeau qui n'excède pas 500 € par mois,
- 7 % pour la part de la retraite chapeau supérieure à 500 € et inférieure ou égale à 1 000 € par mois,
- 14 % pour la part de la retraite chapeau supérieure à 1 000 € et inférieure ou égale à 24 000 € par mois,
- 21 % pour la part de ces rentes supérieure à 24 000 € par mois.

* Les rentes versées au titre des retraites liquidées à compter du 1^{er} janvier 2011 sont soumises à une contribution sur la part qui excède 400 € par mois. La contribution est fixée au taux de :

- 0 % sur la retraite chapeau ou la part de retraite chapeau qui n'excède pas 400 €,
- 7 % pour la part de la retraite chapeau supérieure à 400 € et inférieure ou égale à 600 € par mois,
- 14 % pour la part de la retraite chapeau supérieure à 600 € et inférieure ou égale à 24 000 € par mois,
- 21 % pour la part de ces rentes supérieure à 24 000 € par mois.

Ces dispositions étaient, aux termes de l'article 28-III de la loi, déclarées applicables aux retraites chapeaux versées à compter du 1^{er} janvier 2012.

Le montant de cette contribution est, aux termes de l'article 83-2°-0 quater du Code général des impôts et pour les retraites chapeaux versées à compter du 1^{er} janvier 2011, imposables à compter des revenus de 2011, déductible des sommes payées dans la limite de la fraction acquittée au titre des premiers 1 000 € de retraite chapeau mensuelle.

7. La loi de finances pour 2013, loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012, ne comporte pas de disposition spécifique relative à cette contribution taxant les retraites chapeaux.

Mais son article 3-2° ajoute aux taux d'imposition à l'impôt sur le revenu un taux de 45 % pour la fraction de chaque part de revenu supérieure à 150 000 €.

Saisi d'un recours sur l'application de cette disposition aux retraites chapeaux, le Conseil Constitutionnel a, par le considérant 21 de sa Décision 2012-662 DC du 29 décembre 2012, supprimé le taux de 21 % de la contribution due par les bénéficiaires d'une retraite chapeau et la référence au montant de 24 000 € mensuel de rente – ou retraite chapeau.

8. Il en résulte le régime suivant de taxation des retraites chapeaux, applicable aux retraites chapeaux versées à compter du 1^{er} janvier 2012.

* Les rentes versées au titre des retraites liquidées avant le 1^{er} janvier 2011 sont soumises à une contribution sur la part qui excède 500 € par mois. La contribution est fixée au taux de :

- 0 % sur la retraite chapeau ou la part de retraite chapeau qui n'excède pas 500 € par mois,
- 7 % pour la part de la retraite chapeau supérieure à 500 € et inférieure ou égale à 1 000 € par mois,

⁴ Code de la sécurité sociale art. L. 137-11-1, dernier alinéa

⁵ Loi de financement de la sécurité sociale pour 2011,

⁶ Loi de finances pour 2011

⁷ Loi de finances rectificative pour 2011

- 14 % pour la part de la retraite chapeau supérieure à 1 000 € par mois.

Ainsi une retraite chapeau d'un montant de 5 000 € par mois est soumise à une contribution de $[(7\% \times 500 \text{ €} = 35 \text{ €}) + (14\% \times 4 000 \text{ €} = 560 \text{ €}) = 595 \text{ €}$, le montant net perçu étant de 4 405 €.

Ainsi une retraite chapeau d'un montant de 50 000 € par mois est soumise à une contribution de $[(7\% \times 500 \text{ €} = 35 \text{ €}) + (14\% \times 49 000 \text{ €} = 6 860 \text{ €}) = 6 895 \text{ €}$, le montant net perçu étant de 43 105 €.

La contribution était, sous le régime antérieur, pour un même montant brut de 50 000 € de retraite chapeau de $[7\% \times 500 \text{ €} = 35 \text{ €}) + (14\% \times 23 000 \text{ €} = 3 220 \text{ €}) + (21\% \times 26 000 \text{ €} = 5 460 \text{ €}) = 8 715 \text{ €}$, le montant net perçu étant de 41 285 €.

* Les rentes versées au titre des retraites liquidées à compter du 1^{er} janvier 2011 sont soumises à une contribution sur la part qui excède 400 € par mois. La contribution est fixée au taux de :

- 0 % sur la retraite chapeau ou la part de retraite chapeau qui n'excède pas 400 € par mois,
- 7 % pour la part de la retraite chapeau supérieure à 400 € et inférieure ou égale à 600 € par mois,
- 14 % pour la part de la retraite chapeau supérieure à 600 € par mois.

Ainsi une retraite chapeau d'un montant de 5 000 € par mois est soumise à une contribution de $[(7\% \times 200 \text{ €} = 14 \text{ €}) + (14\% \times 4 400 \text{ €} = 616 \text{ €}) = 630 \text{ €}$, le montant net perçu étant de 4 370 €.

Ainsi une retraite chapeau d'un montant de 50 000 € par mois est soumise à une contribution de $[(7\% \times 200 \text{ €} = 14 \text{ €}) + (14\% \times 49 400 \text{ €} = 6 916 \text{ €}) = 6 930 \text{ €}$, le montant net perçu étant de 43 070 €.

La contribution était, sous le régime antérieur, pour un même montant brut de 50 000 € de retraite chapeau de $[7\% \times 200 \text{ €} = 14 \text{ €}) + (14\% \times 23 400 \text{ €} = 3 276 \text{ €}) + (21\% \times 26 000 \text{ €} = 5 460 \text{ €}) = 8 750 \text{ €}$, le montant net perçu étant de 41 250 €.

9. Il faut ajouter que l'ensemble de la retraite chapeau, hors déduction de la contribution spéciale, est soumise à la C.S.G. (mais une fraction de la C.S.G. est déductible de l'impôt sur le revenu), à la C.R.D.S, mais non aux prélèvements sociaux.

C. Les appréciations du Conseil Constitutionnel.

10. Par deux fois le Conseil Constitutionnel a été appelé à se prononcer sur la conformité de la contribution sur les retraites chapeaux à la Constitution : en 2011, d'abord, l'admettant sans retenue, puis en 2012, la simplifiant et l'allégeant.

11. Saisi le 13 juillet 2011 par le Conseil d'État⁸ sur une question prioritaire de constitutionnalité posée par l'ADRESE, Association de Défense des Retraites Supplémentaires d'Entreprise, et trois personnes physiques, le Conseil Constitutionnel était appelé à se prononcer sur la conformité à la Constitution du 3^{ème} alinéa de l'article L.137-11-1 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction résultant de l'article 16 de la loi du 29 décembre 2010 qui vise spécifiquement les rentes versées au titre des retraites liquidées à compter du 1^{er} janvier 2011 (et

non celles liquidées avant cette date ; mais le Conseil Constitutionnel s'est intéressé à l'ensemble de la disposition de l'article L.137-11-1 du C.S.S).

Le Conseil Constitutionnel, répondant aux moyens invoqués, affirme dans sa Décision n° 2011-180 QPC du 13 octobre 2011⁹ :

- sur le principe d'égalité devant l'impôt : « en fondant le prélèvement sur le montant des rentes versées, le législateur a choisi un critère objectif et rationnel en fonction de l'objectif de solidarité qu'il vise ; pour tenir compte des facultés contributives du bénéficiaire, il a prévu un mécanisme d'exonération et d'abattement, institué plusieurs tranches et fixé un taux maximal de 14 % ; par suite, les dispositions contestées, dont les effets de seuil ne sont pas excessifs, ne créent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »¹⁰ ;

- sur la garantie des droits : « l'institution ... d'un prélèvement sur les rentes versées ne porte pas, en elle-même, atteinte aux droits à la retraite »¹¹.

Le Conseil Constitutionnel valide donc l'ensemble du dispositif de taxation des retraites chapeaux selon le régime des taux de 7 % et 14 % établi par les lois de décembre 2010.

12. Aucun recours devant le Conseil Constitutionnel n'a été exercé contre l'article 28 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 qui créait un troisième taux : celui de 24%, de taxation des retraites chapeaux pour la part de ces rentes supérieure à 24 000 € par mois.

13. Saisi par un certain nombre de sénateurs et de députés sur la conformité à la Constitution de plusieurs dispositions de la loi de finances pour 2013, notamment de l'article 3 de la loi instituant une nouvelle tranche marginale d'imposition sur le revenu de 45 % pour la fraction de revenu supérieure à 150 000 € par part, le Conseil Constitutionnel, dans sa Décision n° 2012-662 du 29 décembre 2012, se prononce sur son incidence au regard de la contribution instituée par l'article L.137-11-1 du Code de la sécurité sociale.

14. Les députés requérants ont fait valoir que « cette nouvelle tranche marginale du barème de l'impôt sur le revenu, appliquée à la catégorie particulière de revenus que constituent les rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies assujetties aux contributions prévues par les articles L.137-11 et L.137-11-1 du code de la sécurité sociale, ferait supporter à ces revenus une imposition confiscatoire, contraire au respect des capacités contributives des contribuables, au principe d'égalité ainsi qu'au droit de propriété ; qu'il conviendrait, par conséquent, que le Conseil réexamine la conformité de l'article L.137-11-1 du code de la sécurité sociale et qu'il le déclare contraire à la Constitution »¹².

15. Le Conseil Constitutionnel accepte cette requête : « Considérant que la conformité à la Constitution d'une loi déjà promulguée peut être appréciée à l'occasion de l'examen des dispositions législatives qui la modifient, la complètent ou

⁹ J.O. du 15 octobre 2011 p. 17 463

¹⁰ Considérant 7

¹¹ Considérant 11

¹² Considérant 13

⁸ C.E. Décision n° 349383-349401 du 13 juillet 2011

affectent son domaine : ...que l'article 3 de la loi déferée doit être regardé comme affectant le domaine d'application des dispositions de l'article L.137-11-1 du code de la sécurité sociale »¹³.

Il en tire les conséquences.

Le Conseil Constitutionnel constate que « le taux marginal maximal d'imposition pesant sur les rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies est porté, par suite de la modification prévue à l'article 3 et après prise en compte de la déductibilité d'une fraction de la contribution sociale généralisée ainsi que d'une fraction de la contribution prévue à l'article L.137-11-1 du code de la sécurité sociale de l'assiette de l'impôt sur le revenu, à 75,04% pour les rentes perçues en 2012 et 75,34% pour les rentes perçues à compter de 2013 ; que ce nouveau taux d'imposition fait peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'il est contraire au principe d'égalité devant les charges publiques »¹⁴.

Il en conclut que, « dans ces conditions, pour remédier à l'inconstitutionnalité tenant à la charge excessive au regard des facultés contributives de certains contribuables percevant des rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies, les dispositions des cinquième et neuvième alinéas de l'article L.137-11-1 du code de la sécurité sociale et les mots « et inférieure ou égale à 24 000 euros par mois » figurant aux quatrième et huitième alinéas de ce même article doivent être déclarés contraires à la Constitution »¹⁵.

Conclusion

16. La contribution sur les retraites chapeaux est confirmée dans son principe, ce qui n'était pas contesté. Le Conseil Constitutionnel confirme, sur ce plan sa Décision n° 2011-180 QPC du 13 octobre 2011 : la contribution sur les retraites chapeaux n'est pas confiscatoire.

La contribution se trouve, par l'abrogation de certaines modalités, simplifiée dans son dispositif.

17. Mais elle n'est qu'un peu allégée dans son montant. Sans doute beaucoup moins que ceux qui espéraient beaucoup de la déclaration d'inconstitutionnalité de cette contribution sur les retraites chapeaux.

Concrètement, ceux qui perçoivent des retraites chapeaux d'un montant brut n'excédant pas 24 000 € par mois, soit 288 000 € par an, n'auront rien gagné par cette décision du Conseil Constitutionnel. Ceux qui recevaient plus y gagneront un peu par la différence entre les taux de 21 % et de 14 %. Ceux-ci seront, sans doute, soumis au taux nouveau de 45% par part de revenu imposable excédant 150 000 €, reconnu comme « ne faisant pas peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leur capacité contributive »¹⁶ et étant conforme à la Constitution.

En toute hypothèse, si l'on retient la motivation du Conseil Constitutionnel dans son mode de calcul, le taux de 75 %¹⁷ du montant de l'ensemble des impositions que devraient acquitter des bénéficiaires de retraites chapeaux ne paraît pas très éloigné. ■

¹³ Considérant 20

¹⁴ Considérant 19

¹⁵ Considérant 21

¹⁶ Considérant 16

¹⁷ Taux d'imposition globale visé au Considérant 93 de la Décision n° 2012-662 DC du Conseil Constitutionnel. Les retraites chapeaux sont soumises à la CSG et à la CRDS selon les modalités applicables aux pensions de retraite, mais non aux prélèvements sociaux.



Érika MARTIN

Élève-avocat

École Régionale des Avocats du Grand Est, Strasbourg

Melle Erika Martin, élève avocate à l'École Régionale des Avocats du Grand Est (Strasbourg) a reçu, cette année, le prix Maurice Cozian. Elle nous apporte ci-après une contribution très personnelle.

Remise du prix « Maurice Cozian »

Dans son désormais très connu ouvrage dédié à la fiscalité et rédigé avec Florence Deboissy¹, Maurice Cozian écrivait : « Comment devient-on fiscaliste ? Certainement pas en empruntant la voie de la facilité et en ne s'intéressant qu'à la fiscalité elle-même. Celui qui ne connaît que la fiscalité ne sera jamais un bon fiscaliste ». De solides connaissances juridiques sont ainsi indispensables au fiscaliste pour percer dans un monde que certains qualifient parfois d' « obscur », mais un minimum de rigueur et de persévérance paraît tout aussi important.

Si le Droit est un domaine vivant en ce qu'il s'adapte et évolue avec la Société, que dire alors de la fiscalité ? L'allégorie de la fiscalité ne vivrait-il pas avec son cheval au Far West, un foulard rouge sur fond jaune et une cigarette plantée en permanence aux lèvres ? La fiscalité change pour ainsi dire plus vite que son ombre. N'a-t-on jamais vu ailleurs un texte abrogé avant même d'être entré en vigueur ? C'est un chantier sans fin dont on modifie sans cesse les plans.

Si les mots, complexité, variété, enjeux, imagination, utilité et demande vont de paire avec cette matière qui m'est devenue si chère, il n'en reste pas moins que l'instabilité qui la gouverne est largement pénalisante pour les contribuables et rend le travail du fiscaliste encore plus épineux. Comment avancer sereinement dans un environnement aussi radicalement changeant ? Quelles entreprises sont financièrement capables de faire appel à une batterie de fiscalistes pour réaliser les veilles nécessaires et ainsi être informées des nombreux changements apparus ou en passe d'apparaître ? Un peu de stabilité et de constance fiscale ne nuiraient pas à nos entrepreneurs, qui selon certains souffrent d'un véritable « *tourgis fiscal* ». Difficile, voire impossible, de prendre des risques et des décisions engageant l'entreprise à long terme en l'absence de toute sécurité fiscale. L'appel lancé a visiblement été entendu puisque le gouvernement a fait de la stabilité fiscale sa ligne directrice pour le reste du quinquennat. Reste à voir de quelle façon sera interprété le terme « *stabilité* ».

¹ Précis de fiscalité des entreprises, LITEC.

Outre cette instabilité pour le moins irritante, la fiscalité est également marquée par sa complexité et parfois même son illisibilité. Etre contribuable n'est au fond pas un « métier » facile : outre l'immense bonheur qu'il y a à devoir payer l'impôt, s'ajoute la crainte de ne pas s'en acquitter dans les règles. La Cour des Comptes a d'ailleurs qualifié le Code Général des Impôts d'« *inintelligible* » et ce, malgré la découverte par le Conseil Constitutionnel d'un objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité. Mais quelle tâche difficile que celle de devoir ramener notre système fiscal à un état compréhensible et cohérent. Les quelques tentatives recensées sont jusqu'alors restées vaines. Mieux vaut donc s'habituer à cette complexité croissante et tenter d'y voir une certaine sophistication de la matière.

Si l'adaptation et la vigilance du fiscaliste sont sans cesse mises à l'épreuve, la matière reste un domaine dans lequel l'on découvre en permanence et ce, même après de nombreuses années d'expérience. L'apprentissage est donc long, parfois décourageant. Mais pour ceux qui ne baissent pas les bras face à la multiplication des lois de finances rectificatives, pour ceux qui considèrent le Code Général des Impôts autrement que comme une série de hiéroglyphes impossibles à déchiffrer et parviennent même à articuler ses textes entre eux (au prix parfois de quelques heures de sommeil), la fiscalité a, semble-t-il, beaucoup à apporter.

Pour conclure, je dirais simplement que la fiscalité est une grande famille à qui j'espère faire honneur et que je suis très fier de rejoindre. ■



Denys LAMARZELLE

*Docteur en Sciences de Gestion**Directeur Economie Emploi au Conseil Général de Côte d'Or*

« Temps des élus, des citoyens, des agents et système décisionnel local »

Les citoyens, les élus et les agents territoriaux ont tous le souci prioritaire de l'intérêt général et du bien public. Et ceci dans le cadre de la mise en œuvre du projet pour la cité qui est porté par les élus locaux issus de la population du territoire concerné. On constate néanmoins, au travers des comportements et des rôles de chacun, que ces acteurs ne se projettent pas dans l'avenir de la même manière. De fait, le temps des citoyens, des élus et des agents n'est pas le même. Ce qui n'est pas sans incidence sur l'organisation des projets à mener et le management qui en découle.

Le temps des citoyens c'est surtout le présent

La démocratie participative commence désormais à être une composante importante de la vie et de l'organisation des collectivités territoriales françaises.

A travers diverses démarches spécifiques, le citoyen est amené à exprimer ses besoins, ce dont il ne se prive généralement pas. Pour autant les résultats d'enquêtes, de sondages, mais surtout de concertations directes font émerger des attentes plus opérationnelles ponctuellement que des visions d'avenir. Si le citoyen a certes un ressenti à long terme de son territoire et de son environnement, ses attentes sont centrées autour de questions concrètes qui se posent immédiatement à lui et qu'il juge alors prioritaires.

Celles-ci sont souvent liées à son cadre de vie, à des problèmes qu'il a rencontré durant les mois passés, la semaine d'avant, voire même la veille. Ce qui ne veut pas dire pour autant qu'il n'est pas sensible aux grandes questions d'intérêt général. Mais la réponse à ces questions est dans une autre dimension pour lui, la démocratie participative étant avant tout une démocratie de proximité.

L'expérience des conseils de quartier démontre que si les grands projets structurants de la cité bénéficient d'une écoute polie et certes attentive, les demandes des membres issus de la population s'expriment ensuite surtout autour des questions qui les concernent quotidiennement du genre : « Quand est-ce que l'on va enfin mettre en place cet aménagement routier

pour ralentir les véhicules près de l'école ? Les distances entre ces arrêts de bus ont-elles été étudiées pour éviter aux personnes âgées de marcher trop longtemps ? Où sont les terrains de jeux qui permettent à nos adolescents d'occuper leurs temps libres ? Etc ».

De fait, le citoyen s'investit s'il voit des résultats concrets à ses préoccupations. Et pour cela, il a besoin de constater que le résultat de ses efforts et de son engagement est positif, c'est à dire qu'il débouche rapidement sur des réalisations visibles.

Par contre, si ces résultats tardent, que les procédures se complexifient, que des études ou enquêtes préliminaires longues sont nécessaires, il peut se décourager facilement en ayant l'impression de ne pas être réellement utile, voire de servir d'alibi.

Le temps du citoyen, c'est le plus souvent le temps présent et l'avenir proche.

Le temps des élus s'échelonne de mandats en mandats

Par définition, la démocratie dite représentative est composée d'élus issus du suffrage universel. Ceux-ci se sont présentés devant leurs électeurs et leur ont proposé un programme dans lequel ils ont clairement explicité leur projet pour la collectivité. Dans ce programme, le déroulé des différentes actions à mener est le plus souvent cadencé sur le moyen terme.

Cette programmation est particulièrement importante pour eux car ils savent que c'est en grande partie sur le résultat de ces actions qu'ils seront jugés quand ils se représenteront devant leurs électeurs. Car le citoyen, qui écoute le discours de l'élu,

lui pose ensuite la question suivante de manière plus ou moins nuancée : « Oui, c'est bien ce que vous voulez faire pour l'avenir. Mais qu'avez vous fait durant le mandat passé ? »

L'élu sait bien que la vision de son projet de territoire, qui est défini par une stratégie sur le long terme pour lui, doit être cadencée en fonction des rendez-vous électoraux qui se présenteront. Et pour être en permanence en phase avec ses électeurs, il est à l'écoute de toutes les démarches qui peuvent lui permettre d'anticiper leurs attentes. Ce fonctionnement démocratique est le moteur même des collectivités territoriales. Le temps de l'élu est le plus souvent calqué sur la durée du mandat, puis échelonné en durée de mandats ultérieurs.

Le temps de l'encadrement s'inscrit dans la durée

Le système décisionnel territorial classique est basé sur deux éléments incontournables : la légitimité démocratique issue des urnes qui confère la décision politique à l'élu, et l'expertise détenue par les agents publics sur laquelle reposera la fiabilité des réalisations locales.

D'où l'existence de deux filières dans l'organisation territoriale : une filière « politique », présidée par le chef de l'exécutif (maire ou président), et une filière « technique », dirigée par le directeur général des services (1).

C'est ce que l'on peut appeler « l'aigle à deux têtes » (ou la double hiérarchie), dans la mesure où, si le chef de l'exécutif conduit les destinées politiques, le directeur général est en charge du management quotidien de l'institution.

Mais si dans la théorie de l'organisation l'élu décide et l'agent public territorial met en œuvre ensuite ces décisions, dans la réalité ce modèle est moins clair qu'il n'y paraît. Notamment en ce qui concerne l'encadrement qui est amené à faire partie du processus décisionnel des politiques publiques en étant force de proposition auprès des élus.

Dans ses diverses tâches et missions, l'agent public doit donc participer à l'élaboration de nouveaux projets initiés par les élus et donc, si ce n'est maîtriser, tout au moins avoir une bonne vision de leur stratégie.

De plus, il se doit d'être attentif quotidiennement aux sollicitations des citoyens qui demandent souvent des réponses quasi immédiates. L'urgence des nouvelles tâches à accomplir s'accompagne en outre des tâches relevant de l'entretien des programmes et réalisations passés. Cet entretien courant est une tâche indispensable, mais qui, n'étant pas très visible, n'en fait pas toujours une priorité bien fléchée.

Cela contribue au fait que les cadres ont parfois une vision différente de leurs élus. Les budgets locaux n'étant pas extensibles, ce sont souvent eux qui attirent leur attention sur l'utilité de créer un nouvel équipement public, qui se concrétiserait alors au détriment de la rénovation d'équipements plus anciens.

Dans les faits, entre l'entretien du patrimoine et la mise en place des projets futurs, le temps de l'encadrement c'est à la fois le passé, le présent et l'avenir.

Des approches parfois divergentes mais forcément complémentaires

Il y a là, entre ces trois acteurs territoriaux, une vision du temps qui est parfois différente. Certes, ils ont tous le souci de l'intérêt général et du service à l'utilisateur. Mais les moyens de la mise en application diffèrent.

Prenons par exemple le cas assez classique du patrimoine routier. L'élu souhaite dans son bilan de mandat mettre en évidence les nouveaux aménagements réalisés avec les impacts sur le trafic routier, l'amélioration de la sécurité, etc.

De son côté le citoyen attend qu'il soit répondu immédiatement à des questions qui le préoccupent souvent dans l'urgence, notamment la qualité des couches de roulements et la sécurité autour des lieux publics comme les écoles.

Et par ailleurs, si le cadre territorial a pour mission de prendre en compte les futurs projets de nouveaux aménagements des élus tout en répondant aux urgences de la population, il a aussi en charge la gestion du patrimoine de la collectivité en ce qui concerne l'entretien des voiries et des ouvrages d'art. Car de petites réparations sur l'ensemble des équipements sont toujours nécessaires pour éviter de laisser se dégrader des ouvrages publics qui deviendraient alors très coûteux à rénover, voire à remplacer un jour.

Cela dit, même si la vision des temps de chaque acteur de la collectivité est divergente, le « modèle territorial » procure des résultats jugés largement positifs, notamment depuis la mise en place de la décentralisation. Il y a de fait une « obligation de résultats » pour que les missions des élus et des agents publics locaux soient complémentaires vis-à-vis des attentes des citoyens-usagers.

Adaptation des horaires et organisation traditionnelle

Si ces diverses visions du temps en fonction des acteurs en présence ont des impacts sur le cadencement des investissements réalisés par la collectivité, elles ont aussi des répercussions sur son fonctionnement courant. Ceci dans la mesure où certaines prestations offertes à la population sont des prestations de service assurées par du temps de présence des agents. Et la vision de ces horaires peut être appréciée différemment selon que l'on soit élu, citoyen, ou agent territorial.

Aujourd'hui, on constate que les nouvelles démarches qui veulent étendre les horaires des services publics locaux aux besoins des usagers peuvent perturber les organisations traditionnelles, voire parfois même s'y opposer. Car la société a développé des créneaux horaires en séparant le temps de travail des temps hors-travail. Et ce qui a été institué au titre des avancées sociales légitimes et reconnues peut néanmoins avoir parfois pour conséquence de limiter, voire d'empêcher, l'accès aux services de certains publics.

Les problèmes qui se posent le plus couramment concernent le domaine de la petite enfance. Dans le cas où le citoyen souhaite bénéficier d'allongement de créneaux horaires pour récupérer son enfant plus tard que les horaires habituels, il faut pour cela que l'enfant soit gardé plus longtemps.

Quand on demande à l'agent public s'il est d'accord avec cette demande du citoyen, il répond généralement favorablement... sauf peut-être s'il est lui-même l'agent concerné qui restera plus longtemps le soir. Car on peut penser que l'agent public n'est pas forcément mobilisable au delà des horaires traditionnels, lui même étant aussi citoyen et pouvant avoir des engagements... ou des enfants à récupérer par ailleurs.

La logique qui voudrait que l'on allonge les horaires journaliers pour permettre à plus de personnes d'accéder à ces services se heurte donc au fait que ces services sont assurés par des agents

qui revendiquent des horaires « normaux ». Et si les temps de travail et les temps hors-travail sont ceux qu'ils sont aujourd'hui, ce n'est dû au hasard, le cadre de référence étant le code du travail et le statut de la fonction publique qui en définissent les règles et la flexibilité.

La mise en place d'une politique d'adaptation d'horaires nécessite donc forcément une réflexion commune entre les élus et les agents publics. Car si l'élu veut imposer sans concertation des allongements d'horaires pour répondre à des demandes citoyennes, il est fort probable qu'il se retrouvera face aux mobilisations unanimes syndicales dans un premier temps, puis face au juge administratif dans un second. Sans compter qu'une couverture médiatique, dirigée par les observateurs toujours attentifs de ce que font les élus locaux en place, pourrait alors se retourner contre lui et contre sa bonne volonté de départ.

La remarque d'un élu qui voulait allonger les horaires de l'accueil des crèches et des halte-garderies dans une mairie est édifiante: « Je suis tombé des nues quand j'ai vu que les premiers à bloquer ce que je considérais comme une amélioration étaient les syndicats ! J'ai dû négocier avec eux... mais au final ce que j'ai réussi à faire évoluer était plutôt marginal. J'ai constaté que si le chef de l'exécutif représente l'autorité territoriale, les agents des collectivités peuvent avoir certaines inerties préjudiciables ».

Il faut bien avoir en tête que cette démarche dérange un tant soit peu l'organisation établie, et donc les agents chargés de mettre en œuvre ce service public. Et cela peut être compréhensible dans la mesure où ces agents ont été embauchés initialement par rapport à une organisation du travail donnée.

Cela dit, et c'est là un élément important, si les demandes des citoyens semblent parfois s'opposer aux réalités du fonctionnement des services, elles peuvent aussi amener les services à réfléchir sur leur légitimité.

Prenons le cas d'un service dont les horaires d'ouverture seraient 8h-12h, 14h-18h. Ceux qui peuvent utiliser couramment de tels services sont le plus souvent les personnes qui ne sont pas dans la vie active. Ce qui amène à ce que le service soit sous-utilisé dans ces horaires « classiques ». Et si une journée d'ouverture est prévue le samedi, la queue au guichet générée par l'afflux du public n'encourage pas à y revenir.

Une telle situation n'est pas sans interpellier et questionner les agents en charge de cette structure. Car si les horaires devaient rester ainsi, et donc que le service à rendre soit sous-utilisé en permanence, il est probable qu'il soit remis en question tôt ou tard, et que sa fermeture soit envisagée. Par manque de « rentabilité », ou plus exactement par manque de fréquentation d'usagers. Et donc, dans ce cas là, ces agents pourraient être mutés dans d'autres services s'ils sont fonctionnaires, non-reconduits s'ils sont sous contrat... Ce type d'évolution est loin d'être satisfaisant pour des personnels attachés à l'exercice de leur métier et de leur mission.

D'où la nécessité d'une réflexion commune à mener entre les acteurs concernés par la mise en place d'un meilleur cadencement des créneaux de service offerts à la population.

Un management à inventer

Depuis une bonne dizaine d'années, ces démarches sont étudiées par diverses collectivités territoriales comme la ville de Paris, le Grand Poitiers, la ville de Dijon, le Grand Lyon, la ville de Brive-la-Gaillarde... et de nombreuses autres encore (2). Celles qui ont recruté des chargés de mission spécifiques ont parfois aussi développé des « Bureaux des temps » ou des « Espaces temps », afin d'avoir les moyens de mettre en place des politiques spécifiques. Celles-ci veulent concilier les temps personnel, familiaux et professionnel des populations locales, tout en optimisant l'usage des équipements et des espaces publics.

Le management correspondant à ces nouvelles logiques est encore largement à inventer. Face à des objectifs ambitieux, il doit prendre en compte les contraintes et les ressources disponibles en mettant autour de la table de concertation les élus décideurs, les citoyens bénéficiaires, et les agents (ou leur représentants) experts. Et c'est ensemble, dans une démarche constructive, qu'ils arriveront à « faire bouger les lignes » afin que tout le monde s'y retrouve.

Cette dynamique de co-construction est importante car c'est d'elle que découlera (ou pas) la réussite de la mise en place d'adaptation d'horaires concertés avec les besoins des usagers. Si on étudie ce qui se réalise aujourd'hui, on se rend compte que la méthodologie utilisée par bon nombre de collectivités est assez identique à celle qui concerne la mise en place d'un projet d'entreprise dans le secteur privé, ou d'un projet d'administration dans le secteur public.

Dans un premier temps, sous l'impulsion du directeur général des services, un groupe de réflexion interne à la collectivité est créé en faisant appel au volontariat. Ce premier cercle d'agents publics, auquel s'associent des élus, peut recevoir ensuite autant que de besoin des citoyens-usagers pour définir un mode de travail visant à identifier leurs attentes.

Pour mener ce type de concertation, il est nécessaire que la collectivité possède des ressources d'expertise dans le domaine des ressources humaines bien sûr, mais aussi en matière de démocratie participative et de management par projet (3).

Quelques séances de formation sont prévues ensuite pour que chacun perçoive mieux la démarche et la méthodologie d'une part, mais aussi afin que tous parlent le même langage et connaissent les contraintes et les ressources des autres acteurs d'autre part. Car si les difficultés d'utilisation de certains services publics locaux par la population sont parfois inconnues des agents, le statut de la Fonction publique territoriale est tout aussi mystérieux pour les usagers-citoyens. Et il y a même parfois de nouveaux élus qui trouvent dans cette réflexion un excellent moyen de s'informer sur les réalités de la collectivité.

Il est courant qu'au début chacun reste sur ses prérogatives et que les positions semblent bloquées. Cela dit, en discutant et en expliquant, on constate généralement que des propositions et des solutions émergent petit à petit, même si ces solutions ne sont pas idéales au premier abord.

Certaines collectivités ont voulu se lancer dans cette démarche en prenant comme projet collectif l'amélioration de l'accueil. Cette réflexion a permis en effet d'intégrer le réflexe du questionnement sur les attentes des citoyens dans la mise en œuvre des politiques publiques. Et tout naturellement, cette démarche

a débouché ensuite sur l'étude des besoins en matière de créneaux horaires.

Au final, on peut dire qu'en matière d'adaptation d'horaires aux besoins des usagers, les expériences et les programmes récents qui se sont développés dans les collectivités territoriales sont porteurs de grands espoirs. Et outre le fait que cela a permis d'améliorer notablement le service public local, on a constaté que les agents publics locaux s'y étaient investis de manière constructive, en étant force de proposition.

L'importance de la démocratie participative

De par le statut même de la Fonction publique territoriale, c'est la relation entre les élus et les agents territoriaux qui permet la concrétisation des différentes politiques publiques locales. Aujourd'hui, l'avènement de la démocratie participative a un impact non négligeable sur ce modèle, dans la mesure où l' élu et l'agent sont très liés dans la relation à l'usager. Car il s'agit pour eux de présenter techniquement « en direct » à la population, lors de diverses réunions et concertations publiques, les projets, les réflexions, les études en cours, et surtout les conséquences des solutions proposées pour résoudre les problèmes identifiés.

Si l' élu est rompu à ce type d'exercice, l'agent territorial peut par contre se trouver déstabilisé. L'expérience a démontré que le technicien découvre alors une nouvelle situation de travail pour laquelle il n'a pas été formé en devant répondre à de multiples questions, généralement de manière décousue, dans une certaine confusion parfois. Car l'expression citoyenne

directe, souvent spontanée, n'a pas l'antériorité de l'historique des dossiers, ni la connaissance des cadrages juridiques réglementaires.

Ces nouvelles logiques participatives amènent un nouveau type de relation élu/agent/citoyen. Si celle-ci demande aux élus et aux agents d'être ensemble les co-concepteurs des réponses qui seront apportées aux attentes des populations locales, elle demande aussi aux représentants des citoyens de s'impliquer de manière constructive dans les diverses commissions créées, tout en étant cependant responsables face aux contraintes locales.

C'est sans doute en grande partie de la plus ou moins grande capacité à susciter, créer et faire vivre des outils de veille, d'écoute et de concertations citoyennes que dépendra la réussite de ces politiques publiques locales. ■

Références

- 1. « Les relations élus-fonctionnaires territoriaux », Denys LAMARZELLE, Éditions du Papyrus, 2011.
- 2. « Réseaux de villes et réseaux de territoires à l'heure de la décentralisation », Dominique ROYOUNX et Xavier HURTEAU, La lettre du Cadre Territorial, 2004.
- 3. « Management dans les organisations publiques », Annie BARTOLI, Dunod, 2009.

Les Trésoriers payeurs généraux et receveurs des finances : les hauts-fonctionnaires d'un grand service public (1805 – 2012)

Editions : Gestion et Finances Publiques 2012

Article paru dans « *l'Éna, hors les murs* » - Novembre 2012 – N° 426

Lors de son ultime Assemblée générale, l'Association des trésoriers payeurs généraux et receveurs des finances avait arrêté le principe de l'édition d'un ouvrage retraçant leur histoire : en effet, le terme de l'existence de leurs corps ou statuts est fixé à la fin de l'année 2012. Comme le rappelle dans l'avant-propos Alain Lambert (ancien ministre du Budget, aujourd'hui conseiller maître à la Cour des comptes), en application de l'article 30 du 20 février 2009, ce texte sonne « le glas d'un corps historique qui, pendant près d'un siècle et demi s'est imposé comme un service public de proximité de référence ». Et il conclut : « La disparition de ce corps n'éteint pas les fonctions des trésoriers payeurs généraux. Transformées et étendues, elles survivront à travers les administrateurs généraux des finances publiques dans une recherche constante d'amélioration du fonctionnement de l'action publique ». Cette préface est complétée par une introduction de Philippe Parini, directeur général des Finances, et une introduction de Pierre-Louis Mariel, aujourd'hui président de l'Association des administrateurs des finances publiques. Tous deux sont anciens élèves de l'Éna.

Ainsi que les rédacteurs de cet ouvrage l'ont indiqué, il ne s'agit pas pour le lecteur d'une étude historique ou sociologique, à cet effet, il est renvoyé à l'abondante bibliographie en fin de volume. En réalité, il mêle « des contributions d'universitaires, des textes anciens, des témoignages de responsables du réseau du Trésor qui ont récemment quitté leurs fonctions ou qui vivent actuellement des transformations importantes ».

J'ai lu avec beaucoup d'intérêt ce recueil qui retiendra certainement l'attention de nos camarades retraités du corps mais aussi de ceux qui ont eu à les connaître au cours de travaux communs. Bien présenté, en quatre parties, j'ai retrouvé avec beaucoup de plaisir les témoignages de certains de nos camarades.

Je tiens à remercier la Revue Gestion et Finances Publiques d'avoir eu l'attention de nous adresser cet ouvrage et notamment Gérard Le Grand, rédacteur en chef de GFP, revue dont nous faisons toujours écho en raison de la qualité des articles et des contributions qui y sont publiées.





Vincent RAUDE
TPG Honoraire

Le médiateur européen

Le médiateur européen a constitué jusqu'ici un recours utile, mais modeste. Comme beaucoup d'institutions européennes, il s'est forgé progressivement, au-delà de la lettre du traité, un rôle et une légitimité qui lui ont permis, en 2012, d'intervenir sur le fond et pas seulement sur la forme.

Le médiateur européen s'offre comme recours au citoyen ou à l'entreprise¹ victimes d'une mauvaise administration de la part d'une institution de l'Union européenne. Le premier médiateur a vu le jour en Suède, en 1809. Le vocable d'ombudsman, sous lequel le médiateur est parfois désigné, est suédois. L'Europe se dote d'un médiateur en 1995. Ils n'ont, pour l'instant, été que deux à exercer cette fonction : d'abord un Finlandais, Jacob Söderman, puis, depuis 2003, un Grec, Nikiforos Diamandouros, réélu en 2010 par les députés européens jusqu'en 2014, terme de l'actuelle législature du Parlement.

Le rôle essentiel du médiateur européen, qui repose sur l'article 228 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dit « traité de Lisbonne », est d'enquêter sur des plaintes portant sur des cas de mauvaise administration de la part des institutions et organes de l'Union européenne, comme la Commission, les agences européennes, le Parlement ou le Conseil. Avant que soit atteint le stade juridique de la plainte dûment déposée, il est possible d'obtenir des conseils grâce au guide interactif proposé par le site Internet du médiateur (<http://www.ombudsman.europa.eu>). 18 274 personnes ont eu recours à ce premier niveau d'éclaircissements des litiges. Il permet aux parties intéressées d'obtenir des informations sans devoir présenter de demande formelle ni déposer de plainte. Lorsque c'est nécessaire, les requérants reçoivent une réponse circonstanciée à leur demande d'information : cela a été le cas de 1 284 personnes en 2011.

Le médiateur a traité 2 544 plaintes² en 2011. Dans la moitié des cas, l'affaire relève de l'administration nationale, puisque plus de 80 % des fonds communautaires font l'objet d'une gestion dite « partagée », c'est-à-dire impulsée par la Commission

mais réalisée concrètement par un État-membre. La plainte sera alors traitée plus efficacement par le médiateur de l'État-membre (en France, le médiateur de la République, institué en 1973). Dans les autres cas, le médiateur européen donne au plaignant les coordonnées de la personne ou de l'organe compétents : par exemple, SOLVIT³, réseau européen de résolution rapide des problèmes qui se posent, notamment aux entreprises.

Seule une plainte sur quatre (698 sur 2 544, soit 27 %) relève véritablement du médiateur européen. La Commission européenne est la première institution mise en cause, avec plus de la moitié des affaires, ce qui n'a rien d'étonnant puisque ses décisions ont un impact direct sur la vie des citoyens et des entreprises. Viennent ensuite l'Office européen de lutte anti-fraude (OLAF), l'Office européen de sélection du personnel (acronyme anglais : EPSO) et les agences européennes. Le Parlement européen et le Conseil ne sont concernés qu'à titre marginal.

L'origine nationale des plaintes, en nombre de plaintes rapporté au nombre d'habitants, place le Luxembourg, Chypre, la Belgique, Malte et la Slovénie en tête. La France n'arrive qu'en 23^e position

Quelques plaintes concernent des omissions, erreurs, retards, inéquités et autres dommages individuels, qui ne sont pas, à proprement parler, le résultat d'une politique délibérée, mais plutôt de négligences, d'inexactitudes ou de mauvaises habitudes, dues au fait que les institutions, pas plus que les êtres humains, ne sont exemptes d'imperfections. Ainsi, un fonctionnaire européen n'a pas réagi à temps à une erreur administrative ayant désigné Bruxelles comme son lieu d'origine, alors que celui-ci était Marseille. L'erreur ayant été

¹ Les citoyens interviennent pour 82 % des plaintes, les entreprises, associations et autres entités légales pour 18 %.

² Plus de 60 % des plaintes reçues l'ont été par Internet.

³ En France, SOLVIT est placé auprès du Secrétariat général aux affaires européennes.

validée par la forclusion du délai de recours, elle a collé au fonctionnaire comme le sparadrap aux doigts du professeur Tournesol, dans la célèbre bande dessinée de Hergé. Après intervention du médiateur, le fonctionnaire a vu son lieu d'origine rétabli dans la cité phocéenne

Mais ce que soulignent la plupart des plaintes est plus grave : manque de transparence, retard dans les paiements, litiges dans les appels d'offres, manque de courtoisie, discrimination, refus d'information, action non cohérente, irrégularités dans le recrutement, conflits d'intérêts, accès refusé aux documents... Ainsi, une association d'éleveurs de chevaux espagnols ayant introduit auprès de la Commission européenne une plainte pour infraction contre son pays, l'Espagne, a demandé communication à la Commission de certains documents relatifs à la procédure d'infraction. La Commission a considéré que la divulgation de ceux-ci porterait atteinte à la protection de l'objectif de ses activités d'enquête et a rejeté la demande du plaignant. Il a fallu un courrier argumenté du médiateur pour que l'association d'éleveurs de chevaux obtienne communication, par la Commission, de deux documents sur les trois demandés.

Dans chaque affaire, le médiateur s'efforce de prendre en compte les arguments de l'une et l'autre partie, remet parfois en cause l'interprétation donnée à certains fondements juridiques et parvient à des compromis équilibrés sous la forme de propositions amiables. Elles n'ont pas de valeur juridique contraignante et ne reposent que sur l'autorité morale du médiateur et sur la qualité de l'enquête qu'il a menée, celle-ci durant en moyenne dix mois. Personne ne perd la face : le médiateur ne formule pas de critique de l'institution visée, il conseille plutôt celle-ci sur la manière d'améliorer, dans le cas présent et pour l'avenir, une pratique donnée, en vue d'offrir un meilleur service aux citoyens ou aux entreprises.

Il arrive que l'institution mise en cause fasse mine d'ignorer les conclusions auxquelles est parvenu le médiateur. Ainsi, 27 organisations autrichiennes de citoyens se sont émues auprès de lui de l'absence d'étude d'impact sur l'environnement pour l'extension de l'aéroport de Vienne et du silence gardé par la Commission européenne sur cette violation du droit de l'environnement de l'Union européenne. La Commission a jugé utile de faire la sourde oreille au courrier du médiateur, l'extension ayant déjà été réalisée. Dans ce cas, le médiateur a le choix des armes : il peut rendre publics une remarque, un commentaire critique ou une recommandation, ou bien encore adresser au Parlement européen un rapport spécial, lui demandant son soutien pour persuader la Commission de corriger son approche et d'évaluer des mesures compensatoires au moins partielles. On reconnaît là la culture septentrionale européenne de la confiance en l'efficacité de la publicité des débats et de l'attachement au droit, plus particulièrement au droit « fluide » – en anglais, *soft law* –, par opposition à une autre culture, dont l'origine géographique ne sera pas précisée, où l'on a tendance à surlégiférer en droit « dur », parce qu'on sait d'avance que la loi ne sera pas appliquée, ou mal, ou incomplètement.

Lorsque le médiateur estime que le problème posé est récurrent, ou systémique, il peut déclencher une enquête de sa propre initiative. En 2011, M. Diamandouros a lancé 14 enquêtes de cette nature. Certaines portent sur des enjeux mineurs : que

devient la nourriture non consommée dans les (excellentes) cantines des institutions ? D'autres, en revanche, sont éminemment politiques et les institutions se tortillent pour sortir du pinceau lumineux du médiateur. Dans le cadre de ce bref article, on en évoquera deux : la politique linguistique de la Commission et de son office de recrutement du personnel (EPSO, déjà cité) et le respect de la charte des droits fondamentaux par l'agence FRONTEX.

Pour des raisons présentées comme budgétaires, la traduction coûtant cher, les différents documents que produit la Commission européenne sont souvent, et même très souvent, rédigés dans une seule langue : l'anglais. Ce mode de fonctionnement est en contradiction flagrante avec le traité, qui prévoit le droit pour chaque citoyen de s'exprimer et de recevoir une réponse dans sa langue, pourvu que cette dernière appartienne aux 23 langues officielles de l'Union. La question, on s'en doute, n'est pas que linguistique. Le multilinguisme est essentiel pour que les citoyens puissent exercer leur droit à participer à la vie démocratique de l'Union. La question est régulièrement posée par des plaignants, avocats ou entreprises, qui estiment ne pas pouvoir répondre, par exemple, à des consultations publiques lancées par la Commission et destinées, à coup sûr, à inspirer les politiques menées dans les années à venir, comme celles concernant la fiscalité du secteur financier, un nouveau partenariat pour aider les PME ou la libre circulation des travailleurs. La Cour de justice de l'Union européenne, dans son arrêt C-566/10/P daté du 27 novembre 2012, a rappelé de son côté que « la publication en trois langues (anglais, allemand, français) des avis de concours de l'Union européenne et l'obligation de présenter les épreuves de sélection dans l'une de ces langues constitue une discrimination en raison de la langue, car, selon le statut des fonctionnaires de l'Union, un avis de concours général doit être publié au Journal officiel de l'Union européenne, lequel doit paraître dans toutes les langues officielles, d'une part ; d'autre part, afin que les institutions puissent s'assurer les meilleurs candidats, en termes de compétence, de rendement et d'intégrité, il peut être préférable que ceux-ci soient autorisés à présenter les épreuves de sélection dans leur langue maternelle ou dans celle qu'ils maîtrisent le mieux. ». Les députés européens manifestent souvent leur exaspération de devoir se prononcer sur des amendements, des textes ou des consultations rédigés uniquement en anglais. Une députée tchèque, Olga Sehnalova, a posé, le 14 mars 2011, une question à la Commission sur le même sujet, qui a reçu une réponse embarrassée de José Manuel Barroso, le président de la Commission européenne. Le 14 juin 2012, le Parlement européen a voté à une écrasante majorité une résolution priant la Commission de veiller à ce que la communication avec les citoyens ordinaires, qui ne sont pas tous anglophones, soit assurée. En décembre 2011, puis en octobre 2012, le médiateur a critiqué la politique linguistique restrictive de la Commission pour les consultations publiques : après avoir été saisi par un avocat espagnol et avoir mené une enquête de sa propre initiative, il en est arrivé à la conclusion que cette politique constituait une mauvaise administration. Tout cela est, pour l'instant, resté sans effet. Il faudra vraisemblablement que la Cour de justice de l'Union européenne, qui a toujours, avec une discrétion de violette et une main de fer, contraint les institutions et les États-membres à appliquer les règles de droit qu'ils

avaient eux-mêmes édictées, mais n'appliquaient pas, ou de très mauvaise grâce, il faudra sans doute, donc, que la Cour de justice, saisie et re-saisie par des citoyens de l'Union, force la Commission à faire cesser ce qui constitue un abus de droit au fond très grave, car il contribue à éloigner les peuples de l'Union.

Le deuxième dossier est tout aussi sensible. Le 6 mars 2012, le médiateur européen a ouvert une enquête de sa propre initiative sur la mise en pratique par FRONTEX de ses obligations relatives aux droits fondamentaux. FRONTEX, abréviation de l'agence européenne pour la gestion de la coopération opérationnelle aux frontières extérieures des États membres

L'absence d'un ensemble cohérent et complet de règles codifiées de droit administratif constitue une bizarrerie

Deux sources juridiques fondent le droit à une bonne administration : l'article 298 du traité de Lisbonne⁴ sur la qualité de l'administration et l'article 41 de la charte des droits fondamentaux⁵ de l'Union européenne. Le premier de ces articles, celui du traité, dispose : *"Dans l'accomplissement de leurs missions, les institutions, organes et organismes de l'Union s'appuient sur une administration européenne ouverte, efficace et indépendante. Dans le respect du statut et du régime adoptés sur la base de l'article 336, le Parlement européen et le Conseil, statuant par voie de règlements conformément à la procédure législative ordinaire, fixent les dispositions à cet effet."*

Le second article, celui de la charte, est énoncé en ces termes :

« Droit à une bonne administration.

1. *Toute personne a le droit de voir ses affaires traitées impartialement, équitablement et dans un délai raisonnable par les institutions, organes et organismes de l'Union.*

2. *Ce droit comporte notamment :*

a) *le droit de toute personne d'être entendue avant qu'une mesure individuelle qui l'affecterait défavorablement ne soit prise à son encontre ;*

b) *le droit d'accès de toute personne au dossier qui la concerne, dans le respect des intérêts légitimes de la confidentialité et du secret professionnel et des affaires ;*

c) *l'obligation pour l'administration de motiver ses décisions.*

3. *Toute personne a droit à la réparation par l'Union des dommages causés par les institutions, ou par ses agents dans l'exercice de leurs fonctions, conformément aux principes généraux communs aux droits des États membres.*

4. *Toute personne peut s'adresser aux institutions de l'Union dans une des langues des traités et doit recevoir une réponse dans la même langue.*

Le traité de Lisbonne étant entré en vigueur le 1^{er} décembre 2009, il y a plus de trois ans, et la charte ayant valeur de droit

primaire, comme le traité, la Commission européenne aurait dû proposer, aux co-législateurs que sont le Parlement européen et le Conseil, des mesures d'application, sous la forme d'un règlement⁶. Et cela, d'autant plus que les règles relatives à une bonne administration en Europe ont été formulées par le médiateur européen et adoptées par le Parlement européen dès 2001 ; ces règles constituent un travail abouti sur lequel le projet de règlement proposé aux co-législateurs aurait pu s'appuyer.

Le 12 novembre 2012, la commission des affaires juridiques du Parlement européen n'a pas manqué de le rappeler, recommandant à la Commission européenne de se hâter moins lentement pour proposer un droit de procédure administrative. Certes, la Commission a déjà, en octobre 2000⁷, donc bien avant le traité de Lisbonne, ajouté à son règlement intérieur un « code de bonne conduite administrative pour le personnel de la Commission européenne dans ses relations avec le public », lequel prévoit expressément l'obligation d'indiquer les voies de recours : *« Lorsque le droit communautaire le prévoit, les décisions notifiées indiquent clairement la possibilité d'un recours, ainsi que les moyens de le présenter (nom, adresse administrative de la personne ou du service auprès desquels il doit être introduit et le délai à respecter). Le cas échéant, les décisions doivent mentionner la possibilité de former un recours juridictionnel et/ou de déposer une plainte auprès du médiateur européen, conformément aux dispositions de l'article 230 ou de l'article 195 du traité instituant la Communauté européenne »*. Et chaque institution européenne a, peu ou prou, fait de même, mais selon des termes distincts, et qui, par surcroît, ne sont pas juridiquement contraignants.

Le tableau ne serait pas complet si l'on omettait la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, qui vient s'ajouter à cet épais corpus de règles, dispositions et usages dont tous, on l'a vu, n'ont pas le même poids juridique... De

sorte que la transparence et le respect du droit souffrent de disharmonies et de difformités. À supposer que toutes ces règles différentes soient connues de tous ! Comme le note diplomatiquement le Parlement européen, dans le rapport du 12 novembre 2012 précédemment cité, *« le fait que l'Union ne dispose pas d'un ensemble cohérent et complet de règles codifiées de droit administratif ne facilite pas la compréhension, par les citoyens, de leurs droits administratifs en vertu du droit de l'Union »*. Le médiateur souligne, de son côté, que *« la confiance dans l'administration peut être améliorée de façon décisive par l'adoption d'une loi sur l'administration s'appliquant à toutes les institutions de l'Union européenne, laquelle déterminera les principes et les pratiques d'une bonne administration. »*

Un premier pas devrait être accompli au cours de l'année 2013 : le Parlement européen devrait examiner une communication⁸ de la Commission *« modernisant la gestion des relations avec le plaignant en matière d'application du droit de l'Union »*. Elle mentionne, dans son dernier article, le droit de recours au médiateur européen. Tous les égarés dans le maquis juridique de l'Union s'en trouveront réconfortés

⁴ Journal officiel de l'union européenne, C 83, 30 mars 2010 (version consolidée)

⁵ La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, proclamée à Strasbourg le 12 décembre 2007 par le Parlement européen, le Conseil et la Commission (JO C 303 du 14.12.2007, p. 1) reprend, en l'adaptant, la Charte proclamée le 7 décembre 2000, et la remplace depuis le 1^{er} décembre 2009, date d'entrée en vigueur du traité de Lisbonne. En vertu de l'article 6, paragraphe 1, premier alinéa, du traité sur l'Union européenne, la Charte proclamée en 2007 a la même valeur juridique que les traités.

⁶ Le règlement européen est d'application directe en droit national, au contraire de la directive qui doit faire l'objet d'une transposition.

⁷ Journal officiel des Communautés européennes L 267 du 20 octobre 2000.

⁸ COM (2012) 154.

de l'Union européenne, a été créée en 2007⁹. Son siège est à Varsovie, en Pologne. FRONTEX a vu ses missions élargies et ses pouvoirs renforcés par l'adoption, le 25 novembre 2011, du règlement 1168/2011/UE. Cependant, ledit règlement impose à FRONTEX de mener ses missions et d'exercer ses pouvoirs dans le plein respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Or le respect par FRONTEX de ses obligations en matière de droits fondamentaux soulève de nombreuses interrogations. Aux yeux des juristes, la primauté en droit international, européen, et national, des droits fondamentaux est absolue, du fait de leur valeur juridique supra-constitutionnelle. Les droits fondamentaux sont les « *valeurs essentielles qui constituent le substrat philosophique et politique du système* ». Pour les États, les exigences de sécurité intérieure représentent un objectif tout aussi absolu. Comment concilier ces injonctions contradictoires, sachant que, par surcroît, et pour ne soulever que cette seule objection, « *les opérations coordonnées ou dirigées par FRONTEX peuvent impliquer des gardes-frontières d'États tiers, en vertu d'accords passés par l'agence en application de l'article 14 du règlement fondateur de FRONTEX, et en conséquence des accords bilatéraux conclus par les États membres avec des États tiers dans le domaine de la gestion des frontières extérieures. Ainsi des gardes-frontières non seulement suisses mais aussi russes et ukrainiens ont participé à des opérations conjointes, sans que l'on puisse déterminer le degré d'attention porté par ces deniers au respect des droits fondamentaux. Ainsi encore des gardes-frontières croates, macédoniens, moldaves, géorgiens, turcs, sénégalais, capverdiens, marocains, mauritaniens, égyptiens, libyens pourraient participer aux opérations conjointes eu égard aux différents accords que l'agence négocie, laissant de la sorte prise à des inquiétudes somme toute légitimes en matière de respect effectif des droits fondamentaux. En effet, il ne semble pas que soit prise en considération la situation des États cités à l'égard des instruments internationaux de protec-*

⁹ Elle coordonne la coopération opérationnelle entre les États membres en matière de gestion des frontières extérieures, assiste les États membres pour la formation des garde-frontières nationaux, y compris dans l'établissement de normes communes de formation, effectue des analyses de risques, suit l'évolution de la recherche dans les domaines présentant de l'intérêt pour le contrôle et la surveillance des frontières extérieures, assiste les États membres dans les situations qui exigent une assistance technique et opérationnelle renforcée aux frontières extérieures et fournit aux États membres l'appui nécessaire pour organiser des opérations de retour conjointes.

Une équipe multilingue hautement qualifiée

82 personnes, dont 25 juristes et 10 agents contractuels, travaillent sous l'autorité de M. Nikiforos DIAMANDOUROS, dans les locaux du médiateur européen situés 1, avenue du Président Robert SCHUMAN, à Strasbourg. En 2011, les crédits définitifs inscrits au budget du médiateur se sont élevés à 9,4 millions €, dont 6,7 consacrés aux dépenses de personnel. Les crédits affectés à la traduction et à l'interprétation ont atteint 608 000 €.

tion des droits, certains n'ayant pas ratifié la convention de Genève de 1951 sur le statut de réfugié¹⁰. »

Le service pour les réfugiés de l'ordre des Jésuites (JRS) et de nombreuses organisations non gouvernementales ont répondu elles aussi à la demande du médiateur européen de recevoir les avis de la société civile, de même que le directeur de FRONTEX, directement sollicité. Le médiateur européen n'a pas encore fait connaître la synthèse qu'il effectuera de toutes les contributions reçues. Elle ne sera sans doute pas aisée. Dans quelle mesure les exigences de sécurité intérieure et le respect des droits fondamentaux sont-ils effectivement compatibles, lors d'opérations se déroulant souvent en mer et faisant face à des formes extrêmes de détresse qui ne concernent pas quelques personnes seulement ? La présence structurelle de magistrats dûment mandatés et formés suffira-t-elle, en elle-même, à leur assurer un toit, un emploi, des soins, une éducation et une intégration ? Ces questions ne sont pas de pure forme. C'est tout l'honneur de l'Union européenne de les poser.

Notons, peut-être avec malice, que le médiateur européen ne propose pas de traduction des réponses qui lui sont parvenues en anglais, ni même, horresco referens, en grec, le médiateur grec, qui est particulièrement concerné par l'afflux de réfugiés, ayant rédigé sa réponse à son collègue européen dans... leur langue maternelle commune. ■

¹⁰ Extrait de la réponse adressée au médiateur européen, le 28 septembre 2012, par Trans Europe Experts (TEE), une association créée en 2009 par cinq universitaires français, agrégés des facultés de droit des universités de Panthéon-Assas, Panthéon-Sorbonne, Sorbonne Nouvelle et Cergy-Pontoise.

Chronique de jurisprudence financière



Jean-Luc GIRARDI

Président de section, procureur financier près la chambre régionale des comptes d'Auvergne, Rhône-Alpes



Louis RENOUARD

Avocat au barreau de Paris



Pierre ROCCA

Conseiller référendaire à la Cour des comptes
Président de la chambre régionale des comptes du Centre, Limousin

Les Chambres régionales des comptes

Clefs proposées (base Jade) : 36-08-03-004 (rémunération - frais de déplacement) ■ 18-05-06-04 (pièce justificative inadaptée)
CRC Haute-Normandie, jugement n° 2012-0003 du 30 mars 2012 (audience du 20 mars 2012), Groupement d'intérêt public du Grand projet Ville de Rouen (Seine-Maritime)

Résumé : La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable d'un groupement d'intérêt public soumis aux règles de la comptabilité publique est mise en jeu pour avoir accepté de payer irrégulièrement des frais de déplacement (1^{ère} charge) et une subvention (2nde charge).

Références jurisprudentielles :

- financières :

Qualité de l'ordonnateur : CRC Rhône-Alpes, 10 juin 2004, Département de la Loire, *Recueil* p. 68 ■ C. comptes, 23 septembre 2004, Commune de Honfleur, *Recueil* p. 96 ■ C. comptes, 29 juin 2007, Université Paris III - Sorbonne Nouvelle, *Recueil* p. 51.

Frais de déplacement : CRC Bretagne, 11 avril 2008, Communauté de communes de Saint-Méen-le-Grand et Commune de Cesson-Sévigné, *Gestion & Finances publiques* n° 1/2009, p. 75 ■ CRC Auvergne, 19 mai 2009, Communauté de communes de Varennes-Forterre, *Gestion & Finances publiques* n° 7/2010, p. 560 ■ CRC Bretagne, 7 juillet 2009, Syndicat intercommunal de collecte et de traitement des ordures ménagères (SICTOM) de Hédé - Bécherel - Combourg - Tinténiac, *Gestion & Finances publiques* n° 7/2010, p. 572 ■ CRC Auvergne, 20 novembre 2009, Centre hospitalier de Saint-Flour, *Gestion & Finances publiques* n° 1/2011, p. 82 ■ CRC Centre, 14 octobre 2009, Centre hospitalier du Chinonais, *Gestion & Finances publiques* n° 1/2011, p. 87 ■ C. comptes, 25 janvier 2010, Groupement d'intérêt public - Institut national du cancer, *Recueil* p. 5 ■ C. comptes, 12 mai 2010, Parcs nationaux de France, *Recueil* p. 51.

Doctrine : Instruction codificatrice n° 07-024-M0 du 30 mars 2007 relative aux pièces justificatives des dépenses du secteur local.

Textes de référence : L'article L. 211-9 du Code des juridictions financières ■ Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ■ Loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit ■ Décret n° 2012-91 du 26 janvier 2012 relatif aux groupements d'intérêt public ■ Articles 12, 13 et 37 du règlement général sur la comptabilité publique (RGCP).

Commentaires

1 - Le jugement :

Les deux débats prononcés par le présent jugement concernent des questions de signature. Le premier est fondé sur l'absence de la signature de l'ordonnateur sur l'un des deux états de frais visés par le réquisitoire ; l'autre sur le fait qu'une convention d'objectifs justifiant une subvention a été signée par une personne

incompétente pour représenter le groupement d'intérêt public.

S'agissant des frais de déplacement, on rappellera qu'il ne reste en pratique que deux pièces justificatives des paiements : l'ordre de mission et l'état de frais¹. Ces deux documents doivent être signés par

¹ Voir notamment nos commentaires sous le jugement de la CRC d'Auvergne concernant la communauté de communes de Varennes-Forterre.

l'autorité habilitée pour ce faire, c'est-à-dire en principe l'ordonnateur, ou par une personne ayant reçu délégation à cet effet. En l'occurrence, la Chambre de Haute-Normandie admet qu'une lettre de l'ordonnateur antérieure au paiement peut remplacer sa signature sur l'état de frais dès lors qu'elle en confirme les mentions essentielles.

S'agissant du contrôle de la qualité du signataire de la convention, le comptable

n'obtient pas, en revanche, que la Chambre mette en doute la seule date figurant sur le document, savoir le 23 mai 2008, pour admettre que le directeur du GIP était compétent pour la signer, alors que, à la date précitée, il n'avait pas encore reçu délégation pour ce faire. En effet, d'après le jugement, la personne compétente pour signer la convention était la présidente du GIP et la délégation qu'elle avait donnée au directeur prenait effet seulement au 2 juin 2008.

2 – Les GIP :

Ce jugement donne l'occasion de rappeler que la loi du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit a créé un statut législatif commun aux différentes catégories de groupements qui avaient été créés de manière disparate. Le GIP est ainsi défini à l'article 98 de cette loi comme « une personne morale de droit public dotée de l'autonomie administrative et financière. Il est constitué par convention approuvée par l'État soit entre plusieurs personnes morales de droit public, soit entre l'une ou plusieurs d'entre elles et une ou plusieurs personnes morales de droit privé. Ces personnes y exercent ensemble des activités d'intérêt général à but non lucratif, en mettant en commun les moyens nécessaires à leur exercice ».

L'article 112 de la loi prévoit que la comptabilité du groupement est tenue et sa gestion assurée selon les règles du droit privé, « sauf si les parties contractantes ont fait le choix de la gestion publique dans la convention constitutive ou si le groupement est exclusivement constitué de personnes morales de droit public soumises au régime de comptabilité publique ». L'article 7 du décret du 26 janvier 2012 précise que lorsque la comptabilité du groupement est tenue selon les règles du droit public, les dispositions du décret du 29 décembre 1962 relatives aux établissements publics nationaux dotés d'un agent comptable lui sont applicables². Dans ce cas, la convention constitutive précise si le groupement est soumis aux règles qui régissent les établissements publics administratifs ou à celles qui régissent les établissements publics à caractère industriel et commercial.

Enfin, l'article 115 de la loi du 17 mai 2011 prévoit que « Les groupements d'intérêt public sont soumis au contrôle de la Cour des comptes ou des chambres régionales

des comptes, dans les conditions prévues par le code des juridictions financières ». L'article L. 211-9 du Code des juridictions financières précise quant à lui que, à compter des exercices 2005 et suivants, les groupements d'intérêt public dotés d'un comptable public sont soumis au contrôle des chambres régionales des comptes « dès lors que les collectivités et organismes soumis au contrôle des chambres régionales des comptes y détiennent séparément ou ensemble plus de la moitié du capital ou des voix dans les organes délibérants ou y exercent un pouvoir prépondérant de décision ou de gestion ».

CRC Haute-Normandie Jugement du 30 mars 2012

GIP GPV de Rouen

La Chambre régionale des comptes de Haute-Normandie,

Vu le réquisitoire n° 2011-031 du 2 décembre 2011, enregistré au greffe de la Chambre le 2 décembre 2011, et dûment notifié le 16 décembre 2011 par lequel le procureur financier a saisi la Chambre sur des faits de nature à engager la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. Georges L..., du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2009, comptable du Groupement d'intérêt public du Grand projet Ville de Rouen ;

Vu le code des juridictions financières ;

Vu l'article 60 modifié de la loi de finances pour 1963 n° 63-156 du 23 février 1963 et le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu les lois et règlements relatifs à la comptabilité des communes ;

Vu l'arrêt n° 12-116 du premier président de la Cour des comptes portant désignation de M. Rémy JANNER, président de section, pour assurer par intérim les fonctions de président de la Chambre régionale des comptes de Haute-Normandie ;

Vu l'avis d'audience publique notifié le 6 mars 2012 à M. Georges L... ainsi qu'au représentant légal de l'organisme concerné ;

Sur le rapport de Mme Carmen BOURVIC, première conseillère ; Vu les conclusions du procureur financier ;

Ensemble les pièces à l'appui ;

Entendu en audience publique, le 20 mars 2012, Mme Carmen BOURVIC, première conseillère, en son rapport et M. Marc BEAUCHEMIN, procureur financier, ainsi que M. Georges L..., comptable, celui-ci ayant eu la parole en dernier ;

APRÈS EN AVOIR DÉLIBÉRÉ hors la présence du rapporteur et du représentant du ministère public

En ce qui concerne la 1ère charge, à l'encontre de Monsieur Georges L...

Exercice 2006, mandat n° 134 pour 117,95 € et exercice 2008, mandat n° 876 pour 323,01 €

- sur les dépenses en cause

Attendu que par les mandats susvisés le comptable de l'établissement a remboursé à M. V..., directeur, des frais de déplacement ; que ces mandats ne sont pas accompagnés des pièces justificatives prévues par l'annexe I à l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT), notamment que les états de frais n'étaient pas revêtus de la signature de l'ordonnateur ;

- sur l'absence de pièces justificatives

Attendu que le réquisitoire n° 2011-031 soutient qu'en ouvrant sa caisse à l'occasion du paiement de ces deux mandats M. Georges L... aurait méconnu ses obligations de contrôle de la validité de la créance et de l'exactitude des calculs de liquidation résultant des dispositions des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ; que, notamment, il n'aurait pas disposé, au moment du paiement, d'états de frais signés par l'ordonnateur, contrairement aux prévisions de l'instruction codificatrice n° 02-072-M95 du 2 septembre 2002 ; Attendu qu'invité à fournir des explications relatives au défaut de production des pièces justificatives M. Georges L... n'a ni répondu ni produit de pièce complémentaire pour ce qui concerne le mandat n° 134 de l'exercice 2006 mais transmis, pour justifier du paiement du mandat n° 876 payé le 31 décembre 2008, une lettre signée par l'ordonnateur, datée du 30 décembre 2008, dont les termes confirment l'état de frais d'un montant de 323,01 € ;

- sur la responsabilité du comptable

Attendu qu'en application de l'article 12 du décret n° 62-1587 susvisé, les comptables sont tenus d'exercer : « (...) B. - En matière de dépenses, le contrôle : de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ; de la disponibilité des crédits ; de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ; de la validité de la créance dans les conditions prévues à l'article 13 ci-après ; du caractère libératoire du règlement », et qu'en application de l'article 13 du même texte ce contrôle porte, en ce qui concerne la validité de la créance, sur : « La justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation ; L'intervention préalable des

² L'article 1er du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique précise que les dispositions de son titre premier s'appliquent aux GIP lorsqu'ils sont soumis aux règles de la comptabilité publique dans les conditions prévues par l'article 112 de la loi du 17 mai 2011.

contrôles réglementaires et la production des justifications. (...) » ;

Attendu, sans qu'il soit besoin de se référer à une instruction administrative, qu'aux termes du § 322 de l'annexe I à l'article D.1617-19 du CGCT, la pièce justificative exigible au titre du remboursement des frais de déplacements des agents publics est un « État de frais » ; que la forme de cet état, telle que précisée par l'annexe A au même texte, doit comporter notamment, (S4-b) en ce qui concerne l'autorité territoriale, la signature de cette dernière ;

Attendu que, dans la mesure où elle comporte les mentions prévues par la réglementation, la lettre du 30 décembre 2008 produite par l'ordonnateur avant le paiement peut être considérée comme tenant lieu d'état de frais et qu'ainsi la responsabilité de M. Georges L... ne saurait être engagée à raison du paiement du mandat n° 876 du 25 février 2009 ;

Attendu par contre qu'en n'exigeant pas de l'ordonnateur, au moment du paiement du mandat n° 134 du 24 février 2006, que lui soit présenté un état de frais répondant à ces exigences réglementaires, le comptable n'était pas en mesure de satisfaire à son obligation de contrôle de la validité de la créance et de l'exactitude des calculs de liquidation résultant des dispositions combinées des articles 12 et 13 du décret susvisé ; qu'ainsi il a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire telle que définie à l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée ; qu'ainsi M. Georges L... doit être déclaré débiteur du Groupement d'intérêt public du Grand projet Ville de Rouen de la somme de 117,95 € ;

Attendu que, conformément aux dispositions de l'article 60-VIII de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée, les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité du comptable ; que cette date est celle de la notification du réquisitoire susvisé, soit le 26 décembre 2011 ;

En ce qui concerne la 2ème charge, à l'encontre de Monsieur Georges L...

Exercice 2008, mandat n° 631 émis le 14 octobre pour 10 700 €

- sur les dépenses en cause

Attendu que par le mandat incriminé, le comptable a réglé une subvention du GIP « Grand projet Ville de Rouen » à la troupe de théâtre « Rougemare et compagnie » sur la base d'une convention attributive signée le 23 mai 2008 par le représentant du bénéficiaire ainsi que par

le directeur du GIP, Monsieur P..., le représentant du TPG et le commissaire du gouvernement ; que le directeur du GIP en fonction le 23 mai n'était pas Monsieur P..., mais son prédécesseur Monsieur V... ; qu'aux termes de la convention constitutive du GIP son directeur n'en est pas l'ordonnateur mais, en l'occurrence, sa présidente, laquelle, nommée le 2 juin 2008, n'a délégué sa signature à Monsieur P... qu'à compter de cette même date, jour de la nomination de l'intéressé, en qualité de nouveau directeur ;

Attendu qu'il n'est pas contesté au vu des pièces au dossier, et qu'il ne ressort pas des explications fournies à l'audience, que Monsieur P... n'avait pas la qualité d'ordonnateur à la date du 23 mai 2008, jour de la signature de la convention attributive de la subvention objet du mandat incriminé ;

- sur l'incompétence du signataire de la convention justificative du paiement

Attendu que par le réquisitoire n° 2011-031 il est reproché au comptable d'avoir manqué à ses obligations de contrôle ;

Attendu qu'invité à fournir des explications sur le paiement du mandat n° 631 du 14 octobre 2008, M. Georges L... a avancé trois explications, tant par écrit qu'au cours de l'audience publique ;

Attendu, d'une part, qu'a été invoquée la procédure d'adoption des conventions au sein du GIP, laquelle suivait à l'époque un circuit comportant quatre étapes, chaque signataire apposant sa signature à des moments différents ; que ce circuit, qui débute par le bénéficiaire de la subvention, au cas particulier la troupe de théâtre « Rougemare et compagnie », explique que la date du 23 mai 2008 est celle à laquelle le bénéficiaire a apposé sa signature, laquelle ne préjugerait pas de la date d'approbation de la convention par le directeur du GIP, second intervenant selon le comptable ;

Attendu qu'aux termes de l'article 1108 du code civil, « quatre conditions sont essentielles pour la validité d'une convention : Le consentement de la partie qui s'oblige ; Sa capacité de contracter ; (...) » ; que la validité du consentement doit être appréciée au moment de la formation du contrat et qu'à défaut de stipulation contraire celle-ci est présumée parfaite à la date de signature de la convention par les parties qui s'engagent ; qu'à cet égard, seule la date de la signature par le dernier intervenant était susceptible de traduire l'accord des volontés de l'ensemble des signataires ; qu'en ne mentionnant qu'une seule date, la convention incriminée est réputée avoir été adoptée par ses signataires le 23 mai 2008, soit à une date à laquelle

le directeur du GIP ne disposait pas de la délégation de signature de la présidente de l'établissement ; qu'en conséquence la convention attributive de la subvention à la troupe « Rougemare et compagnie » a été signée le 23 mai 2008, au nom du GIP GPV de Rouen, par une autorité incompétente ;

Attendu, d'autre part, que le comptable fait valoir que la longueur du délai écoulé entre l'adoption de la convention et le paiement de la subvention, soit cinq mois, expliquerait l'inattention de l'ordonnateur et le fait qu'il aurait omis de porter une autre date que celle du 23 mai 2008 sur le document au moment, nécessairement postérieure au deux juin 2008 selon lui, où il aurait effectivement approuvé les termes de la convention ; Attendu cependant que ni l'urgence ni aucun autre motif d'empêchement allégué n'interdisait aux signataires de la convention d'apposer, aux côtés de leur signature, la date à laquelle ils donnaient au document leur approbation ; qu'ainsi ce moyen n'est pas recevable ;

Attendu enfin qu'à l'audience le comptable a considéré que le juge des comptes était en mesure de s'écarter de la date figurant sur une pièce justificative ainsi que l'avait admis la Cour des comptes (4ème ch.) dans son arrêt Commune de Dieulefit du 23 mai 2002 ;

Attendu toutefois que par ladite décision le juge des comptes a écarté la date d'un procès-verbal de réception de travaux en considération de la contradiction manifeste qui ressortait de la confrontation de plusieurs autres documents, notamment une délibération du conseil municipal rectifiant l'erreur matérielle affectant la date dudit procès-verbal et une attestation du maître d'œuvre ; que tel n'est pas le cas en l'espèce, la contradiction reposant sur les seules affirmations des parties à l'instance ;

Attendu, dans ces conditions, qu'il n'appartient pas à la chambre régionale des comptes de modifier de son chef et sans pièce susceptible d'établir l'erreur matérielle, la date d'approbation de la convention du 23 mai 2008 ; qu'au surplus, eu égard au délai de cinq mois précédemment évoqué, le comptable avait la possibilité de demander à l'ordonnateur de valider, par une délibération du conseil d'administration du GIP, une autre date que celle du 23 mai 2008 comme date d'approbation de la convention par le représentant du Groupement d'intérêt public du Grand projet Ville de Rouen ;

- sur la responsabilité du comptable

Attendu qu'en application de l'article 12 du décret n° 62-1587 susvisé, les comptables sont tenus d'exercer : « (...) B. - En

matière de dépenses, le contrôle : De la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué (...) » ;

Attendu qu'en acceptant, à titre de pièce justificative du mandat n° 631 du 14 octobre 2008, la convention en date du 23 mai 2008 signée par une autorité incompétente, le comptable a méconnu l'obligation résultant des dispositions précitées ; qu'ainsi il a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire telle que définie à l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée ; qu'ainsi M. Georges L... doit être déclaré débiteur du Groupement d'intérêt public du Grand projet Ville de Rouen de la somme de 10 700 € ;

Attendu que, conformément aux dispositions de l'article 60-VIII de la loi n° 63-156 du 23 février 1963, les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité du comptable ; que cette date est celle de la notification du réquisitoire susvisé, soit le 26 décembre 2011 ;

Par ces motifs

ORDONNE

M. Georges L... est constitué débiteur du Groupement d'intérêt public du Grand projet Ville de Rouen pour la somme de cent dix-sept euros quatre-vingt-quinze cents (117,95 €), augmentée des intérêts au taux légal décomptés à partir du 26 décembre 2011, au bénéfice du Groupement d'intérêt public du Grand projet Ville de Rouen ;

M. Georges L... est constitué débiteur du Groupement d'intérêt public du Grand projet Ville de Rouen pour la somme de dix mille sept cent euros (10 700 €), augmentée des intérêts au taux légal décomptés à partir du 26 décembre 2011, au bénéfice du Groupement d'intérêt public du Grand projet Ville de Rouen ; Il est en conséquence de ce qui précède sursis à la décharge de M. Georges L..., qui demeure en état d'apurement.

Conclusions du Ministère public
n° 2012-0022 du 16 mars 2012

(...)

Sur le réquisitoire et les faits

Le réquisitoire comportait deux charges

1^{re} charge

Le Ministère public rappelle que par mandats n° 134 du 24 février 2006 et n° 876 du 31 décembre 2008, le comptable de l'établissement a payé à M. Pierre V..., directeur, le remboursement de frais de déplacements à hauteur de 117,95 euros pour le premier et de 323,01 euros pour le second.

Le Ministère public relève que lesdits mandats n'étaient pas accompagnés des justificatifs prévus à l'annexe 11 de l'instruction codificatrice n° 02-072-M95 du 2 septembre 2002 et qu'en particulier, les états de frais n'étaient pas signés du bénéficiaire et de l'ordonnateur.

En réponse aux questions du magistrat instructeur, le comptable M. Georges L... n'apporte aucune explication quant à la prise en charge et au paiement du mandat n° 134 du 24 février 2006, d'un montant de 117,95 euros.

S'agissant en revanche du mandat n° 876 du 31 décembre 2008, il apparaît que l'état de frais est effectivement signé du bénéficiaire et que l'absence de signature de l'ordonnateur peut être compensée par la présence d'un courrier du directeur administratif et financier confirmant l'état de frais.

Le Ministère public considère dans ces conditions que le mandat n° 876 du 31 décembre 2008 a été régulièrement payé. En revanche, le Ministère public demande à la Chambre de constituer M. Georges L... débiteur de la somme de 117,95 euros au titre du mandat n° 134 du 24 février 2006 indûment payé et de fixer le point de départ des intérêts, conformément aux dispositions de l'article 60 XIII de la loi 63-156 du 23 février 1963 au 26 décembre 2011, date de notification à M. Georges L... du réquisitoire du Ministère public.

2^e charge

Le Ministère public rappelle que par mandat n° 631 émis le 14 octobre 2008, M. Georges L..., comptable du GIP Grand projet ville de Rouen, a procédé au paiement d'une subvention dans le cadre du contrat urbain de cohésion sociale programme 2008, à hauteur de 10 700 euros, à la troupe théâtrale « Rougemare et compagnie ».

Le Ministère public relève qu'à l'appui de ce mandat, M. Georges L... disposait d'une convention en date du 23 mai 2008 liant le GIP Grand projet ville de Rouen à la troupe « Rougemare et compagnie » signée du bénéficiaire et de M. Loïc P... mentionné comme Directeur.

Or, par décision du 2 juin 2008, Mme Valérie F..., Présidente du conseil d'administration du GIP Grand projet ville de Rouen, a donné délégation de signature à M. Loïc P..., Directeur. L'effet de cette délégation a été fixé au 2 juin 2008. A la date du 23 mai 2008, M. Loïc P... ne disposait donc pas de la délégation de signature et n'était pas habilité à signer la convention.

Dans sa réponse aux questions du magistrat instructeur, le comptable indique les

conditions de signature des conventions en vigueur au sein du GIP, qui induirait que la date portée sur les documents serait celle correspondant à la signature du premier signataire.

Il invoque également le délai important entre la signature du document et le mandatement de la subvention qui expliquerait le manque d'attention de l'ordonnateur sur la date de la convention.

En revanche, il ne nie pas le fait que le signataire pour le compte du GIP n'avait pas délégué à la date portée sur le document.

Le Ministère public propose à votre Chambre de s'en tenir à un principe simple qui prévaut dans l'ensemble de notre droit.

La date portée sur un document contractuel est celle à laquelle l'ensemble des parties sont réputées accepter les dispositions de ladite convention.

S'il peut arriver qu'un document signé en plusieurs étapes comporte plusieurs signatures, c'est toujours la dernière qui sanctionne l'accord de tous les signataires.

Au demeurant, la convention, objet du réquisitoire n° 2011-031, ne porte qu'une seule date et M. Georges L..., comptable en fonctions, ne nie pas qu'à cette date, le signataire pour le GIP Grand projet ville de Rouen ne disposait pas de la délégation nécessaire pour engager le groupement.

Le contrôle par le comptable de la qualité des signataires des pièces justificatives qui lui sont fournies à l'appui des mandats, résulte des dispositions combinées des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

A ce sujet, l'article 12 du décret susvisé énonce « les comptables sont tenus d'exercer :

A – en matière de recettes le contrôle

...

B – en matière de dépenses le contrôle
1) de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué

... »

Dans ces conditions, le Ministère public demande à la Chambre de constituer M. Georges L... débiteur de la somme de 10 700 euros pour le paiement indu du mandat n° 631 du 14 octobre 2008 et de fixer le point de départ des intérêts, conformément aux dispositions de l'article 60 XIII de la loi 63-156 du 23 février 1963 au 26 décembre 2011, date de notification à M. Georges L... du réquisitoire du Ministère public.

Marc BEAUCHEMIN

Clefs proposées (base Jade) : 18-05-01-01 (règles de liquidation) ■ 18-05-06 (pièces justificatives)

CRC Centre, Limousin, jugement n° 2012-0004 du 6 avril 2012 (audience du 15 mars 2012), Département d'Eure-et-Loir

Résumé : La responsabilité personnelle et pécuniaire de comptables est mise en jeu pour avoir accepté de payer irrégulièrement des indemnités forfaitaires pour travaux supplémentaires.

Références jurisprudentielles :

- administratives : CE n° 212718, 8 décembre 2000, Commune de Villers-lès-Nancy
- financières : CRC Ile-de-France, 14 février 2008, Commune de Montigny-le-Bretonneux, *Gestion Et finances publiques* n° 1-2009 p. 71 ■ CRC Aquitaine, 14 mai 2008, Commune de Mimizan, *Gestion Et finances publiques* n° 6-2009 p. 523 ■ CRC Aquitaine, 11 décembre 2008, Commune de Talence, *Gestion Et finances publiques* n° 6-2009 p. 528

Doctrine : Instruction codificatrice n° 07-024-M0 du 30 mars 2007 relative aux pièces justificatives des dépenses du secteur local.

Textes de référence : Articles D. 3342-9 du code général des collectivités territoriales (CGCT) ■ Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ■ Décret n° 2002-62 du 14 janvier 2002 relatif à l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires des administrations centrales ■ Décret n° 2002-63 du 14 janvier 2002 relatif à l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires des services déconcentrés ■ Articles 12, 13 et 37 du règlement général sur la comptabilité publique (RGCP).

Commentaires

Le présent jugement, dont nous ne reproduisons que des extraits, traite de plusieurs cas de paiement irrégulier d'indemnités forfaitaires pour travaux supplémentaires¹ (IFTS), notamment le cumul de ces indemnités avec le bénéfice de la gratuité d'un logement.

L'impossibilité de payer des IFTS à des agents logés par nécessité absolue de service est connue pour les agents de l'État et l'on estime qu'il doit en être de même s'agissant des agents de la fonction publique territoriale, au nom du principe de parité.

Au cas particulier, aucun doute ne pouvait exister, puisque les délibérations du conseil général d'Eure-et-Loir instituant l'indemnité précisaient explicitement qu'elle ne pouvait pas être cumulée avec un logement concédé par nécessité absolue de service, conformément aux dispositions des décrets n° 2002-62 et n° 2002-63.

Dans ces conditions, le cumul étant établi, on aurait pu penser que les comptables concernés ainsi que le comptable en fonctions auraient reconnu que les paiements incriminés par le réquisitoire étaient bien irréguliers. Il n'en est rien car les intéressés ont cru possible d'affirmer qu'ils ne pouvaient pas savoir que les bénéficiaires des paiements visés bénéficiaient également d'une concession de logement par nécessité absolue de service. Pour ce faire, ils soutenaient notamment que l'arrêté de concession d'un logement ne constitue pas une pièce justificative prévue par la nomenclature des pièces justificatives des dépenses du secteur local.

La Chambre est donc contrainte de mettre en évidence que cet argument n'est bien entendu pas recevable car le comptable ne peut ignorer que la collectivité loge gratuitement l'un de ses agents. Il s'agit, en effet, d'un avantage en nature qui doit être évalué, déclaré, soumis à cotisations et mentionné dans les décomptes de charges sociales, comme tous les avantages en nature. Le comptable doit donc en avoir connaissance pour vérifier l'exactitude de la liquidation de la paye comportant le prélèvement des cotisations en question (au plus tard la paye du mois de décembre). Tel était bien le cas en l'occurrence, puisque l'avantage était bien mentionné sur les bulletins de paye produits aux comptables².

Au surplus, la Chambre relève que la nomenclature des pièces justificatives comporte une rubrique relative aux « avantages accessoires » qui prévoit que les avantages en nature doivent être justifiés notamment par une délibération précisant la liste des emplois concernés, la nature des avantages et leurs conditions d'attribution, ainsi que par une décision de l'autorité détentrice du pouvoir exécutif précisant le nom des bénéficiaires.

En outre, le comptable paye nécessairement les charges du logement concédé gratuitement. Le contrôle de la validité de ce paiement peut lui permettre de savoir qui occupe le logement, comme c'était le cas en l'occurrence car le relevé de charges mentionnait le nom de l'occupant du logement, forcément connu du comptable puisqu'il s'agissait du directeur général des services.

² En fait, le bulletin de paye n'est une pièce justificative que s'il remplace les états liquidatifs individuels qui sont seuls prévus par la nomenclature.

D'une manière générale, il y a lieu de rappeler qu'il incombe au comptable de vérifier que les loyers dus à la collectivité sont bien mis en recouvrement : cette obligation était posée par l'article 12 A du RGCP ; elle a été confirmée par l'article 19 b du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. En vertu de l'article D. 3342-9 du CGCT s'agissant du département, le comptable est d'ailleurs supposé détenir « dûment récapitulée sur un bordereau d'émission, une expédition en forme de tous les baux, contrats, jugements, testaments, déclarations, états de recouvrement, titres nouveaux et autres, concernant les recettes dont la perception lui est confiée » et qu'il est seul chargé de recouvrer.

CRC Centre, Limousin Jugement du 6 avril 2012

Département d'Eure-et-Loir

LA CHAMBRE RÉGIONALE DES COMPTES DU CENTRE,

Vu les comptes rendus en qualité de comptables du département d'Eure-et-Loir, ensemble les comptes annexes du centre départemental de l'enfance, des services du transport et du laboratoire départemental d'analyse, par M. Gilles G..., pour la période du 1^{er} janvier 2002 au 30 juin 2005 et par Mme Andrée T..., pour la période du 1^{er} juillet 2005 au 31 décembre 2008 ;

Vu les attestations de production des comptes des exercices 2002 à 2008 délivrées respectivement les 20 janvier 2004, 25 octobre 2004, 13 février 2006, 18 décembre 2006, 7 décembre 2007, 5 décembre 2008 et 27 novembre 2009 ;

Vu les pièces de mutation attestant que les gestions respectives des comptables s'étendent pour M. G... du 1^{er} janvier 2002

¹ Sur le même sujet, voir en références.

au 30 juin 2005 et pour Mme T... du 1^{er} juillet 2005 au 31 décembre 2008 ;

Vu le code des juridictions financières ;

Vu les justifications produites au soutien des comptes ou recueillies au cours de l'instruction ;

Vu la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 et notamment l'article 60 ;

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu les textes législatifs et réglementaires relatifs à la comptabilité des départements ;

Vu le jugement de la chambre régionale des comptes n° 2003-0906, rendu le 22 octobre 2003, relatif aux comptes du département d'Eure-et-Loir des exercices 1994 à 2001 ;

Vu les lettres d'ouverture du contrôle, notamment des exercices 2002 à 2007, notifiées au comptable et à l'ordonnateur le 9 mars 2009, et celles du 9 décembre 2009 adressées aux intéressés les informant du changement de rapporteur en charge dudit contrôle et de l'extension du contrôle des comptes à l'exercice 2008 ;

Vu le réquisitoire du ministère public n° R/11/0139/J en date du 20 juillet 2011 ;

Vu les lettres, en date du 26 juillet 2011, de notification du réquisitoire adressées par le greffe aux différentes parties, et leurs accusés de réception ;

Vu les observations écrites de M. G..., datées du 15 septembre 2011, reçues au greffe de la chambre le 20 septembre suivant ;

Vu les observations écrites de M. C..., datées du 15 septembre 2011, reçues au greffe de la chambre le 19 septembre 2011 ;

Vu les observations écrites de Mme T..., datées du 16 septembre 2011, reçues au greffe de la chambre le même jour ;

Vu les lettres en date des 16 et 20 septembre 2011 adressées aux différentes parties, portant communication des observations de Mme T..., MM. G... et C... ;

Vu le rapport n° 2011-0269/0270 de Mme Cécile Daussin Charpentier, première conseillère, revêtus du soit-communicé du président de la chambre en date du 14 novembre 2011 ;

Vu la lettre du procureur général près la Cour des comptes en date du 4 juillet 2011 organisant, à compter du 1^{er} septembre 2011, l'intérim du ministère public près la chambre régionale des comptes du Centre ;

Vu l'arrêté n° 2011-8 du 22 décembre 2011 relatif au programme annuel des

travaux de la chambre, attribuant les suites de l'examen des comptes du département d'Eure-et-Loir à M. Dominique Gillier, président de section ;

Vu les conclusions à fin de jugement n° C/11/0214/J2 en date du 3 janvier 2012 et n° C/11/0214-1 en date du 24 janvier 2012 du procureur financier ;

Vu les lettres en date des 13 janvier 2012 et 30 janvier 2012, informant les parties de la clôture de l'instruction et de la possibilité qui leur était offerte de consulter le rapport du magistrat instructeur ainsi que les conclusions principales et complémentaires du procureur financier, ou d'en demander copie ;

Vu les lettres en date du 10 février 2012 informant les parties de la date de l'audience publique, fixée au 15 mars 2012 ;

Entendu, lors de l'audience publique du 15 mars 2012, M. Dominique Gillier, président de section, en son rapport, M. Pierre Van Herzele, procureur financier par intérim, en ses conclusions, et en dernier lieu Madame T..., comptable ;

Attendu que les autres parties, dûment averties de la tenue de l'audience publique, n'étaient pas présentes, ni représentées ;

Après avoir délibéré hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

Considérant qu'aux termes de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 portant loi de finances pour 1963 : « *1 - Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de (...) dépenses (...) 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* » ;

Considérant que l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique dispose que les comptables sont tenus d'exercer « *B. En matière de dépenses, le contrôle de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, de la disponibilité des crédits, de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet, de la validité de la créance dans les conditions prévues à l'article 13 ci-après, du caractère libératoire du règlement* » ; qu'aux termes de l'article 13 du même décret : « *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 ; L'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications* » ;

Considérant qu'il résulte de ces dispositions que, pour apprécier la validité des créances, les comptables doivent notamment exercer leur contrôle sur la production des justifications ; qu'à ce titre, il leur revient d'apprécier si les pièces fournies présentent un caractère suffisant pour justifier la dépense engagée ; que pour établir ce caractère suffisant, il leur appartient de vérifier, en premier lieu, si l'ensemble des pièces requises au titre de la nomenclature comptable applicable leur ont été fournies et, en deuxième lieu, si ces pièces sont, d'une part, complètes et précises, d'autre part, cohérentes au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable et de la nature et de l'objet de la dépense telle qu'elle a été ordonnée ; que si ce contrôle peut conduire les comptables à porter une appréciation juridique sur les actes administratifs à l'origine de la créance et s'il leur appartient alors d'en donner une interprétation conforme à la réglementation en vigueur, ils n'ont pas le pouvoir de se faire juges de leur légalité ; qu'enfin, lorsque les pièces justificatives fournies sont insuffisantes pour établir la validité de la créance, il appartient aux comptables de suspendre le paiement jusqu'à ce que l'ordonnateur leur ait produit les justifications nécessaires ;

I - À l'encontre de M. G...

Considérant que, par l'effet de la prescription édictée par l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, il n'y a plus lieu de statuer sur les comptes des exercices 2001 à 2003 ;

1 - Charge n° 1, exercices 2004 et 2005

Considérant que le conseil général d'Eure-et-Loir a, par délibération du 17 décembre 2001, décidé d'attribuer à M. M..., directeur général des services, un logement de fonction par nécessité absolue de service ; qu'un arrêté du président du conseil général du 14 octobre 2002 a concédé par nécessité absolue de service à M. M... un appartement sis au 3 rue Cardinal Pie à Chartres, avec effet au 1^{er} février 2002 ; que le bail a été signé le 14 janvier 2002 ;

Considérant que le président du conseil général a, par arrêté attributif du 16 juillet 2004, fixé l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires de M. M... à un montant annuel de 12 727 euros ; que le comptable, M. G..., a procédé à ce titre au versement des sommes mentionnées dans les tableaux ci-après :

Exercice 2004, charge n° 1

N° mandat	Date	Compte	Période	Montant IFTS (€)
19485	12/07/2004	64131	juil-04	1 060,61
22557	12/08/2004	64131	août-04	1 060,61
25080	13/09/2004	64131	sept-04	1 060,61
28744	12/10/2004	641	31 oct-04	1 060,61
31932	09/11/2004	641	31 nov-04	1 060,61
35893	09/12/2004	641	31 déc-04	1 060,61
charge n° 1				6 363,66

Exercice 2005, charge n° 2

N° mandat	Date	Compte	Période	Montant IFTS (€)
150	13/01/2005	641	31 janv-05	1 060,61
2730	10/02/2005	64131	févr-05	1 065,91
5982	10/03/2005	64131	mars-05	1 065,91
9462	13/04/2005	64131	avr-05	1 065,91
11925	11/05/2005	64131	mai-05	1 065,91
15864	13/06/2005	64131	juin-05	1 065,91
charge n° 2				6 390,16

Considérant que les décrets n° 2002-62 et n° 2002-63 du 14 janvier 2002 relatifs à l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires des administrations centrales et des administrations déconcentrées, applicables à la fonction publique territoriale, disposent en leur article 4 qu' « il ne peut être attribué aucune indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires aux agents logés par nécessité absolue de service » ;

Considérant que les délibérations du conseil général d'Eure-et-Loir des 16 et 17 décembre 2002 instituant l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires précisent explicitement que cette indemnité ne peut être cumulée avec un logement concédé par nécessité absolue de service, conformément aux décrets n° 2002-63 et n° 2002-62 ;

Considérant que M. M... a cumulé ces deux avantages du 1^{er} juillet 2004 au 30 juin 2005 ;

Considérant que M. G... disposait, pour établir l'irrégularité du paiement de cette indemnité, du contrat de bail du logement, des décisions de la commission permanente attribuant ce logement à M. M... et des bulletins de paie mentionnant l'avantage en nature ainsi constitué ;

Considérant qu'aux termes de l'article D 1617-19 du code général des collectivités territoriales, dans sa version issue du décret n° 2003-301 du 2 avril 2003, à la rubrique 2021 « primes et indemnités », les pièces à produire obligatoirement sont : « 1. Décision de l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités. 2. Arrêté fixant le taux individuel applicable à chaque agent » ;

Considérant que M. G... fait valoir que le comptable, qui ne peut exiger d'autres justifications que celles prévues par la nomenclature, ne disposait pas des pièces lui permettant de considérer le logement de M. M... comme un logement concédé par nécessité absolue de service ; que, si les bulletins de paye de M. M... mentionnaient un avantage en nature, ils ne précisaient pas qu'il s'agissait d'un logement concédé par nécessité absolue de service, et que l'arrêté de concession de logement par nécessité absolue de service pris par l'ordonnateur ne constitue pas une pièce justificative de paiement dont la transmission au comptable est obligatoire en application de la nomenclature des pièces justificatives des paiements des collectivités locales ;

Considérant que M. G... soutient également que la décision de la commission permanente du 11 janvier 2002 autorisant la location d'un appartement pour le directeur général des services ne précisait pas que cet avantage était concédé par nécessité absolue de service et que, par la suite, aucun acte du président du conseil général n'avait concédé à M. M... un logement par nécessité absolue de service ;

Considérant, cependant, que les bulletins de salaire de M. M... comportaient expressément la mention d'un avantage en nature ; que la nomenclature des pièces justificatives annexée à l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales, dans sa version issue du décret n° 2003-301 du 2 avril 2003, applicable à la date des faits, précisait en son paragraphe 203, s'agissant des « autres avantages accessoires », que les paiements en la matière devaient être

justifiés notamment par une décision de l'assemblée délibérante précisant la nature des avantages et les conditions d'attribution et un arrêté précisant le nom des bénéficiaires ;

Considérant qu'un avantage en nature tel que le bénéfice d'un logement attribué gratuitement constitue un avantage accessoire de la rémunération principale et que dès lors, un arrêté désignant le bénéficiaire de « l'avantage accessoire » devait être transmis ainsi qu'une délibération fixant la nature de l'avantage ; que la décision du conseil général en date du 17 décembre 2001 et l'arrêté du président du conseil général en date du 14 octobre 2002 attribuaient à M. M... un logement de fonction par nécessité absolue de service et que si le comptable avait exigé ces pièces dans le cadre de son contrôle, il aurait eu connaissance de la nature et des caractéristiques de l'avantage ainsi consenti à M. M... ;

Considérant, en outre, que la décision de la commission permanente du 11 janvier 2002 autorisait la signature du bail d'un appartement affecté expressément en tant que logement de fonction au directeur général des services, et dont l'adresse était identifiée ; que le bailleur avait envoyé un courrier le 7 juillet 2004 pour adresser au conseil général le décompte des charges pour la période du 1^{er} janvier 2003 au 30 juin 2004, précisant, avec la mention de la même adresse « appartement occupé par M. M... » ; que cette adresse figurait également sur les bulletins de salaire de M. M... ;

Considérant, enfin, que les délibérations du conseil général des 16 et 17 décembre 2002 et du 11 décembre 2006 régissant le versement des IFTS n'instauraient aucune dérogation au principe du non-cumul entre le logement affecté par nécessité absolue de service et le bénéfice de l'IFTS ;

Considérant, dès lors, que le comptable aurait dû relever que la justification du versement de l'IFTS, constituée notamment par les bulletins de salaire, était affectée d'une contradiction dans la mesure où l'application des décrets et délibérations précités méconnaissait les dispositions faisant obstacle à son cumul avec le bénéfice d'un logement affecté par nécessité absolue de service ; que cette contradiction était, par ailleurs, génératrice d'une erreur de liquidation de la rémunération ; que la liquidation inclut, en effet, l'incidence sur le calcul de la dépense de toutes les règles fixées par les textes applicables à cette dernière ;

Considérant qu'en ne suspendant pas le paiement de l'IFTS alors que les pièces dont il disposait, qu'elles lui aient ou non été communiquées à titre obligatoire, présentaient une incohérence

ne permettant pas de les considérer comme suffisantes pour établir l'exactitude des calculs de liquidation, M. G... a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire ; qu'il s'ensuit qu'il doit être déclaré débiteur de la somme de 6 363,66 euros au titre de l'exercice 2004, et de la somme de 6 390,16 euros au titre de l'exercice 2005, soit 12 753,82 euros ;

2 - Charge n° 9, exercice 2005

Considérant que M. L... a été engagé par le conseil général d'Eure-et-Loir comme directeur général adjoint par contrat signé le 21 avril 2004, pour la période du 10 mai 2004 au 9 mai 2007 ; que le contrat précisait à l'article 21 que s'ajouteraient à sa rémunération « le régime indemnitaire des administrateurs territoriaux et la prime du conseil général » ;

Considérant que les délibérations des 16 et 17 décembre 2002 et 11 décembre 2006 du conseil général d'Eure-et-Loir fixent les modalités d'attribution de l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires ;

Considérant que le comptable a procédé aux versements à M. L..., au titre de l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires, des sommes mentionnées dans les tableaux ci-dessous :

Considérant qu'en application du paragraphe 2021 « primes et indemnités » de la nomenclature des pièces justificatives des paiements des collectivités locales, dans sa version issue du décret n° 2003-301 du 2 avril 2003 applicable aux paiements en cause, le versement de l'IPTS, comme celui de toute indemnité, doit être justifié par la production au comptable public des pièces suivantes :
 1. *Décision de l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités.*
 2. *Arrêté fixant le taux individuel applicable à chaque agent* ;

Considérant que si, en application de son contrat, M. L... pouvait bénéficier de l'IPTS, aucun arrêté fixant le taux individuel qui lui était applicable n'a été pris pour la période en cause ; que par suite, en prenant en charge les mandatements sans exiger la production de cette pièce obligatoire

en application de la nomenclature des pièces justificatives, le comptable a manqué à son obligation de contrôle de la validité de la dépense telle que définie par l'article 13 du règlement général sur la comptabilité publique ;

Considérant qu'ainsi, la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. G..., comptable en fonction jusqu'au 30 juin 2005, doit être mise en jeu à raison des versements d'IPTS qu'il a effectués en 2005, soit 5 329,55 euros ;

Considérant qu'en conséquence de ce qui précède, M. Gilles G... a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire à l'occasion du paiement des IPTS à M. M... et M. L... entre juillet 2004 et juin 2005 ; que M. G... doit être constitué débiteur de la somme de 6 363,66 euros au titre de l'exercice 2004 (charge n° 1) et de 11 719,71 euros au titre de l'exercice 2005 (charges n° 2 et n° 9), soit 18 083,37 euros ; que cette somme porte intérêt à compter du 29 juillet 2011, date de notification du réquisitoire ; (...)

PAR CES MOTIFS ORDONNE CE QUI SUIT :

Article 1^{er} :
 Par l'effet de la prescription édictée par l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, il n'y a plus lieu de statuer sur les comptes des exercices 2001 à 2003.

Article 2 :
 M. Gilles G... est constitué débiteur du conseil général d'Eure-et-Loir pour la somme de dix-huit mille quatre-vingt trois euros et trente-sept centimes (18 083,37 euros), à raison des charges n° 1, 2 et 9 du réquisitoire, augmentée des intérêts de droit à compter du 29 juillet 2011, date de notification du réquisitoire.
 En conséquence, il est sursis à la décharge de M. Gilles G..., pour sa gestion des exercices 2004 et 2005 (jusqu'au 30 juin 2005), décharge qui ne pourra intervenir qu'après apurement du débet ci-dessus énoncé.

Article 3 :
 Mme Andrée T... est constituée débitrice du conseil général d'Eure-et-Loir pour la somme de quatre vingt six mille sept cent quatorze euros et quatre vingt deux centimes (86 714,82 euros), à raison des charges n° 3 (modifiée), 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11 et 12 du réquisitoire, augmentée des intérêts de droit à compter du 28 juillet 2011, date de notification du réquisitoire ;

Exercice 2005, charge n° 9

N° mandat	Date	Compte	Période	Montant IPTS
2730	10/02/2005	64131	févr-05	1 065,91
5982	10/03/2005	64131	mars-05	1 065,91
9462	13/04/2005	64131	avr-05	1 065,91
11925	11/05/2005	64131	mai-05	1 065,91
15864	13/06/2005	64131	juin-05	1 065,91
<i>charge n° 9</i>				5 329,55

En conséquence, il est sursis à la décharge de Mme Andrée T..., pour sa gestion des exercices 2005 (à compter du 1^{er} juillet 2005) à 2008, décharge qui ne pourra intervenir qu'après apurement du débet ci-dessus énoncé.

Conclusions du Ministère public n° C/11/0214/J2 du 3 janvier 2012

(...)

II.1 Sur les charges n°s 1 et 2 relatives à la situation de M. M...

Nous avons engagé la responsabilité de M. G... au motif que, par décision de la commission permanente du 11 janvier 2002, le Conseil général avait autorisé la location d'un appartement au profit de M. M..., directeur général des services (DGS). Le bail avait été signé le 14 janvier 2002. En l'absence de remboursement de l'intéressé, Nous avons estimé qu'il y avait lieu de considérer qu'il s'agissait d'un logement concédé par nécessité absolue de service en dépit du fait qu'aucun arrêté d'attribution n'avait été pris par le président du Conseil général. L'avantage en nature ainsi accordé figurait d'ailleurs en tant que tel sur les bulletins de salaire de l'intéressé.

Or, parallèlement à cet avantage, M. M... a bénéficié du versement d'une indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires (IPTS) fixée par arrêté du président du 16 juillet 2004 au montant de 12 727 € par an. Le versement d'une IPTS est toutefois incompatible avec le bénéfice d'un logement concédé par nécessité absolue de service en vertu des décrets n° 2002-63 et n° 2002-62 du 14 janvier 2002 qui régissent cette indemnité pour les services de l'État, administrations centrales et services déconcentrés (dispositions transposables aux fonctionnaires territoriaux en vertu du principe de parité entre agents relevant des diverses fonctions publiques).

En raison de cette incompatibilité entre les deux avantages, Nous avons mis en jeu la responsabilité de M. G... au titre des paiements de l'IPTS pris en charge par ses soins en 2004, soit 6 363,66 € (charge n° 1), et en 2005, soit 6 390,16 € (charge n° 2). Le comptable disposait alors, en effet, de la totalité des pièces établissant l'irrégularité du paiement de cette indemnité : contrat de bail du logement, décisions de la commission permanente l'attribuant à M. M..., bulletins de paye mentionnant l'avantage en nature ainsi constitué.

En réponse au réquisitoire, M. G... fait valoir :
 - que la décision de la commission permanente du 11 janvier 2002 autorisant la location d'un appartement pour le DGS ne précise pas que cet avantage est concédé par nécessité absolue de service ;

- que, par la suite, aucun acte du président du Conseil général n'a concédé le logement par nécessité absolue de service ;
- que si les bulletins de paye de M. M... mentionnent un avantage en nature, ils ne précisent pas qu'il s'agit d'un logement concédé par nécessité absolue de service ;
- que l'arrêté de l'ordonnateur de concession de logement par nécessité absolue de service n'est pas une pièce justificative de paiement dont la transmission au comptable est obligatoire en application de la nomenclature des pièces justificatives des paiements des collectivités locales.

M. G... en conclut que le comptable, qui ne peut exiger d'autres justifications que celles prévues par la nomenclature, ne disposait pas des pièces lui permettant de considérer le logement de M. M... comme un logement concédé par nécessité absolue de service.

M. C..., comptable en fonctions reprend brièvement la même argumentation pour estimer que la responsabilité de son prédécesseur ne peut être mise en jeu au titre des paiements en cause.

Aux termes des deux décrets du 14 janvier 2002 mentionnés précédemment : « (...) Il ne peut être attribué aucune indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires aux agents logés par nécessité absolue de service. » Or, M. M... a cumulé ces deux avantages du 1^{er} juillet 2004 au 30 juin 2005.

Le ministère public estime, pour sa part, que l'argumentation des comptables ne peut qu'être rejetée. Comme ils le reconnaissent eux-mêmes, les bulletins de salaire de M. M... comportaient expressément la mention d'un avantage en nature. Ce n'est que parce qu'il a omis de procéder aux contrôles qui lui incombent concernant les avantages en nature que M. G... peut aujourd'hui soutenir qu'il ignorait qu'il s'agissait d'un logement et qu'ils ne connaissaient pas ses conditions d'attribution (nécessité absolue de service). En effet, la nomenclature des pièces justificatives annexée à l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT), dans sa version issue du décret n° 2003-301 du 2 avril 2003, applicable à la date des faits, précisait en son paragraphe 203, s'agissant des « autres avantages accessoires » (la rubrique des « avantages en nature » n'est apparue qu'à la suite du décret n° 2007-450 du 25 mars 2007) que les paiements en la matière devaient être justifiés notamment par les pièces suivantes :

1. Décision de l'assemblée délibérante précisant la nature des avantages et les conditions d'attribution.
2. Arrêté précisant le nom des bénéficiaires.

Si l'on veut bien admettre qu'un avantage en nature tel que le bénéfice d'un logement attribué gratuitement constitue un avantage accessoire de la rémunération principale (ce que toute documentation sommaire de l'URSSAF par exemple suffit à confirmer pour ce qui concerne les salariés de droit privé) et si, comme le soutiennent les comptables, la nomenclature n'érige pas expressément en pièce justificative l'arrêté de concession de logement par nécessité de service, il n'en demeure pas moins qu'un arrêté désignant le bénéficiaire de « l'avantage accessoire » devait bien être transmis (ainsi qu'une délibération fixant la nature de l'avantage).

En l'occurrence, l'attribution d'un logement par nécessité absolue de service à M. M... n'a fait l'objet ni d'une délibération de l'assemblée délibérante ni d'un arrêté du président du Conseil général précisant qu'il était bénéficiaire de cet « avantage accessoire ». A elle seule, cette irrégularité engageait déjà la responsabilité des comptables concernés. Elle conduit en outre à écarter l'argument formel selon lequel les bulletins de salaire ne spécifiaient pas expressément que l'avantage en nature était constitué par un logement affecté par nécessité absolue de service. En tout état de cause, les comptables ne peuvent s'en prévaloir pour dégager leur responsabilité au titre du paiement de l'IFTS.

S'ils avaient exigé les pièces précitées, les comptables auraient eu connaissance de la nature et des caractéristiques de l'avantage ainsi consenti à M. M... En outre, ils disposaient d'une décision de la commission permanente du 11 janvier 2002 autorisant la signature du bail d'un appartement dont l'adresse était parfaitement identifiée (3 rue du cardinal Pie à Chartres) et dont l'affectation en tant que logement de fonction pour le DGS était expressément spécifiée. De même, le bailleur avait envoyé un courrier le 7 juillet 2004 pour adresser au Conseil général le décompte des charges pour la période du 1^{er} janvier 2003 au 30 juin 2004, courrier mentionnant la même adresse et précisant « appartement occupé par M. M... ». Enfin, cette même adresse figurait sur les bulletins de salaire de M. M...

Les comptables avaient connaissance de tous ces éléments joints à diverses opérations qu'ils avaient réalisées sans qu'il leur soit nécessaire de demander des pièces supplémentaires non prévues par la nomenclature. Par suite, en l'absence de décision justifiant le caractère totalement gratuit de la mise à disposition du logement, celui-ci ne pouvait être regardé que comme affecté par nécessité absolue de service.

De même, les délibérations du Conseil général des 16 et 17 décembre 2002 et du 11 décembre 2006 régissant le versement des IFTS n'instauraient aucune dérogation au principe du non cumul entre le logement

affecté à M. M... par nécessité absolue de service et le bénéfice de l'IFTS (une telle dérogation méconnaissant les décrets du 14 janvier 2002 aurait probablement été illégale, mais elle ne se serait pas moins imposée au comptable qui ne peut se faire juge de la légalité des décisions qui justifient la dépense). Bien au contraire, ces délibérations rappelaient expressément cette règle.

Comme l'a jugé le Conseil d'État par son arrêt du 21 mars 2001 *Morel* : « si le comptable n'a pas le pouvoir de se faire juge de la légalité des décisions administratives qui servent de fondement au mandat de paiement, il doit, afin d'exercer son contrôle sur la production des justifications du service fait, être en mesure d'identifier la nature de la dépense ; que ce contrôle doit conduire le comptable, dans la mesure où les pièces justificatives produites sont à cet égard contradictoires, à suspendre le paiement jusqu'à ce que l'ordonnateur lui ait produit, à cet effet, les justifications nécessaires ».

Dès lors, le comptable devait relever que la justification du versement de l'IFTS, constituée notamment par les bulletins de salaire, était affectée d'une contradiction dans la mesure où, faisant application des délibérations et des décrets précités, elle en méconnaissait les dispositions sur le non cumul avec le bénéfice d'un logement affecté par nécessité absolue de service. Cette contradiction était, par ailleurs, génératrice d'une erreur de liquidation de la rémunération. La liquidation inclut, en effet, l'incidence sur le calcul de la dépense de toutes les règles fixées par les textes applicables à cette dernière (cf. CE 19 juin 1991 *Ville d'Annecy* ; 8 juillet 2005 *Basserrie et Caffart*).

Il est indifférent à cet égard que l'information révélant la contradiction ressorte ou non des pièces devant être produites à l'appui du paiement litigieux lui-même. Comme le souligne à juste titre le rapporteur, cette information peut résulter de pièces dont dispose le comptable au titre d'autres opérations et il est même sans incidence que les éléments en cause soient communiqués au comptable à titre obligatoire ou facultatif (cf. CE 28 juillet 2004 *Commune d'Angers*). Ce qui importe, c'est qu'il en ait disposé.

Pour l'ensemble des raisons exposées ci-dessus, nous estimons que M. G... a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire en omettant, à l'occasion du paiement des IFTS à M. M..., de contrôler la production des justifications et l'exactitude des calculs de liquidation. Nous concluons, en conséquence à ce que la chambre le constitue débiteur de la somme de 12 753,82 €, cette somme portant intérêt à compter de la notification de notre réquisitoire le 26 juillet 2011.

(...)

Pierre VAN HERZELE
Procureur financier près la chambre
régionale des comptes d'Ile-de-France
Procureur financier par intérim

Clefs proposées (base Jade) : 18-05-06 (dettes des collectivités publiques - pièces justificatives)

CRC Pays-de-la-Loire, jugements n° 2012-0004 du 26 juin 2012 (audience du 29 mai 2012), Maison de retraite de Fresnay-sur-Sarthe (Sarthe)

Résumé : Bien qu'il soit établi que des indemnités ont été payées en l'absence de décisions individuelles attributives, la Chambre ne prononce un débet que pour les premiers paiements des dites indemnités.

Références jurisprudentielles :

• financières : CRC Nord-Pas-de-Calais, 9 novembre 2007, Caisse de crédit municipal de Lille, *Revue du Trésor* n° 6-2008 ■ CRC Bretagne, 23 mars 2011, Syndicat intercommunal d'adduction en eau potable de Beaufort, et 12 mai 2011, Syndicat intercommunal d'assainissement des eaux usées du Val de Seiche et d'Ise, *Gestion Et finances publiques* n° 3-2012, p. 171.

Doctrine : Instruction codificatrice n° 07-024-M0 du 30 mars 2007 relative aux pièces justificatives des dépenses du secteur local.

Textes de référence : Articles D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales ■ Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ■ Articles 12 B, 13 et 37 du règlement général sur la comptabilité publique (RGCP).

Commentaires

Pour de nombreuses dépenses, la nomenclature des pièces justificatives du secteur local distingue les pièces à produire avec un « premier paiement » de celles à produire à l'appui des paiements suivants, dits « paiements ultérieurs ». Cependant, le paragraphe 4 du préambule prévoit que, sur la pièce justificative jointe aux mandatements postérieurs au premier paiement - ou sur le document servant au mandatement lui-même -, il doit être fait référence aux pièces justificatives produites uniquement au premier mandatement.

1 - Le cas général :

Il arrive souvent que la responsabilité d'un comptable soit mise en jeu pour des paiements ultérieurs, en raison de l'absence ou de l'insuffisance d'une pièce qui devait être produite à l'appui du premier paiement ou d'un paiement précédent.

Ce cas survient notamment quand le magistrat instructeur de la première phase de la procédure juridictionnelle s'avise de vérifier l'exactitude desdits paiements ultérieurs. En effet, dans la majorité des cas, pour ce faire, il a besoin d'autres éléments que ceux figurant à l'appui du mandat qu'il examine : à défaut d'en disposer dans les comptes produits à la Chambre, le plus souvent en raison de l'absence de référence au mandat initial, il les demande par voie de questionnaire au comptable et, si nécessaire, à l'ordonnateur.

Le cas le plus fréquent est celui de la paye, plus précisément celui des indemnités. En effet, pour vérifier la liquidation d'une indemnité, il est, la plupart du temps, nécessaire de disposer à la fois de la décision de l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités, et de la décision de l'autorité investie

du pouvoir de nomination fixant le taux applicable à chaque agent, c'est-à-dire des pièces prévues par la sous-rubrique 210223 de la nomenclature¹. C'est pourquoi, la nomenclature des pièces justificatives des dépenses du secteur local de 2007, classe ces pièces dans la sous-rubrique 2102 « Paiements ultérieurs » et non pas dans la sous-rubrique 2101 « Premier paiement », et qu'elle en fait des pièces dites particulières (sous-rubrique 21022) et non pas des pièces générales (sous-rubrique 21021). Il est en effet précisé que ces pièces particulières « doivent être produites, en tant que de besoin, et à chaque changement des droits de l'agent » (renvoi en bas de page n° 5).

Comme nous l'indiquons dans nos commentaires sur les jugements de la CRC de Bretagne en références, le juge des comptes semble donc légitime à demander la production de toute pièce permettant de justifier de la régularité d'un paiement, notamment de la validité de la créance au sens du règlement général sur la comptabilité publique (RGCP), même si cette pièce devait être produite à l'appui du compte d'un exercice précédant celui en jugement, ou à l'appui d'un compte rendu par un prédécesseur du comptable dont les comptes sont en jugement.

En matière d'indemnités, cette légitimité est le plus souvent reconnue, lorsqu'il apparaît, à l'examen de la délibération (ou du texte réglementaire) fixant le régime indemnitaire, qu'une indemnité indue a été payée. La responsabilité du comptable est alors engagée non pas pour avoir omis de demander une pièce

justificative finalement produite mais pour avoir payé une dépense invalide. Cela est moins évident quand il n'est pas établi que la dépense est indue, par exemple quand il manque seulement une décision attributive, comme dans le cas présent.

2 - Le cas d'espèce :

En l'occurrence, la responsabilité du comptable avait été engagée pour avoir payé diverses primes et indemnités sans disposer notamment de décisions individuelles d'attribution prises par le directeur, pièce particulière exigée par la sous-rubrique 22022 de la nomenclature, s'agissant d'un établissement social et médico-social (ESMS).

La phase contradictoire avait effectivement démontré que ces décisions n'existaient pas, y compris pour les personnels non titulaires dont les contrats n'évoquaient pas le régime indemnitaire². En effet, l'ordonnateur et le comptable s'accordaient pour soutenir qu'il n'y avait pas lieu de prendre de telles décisions, dès lors que les agents bénéficiaires avaient droit à ces indemnités par simple application des statuts de la fonction publique hospitalière.

La Chambre écarte ce moyen, de même qu'elle écarte un certificat établi par l'ordonnateur *a posteriori*. Mais, bien que le jugement mentionne que les pièces justificatives manquantes sont classées parmi les pièces à produire à l'appui des paiements ultérieurs, elle considère que ces circonstances sont insuffisantes pour mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable. Pour elle, cette responsabilité n'est engagée que pour les paiements concernant des agents qui bénéficiaient pour la première fois des indemnités en cause. Pour les

¹ Ou par les sous-rubriques équivalentes relatives aux dépenses de personnel des établissements publics de santé et des établissements publics sociaux et médico-sociaux (sous-rubrique 22), ou des associations syndicales de propriétaires (sous-rubrique 23).

² Sur cette question, V. dans la présente chronique le jugement concernant la commune de Senlis.

autres, elle estime, en effet, que, en l'absence de changement des droits des agents – ce qui lui semble peu probable pour les titulaires –, seule la pièce générale était requise pour procéder de manière régulière à un paiement ultérieur, c'est-à-dire le décompte individuel des éléments payés³.

Ce raisonnement, qui ne semble pas résulter d'un moyen invoqué en défense, la conduit à estimer que, dans ces cas, le seul reproche qui aurait pu être fait au comptable résidait dans l'absence de référence aux pièces justificatives produites uniquement au premier mandatement desdites indemnités à chaque agent, en application du paragraphe 4 du préambule précité de la nomenclature.

Elle refuse, néanmoins, de retenir ce fondement car ce grief n'a jamais été formulé et que le comptable n'a donc pas pu le contredire. Il en résulte que le débet prononcé est limité aux premiers paiements relevés par le réquisitoire, les termes « premiers paiements » étant interprétés comme indiqué ci-avant, ou plutôt comme relatifs à la première rémunération des contractuels, puisque les paiements aux titulaires sont considérés comme étant tous réguliers, au bénéfice du doute.

3 – Les ambiguïtés de la nomenclature :

Malgré les précautions de classement rappelées ci-avant, force est de constater que la rédaction de la nomenclature des pièces justificatives des dépenses du secteur local peut conduire à des interprétations différentes suivant les CRC⁴.

Il est vrai, cependant, que l'expression « en tant que de besoin », utilisée à la note de bas de page n° 5 précitée pour définir les pièces dites « particulières », n'est pas très explicite. En tout cas, elle l'est moins que celle de « à chaque changement des droits de l'agent », mention privilégiée par la Chambre des Pays-de-la-Loire dans le présent jugement. Au surplus, il convient de noter une différence de rédaction entre la note de bas de page n° 5 (relative aux collectivités locales) et la note de bas de page n° 25 (relatives aux ESMS) : « Ces pièces doivent être fournies en tant que besoin, à chaque changement des droits de l'agent », au lieu de « en tant que de besoin, et à chaque changement des droits de l'agent ». Or, il n'est pas du tout certain que cette différence soit volontaire, et surtout justifiée.

La distinction entre « pièces générales » et « pièces particulières » a été introduite par la nomenclature de 2007. L'instruction codificatrice du 30 mars 2007 disait simplement : « pour le paiement de la rémunération, la double distinction entre rémunérations principales/rémunérations accessoires et premier paiement/paiements ultérieurs est abandonnée en raison de son caractère peu juridique et peu opérationnel. Lui est désormais préférée la distinction premier paiement/paiements ultérieurs et celle de pièces générales/pièces particulières ». En définitive, il apparaît que l'intérêt de cette modification n'est pas totalement avéré.

En tout état de cause, il reste que, aux termes du RGCP, le comptable doit, à chaque paiement, s'assurer de la validité de la dette de la collectivité, en particulier de l'exactitude de la liquidation⁵. Le fait qu'il doive, pour ce faire, se reporter à des pièces déjà produites est indifférent du point de vue de sa responsabilité personnelle et pécuniaire. Il revient donc au comptable de suspendre le paiement d'un mandat qui ne ferait pas référence aux pièces jointes à un mandat précédent, si ces pièces sont nécessaires à la vérification de l'exactitude du paiement demandé.

CRC Pays-de-la-Loire

Jugement du 26 juin 2012

MdR de Fresnay-sur-Sarthe

LA CHAMBRE REGIONALE DES COMPTES DES PAYS-DE-LA-LOIRE

a rendu le jugement suivant

La chambre,

VU le code des juridictions financières ;

VU la loi n° 63-156 du 23 février 1963 portant loi de finances pour 1963 ;

VU le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique ;

VU les lois et règlements relatifs aux établissements hospitaliers de soins et de cure ;

VU l'arrêté de la Présidente, en date du 15 décembre 2011, portant organisation et détermination de la compétence des formations de délibéré de la chambre régionale des comptes des Pays-de-la-Loire ;

VU les comptes rendus en qualité de comptable de la maison de retraite de Fresnay sur Sarthe, pour les exercices 2005 à 2009, ensemble le compte annexe, par M. X... ;

VU l'ordonnance en date du 15 décembre 2011 portant sur les comptes des exercices 2005 à 2008 ;

VU le réquisitoire n° 2011-012 du 12 décembre 2011 du procureur financier, portant sur l'exercice 2009, ensemble les pièces à l'appui ;

VU la lettre de notification du réquisitoire au comptable concerné, en date du 15 décembre 2011, notifiée le 16 décembre 2011, à laquelle était jointe une note d'information sur les droits des parties ;

VU la lettre de notification du réquisitoire à l'ordonnateur, en date du 15 décembre 2011, notifiée le 19 décembre 2011, à laquelle était jointe une note d'information sur les droits des parties ;

VU le courrier du 21 décembre 2011 adressé par M. Christophe ROYER, magistrat instructeur, à M. X..., comptable concerné ;

VU le questionnaire complémentaire adressé à M. X... par mèl le 15 mars 2012 ;

VU les réponses écrites apportées par M. X..., comptable concerné, à la chambre, par courrier du 27 janvier et mèl du 16 mars 2012, enregistrés au greffe les 30 janvier et 19 mars 2012 ;

VU les observations produites par Mme Y..., directrice de la maison de retraite, à la chambre, par courrier du 13 janvier 2012, enregistré au greffe le 18 janvier 2012 ;

VU l'information des parties de cette production par courrier du 19 janvier 2012 ;

VU le rapport n° 2012-068 de M. Christophe ROYER, magistrat instructeur ;

VU les lettres du 11 mai 2012, par lesquels M. X..., comptable concerné, et Mme Y..., ordonnateur, ont été informés de la tenue de l'audience publique de la chambre et de la possibilité d'y présenter leurs observations ;

VU les conclusions n° 2012-076 du 7 mai 2012 du procureur financier ;

VU la feuille de présence à l'audience ;

Après avoir entendu M. Christophe ROYER, premier conseiller, en son rapport, M. Dominique JOUBERT, procureur financier, en ses conclusions ;

Après avoir entendu M. Boris KUPERMAN, réviseur, en ses observations,

Après en avoir délibéré hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

³ En l'occurrence, le livre de paye.

⁴ Voir, également en sens contraire, le jugement de la CRC du Nord-Pas-de-Calais en références

⁵ Cette disposition vient d'être confirmée par le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Sur les réquisitions à fin de charge n° 1 à n° 15 :

ATTENDU que, dans son réquisitoire susvisé, le procureur financier relève que M. X... pourrait avoir engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire pour avoir procédé, au cours de toute l'année 2009, au paiement de l'indemnité forfaitaire pour travail des dimanches et jours fériés, de l'indemnité pour travaux et travaux intensifs de nuit à divers agents stagiaires, titulaires et contractuels, de l'indemnité de sujétions spéciales, de la prime spéciale de sujétions et de la prime forfaitaire à divers aides-soignants stagiaires, titulaires et contractuels, de l'indemnité de chaussures à divers agents stagiaires et titulaires, de la prime spécifique à divers infirmiers stagiaires et titulaires, de l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires à un agent, de la prime d'encadrement à un agent, de la prime de service à divers agents stagiaires et titulaires, alors qu'il ne disposait pas de décisions individuelles d'attribution prises par le directeur et du décompte précisant les modalités de détermination du crédit global affecté au paiement de la prime de service, pièces justificatives exigées par l'annexe à l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT) ;

ATTENDU que ledit réquisitoire précise en outre que les contrats des agents non titulaires ne mentionnent pas la possibilité de versement de primes et indemnités ;

ATTENDU que ledit réquisitoire précise également que les attestations produites par l'ordonnateur en date du 18 août 2011, soit après les paiements en cause, ne sauraient être considérées comme pièces justificatives, et qu'aucune autre pièce en justification n'a été produite ; ATTENDU qu'en réponse, M. X... indique que les attestations datées du 18 août 2011 avaient été produites pour faciliter l'instruction, et non dans le but de justifier la dépense ; que la pièce justificative est établie par le livre de paie, joint à l'appui de bordereaux de paiements signés par l'ordonnateur, permettant d'attester et de lister les différents événements justifiant l'octroi d'une prime ; que la prime de service a toujours été justifiée, quant à elle, par un état nominatif des agents pouvant y prétendre ;

ATTENDU qu'en réponse, M. X... précise que le régime indemnitaire de la fonction publique hospitalière s'applique, et que le seul fait de remplir les conditions et d'exercer une tâche éligible à une prime ou une indemnité donne statutairement droit aux agents de la percevoir au titre de leur rémunération ; que les

décisions individuelles d'attribution ne sont jamais prises par le directeur de l'établissement et qu'il s'agit d'une pratique commune dans cette catégorie d'établissement ;

ATTENDU qu'en réponse, M. X... a produit un état, signé par l'ordonnateur, listant agent par agent le montant de la prime de service à verser ;

ATTENDU que Mme Y..., directrice de l'établissement, indique que M. X... en procédant aux paiements de primes et indemnités auxquels les agents ont droit conformément aux statuts de la fonction publique hospitalière n'a pas commis de négligence, la justification étant simplement établie par le livre de paie ; que les attestations remplies le 18 août 2011 n'avaient en conséquence pas lieu d'être, et que, de manière générale, les établissements de cette catégorie ne prennent pas de décisions concernant les primes et indemnités réglementaires puisqu'elles sont de droit ;

Sur l'octroi de droit des indemnités et primes conformément au statut de la fonction publique hospitalière :

ATTENDU que les obligations du comptable, définies par le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, en matière de validité de la créance ne reposent pas sur l'examen des textes réglementaires instituant les différentes primes et indemnités, mais sur la présence exhaustive des pièces justificatives telles que décrites dans l'annexe de l'article D. 1617-19 du CGCT ; que cet article est applicable aux établissements sociaux et médicaux sociaux depuis le 1^{er} juillet 2007 ;

Sur la pratique dans les autres établissements :

ATTENDU que le comptable est responsable de chaque paiement qu'il effectue et ce, notamment, en termes de vérification de l'existence des pièces justificatives telles que définies par l'annexe à l'article D. 1617-19 du CGCT ; que les pratiques des autres établissements ne sauraient être retenues à décharge par la chambre ;

Sur les attestations produites en cours d'instruction :

ATTENDU que les attestations établies par l'ordonnateur et datées du 18 août 2011, soit après les paiements, ne sauraient être retenues comme pièces justificatives ;

Sur la production des pièces justificatives :

ATTENDU qu'au paragraphe 5 des définitions et principes, l'annexe à l'article D. 1617-19 du CGCT dispose : « La liste des pièces justificatives est obligatoire en ce qu'elle constitue à la fois le minimum et le maximum des pièces justificatives exigibles par le comptable. Elle s'impose à la fois aux ordonnateurs, aux comptables et aux juges des comptes » ;

ATTENDU que l'annexe à l'article D. 1617-19 du CGCT prévoit la production à l'appui du premier paiement des pièces suivantes :

- la décision du directeur ou contrat mentionnant entre autre les modalités de recrutement et d'emploi, le grade, l'échelon, l'indice de traitement, le taux horaire ou les modalités de la rémunération de l'agent,

- les pièces exigées pour les paiements ultérieurs ;

ATTENDU que l'annexe à l'article D. 1617-19 du CGCT prévoit la production, à l'appui des paiements ultérieurs, de pièces générales et de pièces particulières :

- Pièces générales :

- « état nominatif décompté individuel ou collectif énonçant les mentions suivantes pour chaque agent » : le traitement brut, la NBI, chaque prime et indemnité de manière individualisée, ...

- décision de l'autorité compétente portant modification de la situation administrative de l'intéressé entraînant une modification de sa rémunération avec indication de la date d'effet, ou avenant au contrat de recrutement comportant les mêmes énonciations ;

- Pièces particulières - Primes et indemnités :

- la décision individuelle d'attribution prise par le directeur,

- et pour les agents contractuels, mention au contrat,

- et pour la prime de service, décompte précisant les modalités de détermination du crédit global affecté au paiement de la prime ;

ATTENDU que l'annexe à l'article D. 1617-19 du CGCT dispose : « les pièces particulières doivent être fournies en tant que besoin, à chaque changement des droits de l'agent » ;

Sur les documents pouvant servir de pièces justificatives à l'appui du paiement de primes et indemnités aux agents titulaires

ATTENDU qu'il n'est pas avéré, et au demeurant peu probable, que la totalité des paiements de primes et indemnités des agents titulaires soient des premiers paiements ;

ATTENDU qu'il n'est pas avéré que les agents titulaires à qui une prime ou une indemnité ont été versées aient tous vu leurs droits changer tous les mois en 2009 ;

ATTENDU, en conséquence, que les pièces particulières, parmi lesquelles les décisions individuelles d'attribution de primes et indemnités, n'étaient pas systématiquement exigibles ;

ATTENDU qu'en l'absence de changement des droits des agents, seule la pièce générale est requise pour procéder de manière régulière à un paiement ultérieur ;

ATTENDU que la pièce générale prévue à l'annexe de l'article D. 1617-19 est « l'état nominatif décompté individuel ou collectif énonçant les mentions suivantes pour chaque agent :

- le grade, le statut pour les praticiens hospitaliers, l'échelon, l'indice et, le cas échéant, l'indication du nombre d'heures travaillées, le taux horaire et le nombre d'heures effectives ;
- la période ouvrant droit à rémunération et le nombre d'heures effectives ;
- le traitement brut mensuel ou les émoluments bruts mensuels ;
- l'indemnité de résidence ;
- le supplément familial de traitement ;
- la NBI ;
- chaque prime ou indemnité de manière individualisée ;
- les indemnités horaires pour travaux supplémentaires ;
- les indemnités d'astreintes ou de permanence ;
- le montant des rémunérations soumis aux précomptes ;
- les montants de ces précomptes ;
- le traitement net mensuel ;
- la somme nette à payer ;

ATTENDU que le livre de paye dont dispose le comptable fait figurer l'ensemble de ces informations ;

ATTENDU toutefois qu'au paragraphe 4 des définitions et principes, l'annexe à l'article D. 1617-19 du CGCT dispose que « Sur la pièce justificative jointe aux mandatements postérieurs au premier paiement -ou sur le document servant au mandatement lui-même-, il est fait référence aux pièces justificatives produites uniquement au premier mandatement. Les références à porter sont : ce numéro du mandatement de référence, le millésime de l'année d'imputation de la dépense initiale, l'imputation budgétaire de la dépense lors du premier paiement » ;

ATTENDU que ce moyen n'ayant pas été soulevé ni lors de l'instruction, ni lors de l'audience publique, le comptable n'a, en conséquence, pas été en mesure de le contredire et d'assurer sa défense, conformément aux droits de la défense qui constituent l'un des éléments d'un procès équitable ;

ATTENDU que ce moyen ne saurait en conséquence prospérer ;

ATTENDU qu'il n'est donc pas démontré que les paiements effectués au titre des charges 1, 3, 5, 7, 9, 11, 12, 13, 14, 15 ont été réalisés alors que le comptable ne disposait pas de l'ensemble des pièces justificatives exigées par la réglementation ;

Sur les documents pouvant servir de pièces justificatives à l'appui du paiement de primes et indemnités aux agents contractuels

ATTENDU que la distinction entre premier paiement et paiements ultérieurs, telle qu'elle résulte de la rédaction de l'annexe à l'article D. 1617-19 du CGCT est opérante aussi bien pour le paiement de la rémunération des agents titulaires que de celle des agents contractuels ;

ATTENDU que, pour les contractuels embauchés en vertu de contrats nés en 2009, l'instruction permet de distinguer les premiers paiements des paiements ultérieurs ;

ATTENDU que, concernant les premiers paiements, les contrats d'engagement des contractuels font uniquement référence à la rémunération liée au traitement principal « afférent au 1er échelon du grade indiqué ... indice brut ... au prorata du temps de travail défini ... », et qu'aucune mention relative aux rémunérations accessoires, aux primes et indemnités pouvant être versées, n'est inscrite dans ces contrats d'engagement ; qu'en conséquence, le comptable ne pouvait payer les diverses primes et indemnités lors des premiers paiements sans être en possession d'une décision spécifique d'attribution ;

ATTENDU que, concernant les paiements ultérieurs, la pièce générale prévue à l'annexe de l'article D. 1617-19 et détaillée supra pour les agents titulaires s'applique de la même façon aux agents contractuels ; que le livre de paye dont dispose le comptable fait figurer l'ensemble de ces informations ;

ATTENDU que, pour les versements intervenus au profit des agents non titulaires comme pour ceux qui ont été réalisés au bénéfice des agents titulaires, le moyen relatif à la référence au premier paiement, qui doit être portée sur les paiements ultérieurs, n'ayant pas été soulevé ni lors de l'instruction, ni lors de l'audience publique, ne peut être invoqué, puisque le comptable n'a pas été en mesure de le contredire et d'assurer sa défense, conformément aux droits de la défense qui constituent l'un des éléments d'un procès équitable ;

ATTENDU, par conséquent, que, conformément aux dispositions de l'annexe de l'article D. 1617-19 du CGCT, les charges n° 2, 4, 6, 8 et 10 qui se rapportent aux agents contractuels ne peuvent être retenues que pour l'absence de pièces relatives au premier paiement de chaque contrat ; que la liste en est produite en annexe au présent jugement ;

Sur la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables :

ATTENDU qu'en application de l'article 11 du décret du 29 décembre 1962 susvisé, les comptables sont seuls chargés (...) de la conservation des pièces justificatives ;

ATTENDU qu'en application des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 susvisé, les comptables sont tenus d'exercer le contrôle de la validité de la créance en veillant, en particulier, à la production des justifications ;

ATTENDU qu'il résulte de l'application combinée des articles 37 et 47 du décret du 29 décembre 1962 susvisé que les opérations doivent être appuyées des pièces justificatives prévues dans les nomenclatures établies par le ministre des finances et que, lorsque des irrégularités sont constatées, les comptables publics doivent suspendre les paiements et en informer l'ordonnateur ;

ATTENDU qu'aux termes des dispositions du I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsable des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de dépenses, dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique ; que cette responsabilité personnelle et pécuniaire se trouve engagée dès lors qu'une dépense est irrégulièrement payée ;

ATTENDU que les premiers paiements relevés par le réquisitoire susvisé au titre des charges n° 2, 4, 6, 8, 10 ont été effectués alors que le comptable ne disposait pas de l'ensemble des pièces exigées par l'annexe à l'article D. 1617-19 du CGCT ; qu'en s'abstenant de suspendre les paiements, il a manqué à ses obligations et a engagé sa responsabilité pécuniaire et personnelle ;

ATTENDU, en conséquence, qu'il y a lieu de mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. X..., pour les montants payés sur le fondement des mandats récapitulés dans le tableau figurant en annexe, c'est-à-dire :

- à hauteur de 12 955,40 €, somme correspondant aux premiers paiements de l'indemnité forfaitaire pour travail des dimanches et jours fériés réalisés en 2009 au profit d'agents contractuels (charge n° 2) ;

- à hauteur de 372,89 €, somme correspondant aux premiers paiements de l'indemnité pour travaux et travaux intensifs de nuit réalisés en 2009 au profit d'agents contractuels (charge n° 4) ;

- à hauteur de 17 556,08 €, somme correspondant aux premiers paiements de l'indemnité de sujétions spéciales réalisés en 2009 au profit d'agents contractuels (charge n° 6) ;

- à hauteur de 3 355,98 €, somme correspondant aux premiers paiements de la prime spéciale de sujétions réalisés en 2009 au profit d'aides-soignants contractuels (charge n° 8) ;

- à hauteur de 396,24 €, somme correspondant aux premiers paiements de la prime forfaitaire réalisés en 2009 au profit d'aides-soignants contractuels (charge n° 10) ;

Sur les intérêts des débits

ATTENDU qu'en application des dispositions de l'article 60-VIII de la loi du 23 février 1963 susvisée, les débits portent intérêts au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire ; que cet acte est constitué au cas présent par la date de notification du réquisitoire du procureur financier, soit le 16 décembre 2011 ;

Par ces motifs,

ORDONNE CE QUI SUIT :

Article 1 :

Il n'y a pas lieu de déclarer M. X..., comptable de la maison de retraite de Fresnay

sur Sarthe, débiteur dudit organisme du chef des présomptions de charge n° 1, 3, 5, 7, 9, 11, 12, 13, 14, 15 ;

Article 2 :

M. X..., comptable de la maison de retraite de Fresnay sur Sarthe, est déclaré débiteur de cet établissement public pour les sommes de :

- douze mille neuf cent cinquante-cinq euros et quarante centimes (12 955,40 €), au titre de la présomption de charge n° 2,

- trois cent soixante-douze euros et quatre-vingt-neuf centimes (372,89 €), au titre de la présomption de charge n° 4,

- dix-sept mille cinq cent cinquante-six euros et huit centimes (17 556,08 €), au titre de la présomption de charge n° 6,

- trois mille trois cent cinquante-cinq euros et quatre-vingt-dix-huit centimes (3 355,98 €), au titre de la présomption de charge n° 8,

- trois cent quatre-vingt-seize euros et vingt-quatre centimes (396,24 €) au titre de la présomption de charge n° 10,

Soit un total de trente-quatre mille six cent trente-six euros et cinquante-neuf centimes (34 636,59 €), au titre de sa gestion de l'exercice 2009, somme augmentée des intérêts au taux légal à compter du 16 décembre 2011, date de notification du réquisitoire ;

Conclusions du Ministère public n° 2012-076 du 7 mai 2012

(...)

II – Sur le fond

Présomptions de charges n°1 à n°15 : paiements de primes et indemnités au personnel non médical – pièces justificatives insuffisantes

2-1 - Le réquisitoire

Le réquisitoire du 12 décembre 2011 rappelait les obligations posées par l'annexe à l'article D.1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT), portant établissement de la liste des pièces justificatives des paiements qui prévoit, à l'appui du paiement des primes et indemnités⁶, la production des pièces suivantes :

⁶ 22. Dépenses de personnel des établissements publics de santé (EPS) ET DES Établissements publics sociaux et médico-sociaux (ESMS)

220223. Primes et indemnités

...

c) Primes et indemnités des personnels non médicaux

2. Autres primes et indemnités :

- Décision individuelle d'attribution prise par le directeur ;

- Et, pour les agents contractuels, mention au contrat ;

- Et, pour la prime de service, décompte précisant les modalités de détermination du crédit global affecté au paiement de la prime.

Or, il ressortait de l'instruction que, de façon générale, pour la maison de retraite de Fresnay-sur-Sarthe, les décisions individuelles d'attribution des primes et indemnités n'étaient produites à l'appui des paiements d'aucune d'entre elles. Au surplus, pour les agents contractuels, aucune possibilité de versement de ces primes ou indemnités n'était mentionnée à leur contrat.

Le ministère public constatait, en outre, que les attestations produites en cours d'instruction par la directrice de l'hôpital, pour suppléer les décisions individuelles d'attribution des primes et indemnités, étaient datées du 18 août 2011.

Il en résultait que M. X... n'apparaissait pas avoir détenu ces pièces au moment du paiement des mandats de 2009, listés en ANNEXES 1 à 15 du réquisitoire.

Le réquisitoire en déduisait, dès lors, qu'un certain nombre de primes et indemnités semblaient avoir été réglées au personnel en l'absence de pièces justificatives suffisantes.

2-2 - Les réponses du comptable

Dans sa réponse du 27 janvier 2012, le comptable indique que :

- les attestations fournies et datées du 18 août 2011 en réponse au questionnaire d'instruction du 16 août 2011 n'avaient pas lieu d'être établies et versées au dossier ; qu'elles ont été établies afin de faciliter l'instruction du dossier et non comme une pièce justificative de la dépense ; il ne peut être retenu à sa charge la production d'une pièce justificative (qui n'en est pas une) postérieurement à la date du paiement, sans rechercher par ailleurs si d'autres documents mis à l'appui des mandats de paiement ne pouvaient le justifier ;

des décisions individuelles d'attribution des primes et indemnités ne sont jamais prises par le Directeur de l'établissement ; après consultation de différents directeurs d'établissement, il s'avère qu'il s'agit d'une pratique commune ;

- la production du livre de paye à l'appui des mandats figurant dans un bordereau, signé par l'ordonnateur, permet d'attester et de lister les différents événements justifiant l'octroi d'une prime ; la prime de service ayant toujours été justifiée quant à elle, par un état nominatif des agents pouvant y prétendre ;
- le régime de la fonction publique hospitalière s'appliquant aux agents de l'établissement, le seul fait de remplir les conditions et d'exécuter une tâche éligible à une prime, donne statutairement droit à l'agent de la percevoir au titre de sa rémunération ;

A l'appui de sa réponse du 16 mars 2012, M. X... adresse une copie des états nominatifs joints aux paiements de la prime de service et précise qu'il ne dispose d'aucun autre document à communiquer à l'instruction.

2-3 - Les observations de l'ordonnateur

Dans ses observations écrites du 13 janvier 2012, Mme Y... se réfère à l'article 20 de la loi du 13 juillet 1983 qui précise que : « les fonctionnaires ont droit après service fait, à une rémunération comprenant le traitement, l'indemnité de résidence, le supplément familial de traitement ainsi que les indemnités instituées par un texte législatif ou réglementaire ».

Rejoignant la position du comptable, exposée dans sa réponse du 27 janvier 2012 sur ce point, elle indique que : « L'établissement relevant de la fonction publique hospitalière (même statut que tous les hôpitaux de France) verse conformément aux statuts de la fonction publique hospitalière, les primes et indemnités auxquelles les agents ont droit. M. X... a donc conformément aux textes payé ces dites primes sans commettre de négligence.

La justification des paiements et la liquidation des éléments de rémunération étant retracés sur le journal de paye, joint à l'appui de chaque mandat.»

Enfin, elle précise : « Les attestations que j'ai pu lui adresser au cours de cet été suite à vos réclamations n'avaient pas lieu d'être établies. Après interrogation des autres établissements y compris centres hospitaliers aucun établissement

relevant de la fonction publique hospitalière ne prend de décisions concernant les primes et indemnités réglementaires puisqu'elles sont de droit. »

2-4 - La discussion

Sur les justifications produites

1) Les attestations produites au cours de l'instruction

En premier lieu, il ressort des réponses tant du comptable que de l'ordonnateur que les attestations produites ont été établies à la suite du questionnaire du 16 août 2011 et qu'elles ne sauraient constituer des pièces justificatives aux paiements des primes et indemnités.

C'est le constat qui était opéré par le ministère public dès le réquisitoire. Pour autant, contrairement à ce qu'affirme le comptable, ces pièces ont toute légitimité de se trouver au dossier d'instruction en ce qu'elles sont issues de celle-ci.

2) Les livres de paie produits à l'appui des mandats

En second lieu, le comptable et l'ordonnateur estime que la production du livre de paye à l'appui des mandats permet d'attester et de justifier l'octroi des primes et indemnités.

Cette pièce, au demeurant non signée, ne saurait se substituer à la « décision individuelle d'attribution prise par l'autorité compétente » prévue à l'annexe I mentionnée à l'article D.1617-19 du CGCT, rubrique 220223. Elle ne saurait donc constituer une pièce justificative suffisante.

Dans son jugement du 7 septembre 2011, Centre hospitalier de Brignoles, la chambre régionale des comptes (CRC) de Provence-Alpes-Côte d'Azur (PACA), a précisé que ce type de pièce, « qui est le résultat d'une requête informatique, ne peut être considérée comme une décision individuelle d'attribution, les états fournis au comptable n'étant, en effet, pas établis sous la forme d'un arrêté individuel qui devrait notamment être notifié et préciser, comme toute décision administrative, les voies de recours ».

Enfin, les deux parties ne contredisent pas sur l'absence de mention aux contrats des éléments relatifs à la rémunération accessoire à laquelle les agents contractuels peuvent prétendre, telle que prévue, en plus de la décision individuelle d'attribution, à l'article D.1617-19 du CGCT, rubrique 220223.

Sur le fondement des primes et indemnités versées et les justifications à produire

1) Les textes fondant les primes et indemnités

Le comptable et l'ordonnateur s'accordent pour considérer qu'il suffit pour les agents hospitaliers de remplir les conditions statutaires et d'exécuter une tâche éligible à une prime, pour donner le droit à l'agent de la percevoir automatiquement au titre de sa rémunération.

Dans un premier temps, ainsi que le détaille le rapport d'instruction, il convient de noter qu'un certain nombre de primes et indemnités n'ont qu'un caractère facultatif (la prime spéciale de sujétions et la prime forfaitaire peuvent être attribuées ...) où les fonctionnaires titulaires et stagiaires peuvent percevoir ... Pour d'autres encore, il revient au directeur de l'établissement de définir les postes ouvrant droit à certaines indemnités (indemnité de chaussures, prime d'encadrement ...).

Au demeurant, il n'apparaît pas que les textes régissant l'ensemble des primes et indemnités, concernées par le réquisitoire, puissent s'appliquer de façon systématique aux agents contractuels.

2) Les pièces à produire par le comptable

Rappelons en premier lieu que depuis le 1^{er} mai 2007, ces versements au bénéfice des personnels non médicaux de maison de retraite et autres ESMS, obéissent eux aussi désormais, au dispositif instauré par le décret n° 2007-450 du 25 mars 2007, codifié à l'annexe I de l'article D.1617-19 du CGCT.

Les comptables doivent toujours s'assurer que leur sont produites au minimum deux catégories de justification :

- celles fondant juridiquement la dépense (décision, convention, contrat, ordre de mission, etc.) ;
- celles établissant la validité de la créance et comportant les éléments de liquidation (facture, décompte, état détaillé,...).

Ces deux catégories de justification peuvent être contenues dans une même pièce justificative, comme le précise le décret précité.

La liste des pièces justificatives est obligatoire. Elle constitue donc, pour les dépenses qu'elle référence, à la fois le minimum et le maximum exigibles par le comptable. Elle est opposable aux ordonnateurs, aux comptables et aux juges des comptes.

L'annexe à l'article D.1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT), § 220223. Primes et indemnités, impose donc au comptable la production exclusive et exhaustive de :

Pour les titulaires ou les stagiaires :

La pièce obligatoire, au regard de la nomenclature, qui est la décision individuelle d'attribution prise par le directeur. Cette décision individuelle, qui, au demeurant, est forcément nominative, doit normalement contenir les deux catégories de justifications qui vont permettre au comptable de régler la dépense.

Pour les contractuels :

La pièce obligatoire, au regard de la nomenclature, qui est la décision individuelle d'attribution prise par le directeur, et, la mention au contrat du régime indemnitaire qui leur est octroyé. La décision individuelle, qui, au demeurant, est forcément nominative, peut contenir les deux catégories de justification qui pourrait permettre au comptable de disposer de tous les éléments pour régler la dépense. Cependant, pour cette catégorie de personnel, la nomenclature exige, au surplus, que soit mentionnés au contrat (deuxième pièce nominative) les éléments relatifs à la rémunération accessoire à laquelle chacun d'entre eux peut prétendre.

Les obligations du comptable en matière de validité de la créance ne lui impose pas d'avoir à connaître, ni d'avoir à rechercher, tous les textes instituant les primes et indemnités.

Il lui est imposé, en application des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962, d'exercer le contrôle de la validité de la créance en veillant, en particulier, à la production des justifications. L'article 47 du même décret précise que le comptable doit s'assurer que les opérations sont appuyées des pièces justificatives prévues dans les nomenclatures établies par le ministre des Finances.

En tout état de cause, l'existence de fondement juridique des primes et indemnités attribuées au personnel de la maison de retraite, ne saurait suffire à exonérer le comptable de sa responsabilité en matière de production des justifications, au nombre desquelles ne figurent pas la production des textes instituant ces primes et indemnités.

Sur la pratique des autres établissements hospitaliers

Les deux parties s'accordent à penser que les autres établissements hospitaliers procèdent de la même manière en ne prenant aucune décision concernant les primes et indemnités.

C'est effectivement le constat que font les chambres régionales des comptes (CRC) en sanctionnant les comptables publics. Un certain nombre de décisions récentes ont été rendues par les juridictions financières. Dans un cas analogue à celui qui nous occupe, la CRC PACA, dans son jugement du 2 février 2012, Maison de retraite de Salernes, a déclaré le comptable public débiteur aux motifs suivants :

« CONSIDERANT que le comptable a payé des indemnités de travaux dangereux (59,70 €), des indemnités de nuit (182,97 €), des indemnités de dimanche et jours fériés (3.193,80 €), des indemnités de sujétion spéciale (2 118,01 €), des primes de sujétion spéciales d'aide soignant (1 044,12 €) et des primes forfaitaires mensuelles d'aide soignant (116,48 €) ;

CONSIDERANT que le comptable doit exiger les pièces prévues à l'article D 1617-19 du CGCT ; en son annexe A § 220223 c - « Primes et indemnités » - qui prévoit « la décision individuelle prise par l'autorité compétente » et pour les contractuels, « et mention au contrat » ; qu'aucune décision n'est jointe au mandat ni au contrat ; »

Ce moyen visant à tenter d'exonérer le comptable de sa responsabilité en matière de contrôle de la validité de la créance, au motif d'une pratique commune des établissements hospitaliers en ce domaine, ne saurait donc prospérer ici.

(...)

2-5 - Les obligations des comptables

Les comptables, en application des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique, sont tenus d'exercer le contrôle de la validité de la créance en veillant, en particulier, à la production des justifications.

En application de l'article 37 du décret précité, lorsque des irrégularités sont constatées, les comptables publics suspendent les paiements.

Aux termes des dispositions du I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 précitée : « Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement

responsables (...) du paiement des dépenses... » ; le I du même article dispose que « La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée ».

2-6 - Conclusion

Au vu des éléments ainsi exposés, le ministère public conclut, conformément aux propositions du rapporteur, à ce que la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. Bertrand X... soit engagée, à hauteur de 321 991,03 €, soit :

- 45 801,35 €, présomption de charge n°1 ;
- 22 970,09 €, présomption de charge n°2 ;
- 6 405,89 €, présomption de charge n°3 ;
- 720,67 €, présomption de charge n°4 ;
- 84 106,85 €, présomption de charge n°5 ;
- 26 548,85 €, présomption de charge n°6 ;
- 39 605,28 €, présomption de charge n°7 ;
- 8 983,16 €, présomption de charge n°8 ;
- 4 208,45 €, présomption de charge n°9 ;
- 1 020,06 €, présomption de charge n°10 ;
- 1 687,42 €, présomption de charge n°11 ;
- 6 017,04 €, présomption de charge n°12 ;
- 839,64 €, présomption de charge n°13 ;
- 1 094,64 €, présomption de charge n°14 ;
- 71 981,64 €, présomption de charge n°15.

pour avoir omis de veiller à la production des justifications nécessaires au paiement des primes et indemnités, au titre du contrôle de la validité de la créance, obligation qui lui incombe.

Les intérêts des débits seront calculés à compter de la date de notification du réquisitoire, soit le 16 décembre 2011.

III - Sur la situation du comptable

Si la chambre décidait de ne pas retenir de charge à l'encontre du comptable, elle pourrait décharger M. Bertrand X... pour sa gestion de l'exercice 2009.

Si elle décidait, comme l'y invite le ministère public, de le constituer débiteur de la maison de retraite de Fresnay-sur-Sarthe, elle ne saurait le décharger de sa gestion de l'exercice 2009.

Dominique JOUBERT

Clefs proposées (base Jade) : 18-05-01-01 (règles de liquidation) ■ 18-05-06 (pièces justificatives)

CRC Nord-Pas-de-Calais, Picardie, jugement n° 2012-0023-612 du 25 juillet 2012 (audience du 9 mai 2012), Commune de Senlis (Oise)

Résumé : Le contrat de travail d'une attachée territoriale non titulaire prévoyait le versement d'une « indemnité mensuelle » d'un certain montant. La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable est mise en jeu pour avoir accepté de payer cette indemnité, qualifiée d'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires sur son bulletin de paye.

Références jurisprudentielles :

- administratives : CE n° 212718, 8 décembre 2000, Commune de Villers-lès-Nancy ■ CE n° 171377, 29 décembre 2000, Région Nord-Pas-de-Calais.
- financières : CRC Ile-de-France, 14 février 2008, Commune de Montigny-le-Bretonneux, *Gestion & finances publiques* n° 1-2009 p. 71 ■ CRC Aquitaine, 14 mai 2008, Commune de Mimizan, *Gestion & finances publiques* n° 6-2009 p. 523 ■ CRC Aquitaine, 11 décembre 2008, Commune de Talence, *Gestion & finances publiques* n° 6-2009 p. 528 ■ CRC Alsace, 12 mars 2009, Département du Haut-Rhin, *Gestion & finances publiques* n° 2-2010 p. 172.

Doctrine : Instruction codificatrice n° 07-024-M0 du 30 mars 2007 relative aux pièces justificatives des dépenses du secteur local.

Textes de référence : Articles D. 3342-9 du code général des collectivités territoriales (CGCT) ■ Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ■ Article 20 de la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires ■ Article 136 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale ■ Décret n° 2002-62 du 14 janvier 2002 relatif à l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires des administrations centrales ■ Décret n° 2002-63 du 14 janvier 2002 relatif à l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires des services déconcentrés ■ Articles 12, 13 et 37 du règlement général sur la comptabilité publique (RGCP).

Commentaires

Le présent jugement permet de rappeler quelques principes relatifs au régime indemnitaire des agents non titulaires.

1 – Le régime indemnitaire des agents non titulaires :

D'une manière générale, il est de règle que le contrat définisse l'intégralité de la rémunération d'un agent non titulaire. Dans ces conditions, aucune prime ou indemnité n'est, due si elle n'est pas prévue au contrat. Le contrat peut, néanmoins, dans le respect du principe de parité avec la fonction publique de l'État, renvoyer au régime indemnitaire d'un corps de référence¹.

En effet, aux termes de l'article 136 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 : « Les agents non titulaires... sont régis notamment par les mêmes dispositions que celles auxquelles sont soumis les fonctionnaires en application des articles... 20, premier et deuxième alinéas... du titre 1^{er} du statut général des fonctionnaires de l'État et des collectivités territoriales ». Or, l'article 20 de la loi du 13 juillet 1983

prévoit que « Les fonctionnaires ont droit, après service fait, à une rémunération comprenant le traitement, l'indemnité de résidence, le supplément familial de traitement ainsi que *les indemnités instituées par un texte législatif ou réglementaire* » (V. arrêt « Région Nord-Pas-de-Calais »).

De fait, les décrets relatifs à l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires (IFTS) versée aux agents de la fonction publique de l'État n'interdisent pas le versement de cette indemnité à des agents non titulaires. Ils prévoient seulement que : « Un arrêté conjoint des ministres chargés de la fonction publique, du budget et du ministre intéressé autorise, le cas échéant et selon un tableau d'assimilation, le versement de l'indemnité prévue par le présent décret... à d'autres fonctionnaires de grade équivalent et *aux agents non titulaires de droit public* » (décret n° 2002-63).

2 – Le cas d'espèce :

Au cas particulier, ni le contrat de travail de la bénéficiaire des paiements incriminés ni une délibération fixant le régime indemnitaire applicable aux personnels contractuels ne prévoyait le versement des IFTS mentionnées sur son bulletin de paye. D'ailleurs, même si tel avait été le cas, pour vérifier la liquidation de

l'indemnité, encore aurait-il fallu connaître son taux individuel. En effet, les agents bénéficiaires des IFTS sont classés en catégories (3 pour les agents des services déconcentrés de l'État) et, à chaque catégorie, correspond un montant moyen annuel indexé sur la valeur du point fonction publique. Le montant des attributions individuelles, supposé dépendre « du supplément de travail fourni et de l'importance des sujétions auxquels le bénéficiaire est appelé à faire face dans l'exercice effectif de ses fonctions », ne peut excéder huit fois le montant moyen annuel attaché à la catégorie à laquelle appartient l'agent. En l'occurrence, le montant prévu au contrat ne correspondait d'ailleurs à aucun des taux applicables.

En tout cas, conformément à la nomenclature des pièces justificatives des dépenses du secteur local, le comptable devait demander la production d'une décision de l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités, et d'une décision de l'autorité investie du pouvoir de nomination fixant le taux applicable à chaque agent.

La Chambre estime donc que la mention du versement d'une « prime mensuelle » au contrat de travail était insuffisante

¹ V. néanmoins le jugement concernant le département du Haut-Rhin, s'agissant des collaborateurs de cabinet.

pour justifier les paiements. C'est pourquoi, elle rejette l'un des arguments présentés par le comptable qui provenait indirectement de l'ordonnateur et tendait à démontrer que l'indemnité versée à l'intéressée était inférieure au montant total des indemnités dues aux attachés territoriaux titulaires.

CRC Nord-Pas-de-Calais, Picardie Jugement du 25 juillet 2012

Commune de Senlis

LA CHAMBRE,

Vu l'arrêté du 21 mars 2012 portant délégation des procédures mentionnées à l'article L. 212-1 du code des juridictions financières, par lequel le Premier président de la Cour des comptes a transféré en l'état les procédures en cours au 2 avril 2012 devant les chambres régionales des comptes (CRC) de la CRC de Nord - Pas-de-Calais et de la CRC de Picardie à la CRC de Nord - Pas-de-Calais, Picardie ;

Vu le compte rendu en qualité de comptable de la commune de Senlis, pour l'exercice 2008, par M. Bernard X... ;

Vu le réquisitoire en date du 15 juin 2011 du procureur financier près la Chambre régionale des comptes ouvrant l'instance susceptible de mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. Bernard X..., notifié le 8 juillet 2011 au comptable concerné ainsi qu'à l'ordonnateur ;

Vu la désignation du magistrat chargé de l'instruction ;

Vu le code des juridictions financières ;

Vu le code général des collectivités territoriales ;

Vu l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée ;

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu le courrier du magistrat chargé de l'instruction en date du 11 juillet 2011 invitant le comptable à présenter ses observations en réponse au réquisitoire du procureur financier ;

Vu les observations en date du 29 juillet 2011, enregistrées au greffe de la chambre le 1^{er} août 2011, présentées par M. Bernard X... ;

Vu le rapport d'instruction n° 2012-0023 du 13 mars 2012 ;

Vu les conclusions du procureur financier ;

Vu les pièces complémentaires produites à la juridiction en particulier la lettre du comptable enregistrées au greffe le 7 mai 2012 ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu en audience publique :

- M. Philippe Bouy, magistrat, en son rapport ;

- M. Fabrice Navez, procureur financier, en ses conclusions ;

- M. Bernard X..., comptable étant présent et entendu à l'audience ;

Le comptable ayant eu la parole en dernier ;

L'ordonnateur n'étant ni présent ni représenté ;

Attendu que par réquisitoire susvisé, le procureur financier a saisi la juridiction au motif que M. Bernard X..., en sa qualité de comptable de la commune de Senlis, avait payé, à compter du mois de juillet 2008 et jusqu'en décembre 2008, sur les crédits du chapitre 64 « compte de personnel » à un attaché territorial non titulaire une indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires d'un montant mensuel de 1013 euros, avec, pour justification, des pièces contradictoires ;

Attendu en effet que l'article 3 de l'arrêté de recrutement de Melle Anne-Charlotte Y... en qualité d'attaché territorial non titulaire indique que l'intéressée percevra une prime mensuelle de 1 013 euros sans aucune référence au régime applicable aux personnels contractuels, tel qu'il résulte en particulier de la délibération du conseil municipal du 29 septembre 2006 ; que les modalités de calcul de la prime mensuelle de 1 013 euros ne sont pas précisées ; qu'en outre, les bulletins de paie de Melle Anne-Charlotte Y... mentionnent la liquidation d'une indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires (IFTS) ; qu'une IFTS est liquidée selon un taux annuel de référence fixé par catégorie d'agents auquel est appliqué un coefficient multiplicateur de 1 à 8 ;

Attendu qu'aux termes des articles 12 et 13 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962, en matière de dépenses, le comptable public doit s'assurer de la validité de la créance, de la production de justificatifs et de l'exactitude des calculs de la liquidation de la dépense ;

Attendu que les annexes de l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT), et plus particulièrement la rubrique 210223 relative aux pièces justificatives de paiement des primes et indemnités, précisent que le comptable public doit disposer d'une décision de l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités, et, d'une décision de l'autorité investie du pouvoir de nomination fixant le taux applicable à chaque agent ;

Attendu qu'aucune décision de l'ordonnateur n'était jointe aux mandats et que le contrat de travail de l'intéressée ne prévoyait pas l'attribution d'une indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires (IFTS) ;

Attendu qu'en l'absence des pièces justificatives prévues par la réglementation et en application des dispositions de l'article 37 du décret précité portant règlement général de la comptabilité publique, M. Bernard X..., comptable, aurait dû suspendre les paiements et en informer l'ordonnateur ;

Attendu qu'en réponse au réquisitoire susvisé, M. Bernard X... indique, sans en apporter la preuve que le montant de la prime mensuelle attribuée à Melle Anne-Charlotte Y... résulte de plusieurs primes et indemnités prévues par le régime indemnitaire des attachés territoriaux de la commune, défini et autorisé par la délibération du conseil municipal du 26 septembre 2006 ; qu'il ne produit, en tout état de cause, aucune décision individuelle d'attribution émanant de l'ordonnateur ;

Attendu que le comptable produit un courrier du maire de Senlis en date du 1^{er} août 2011 qui indique que le montant de la prime versée à Melle Anne-Charlotte Y... est inférieure au montant cumulé de l'indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires et de l'indemnité de l'exercice des missions ; que l'article 3 de l'arrêté de recrutement de Melle Anne-Charlotte Y... ne prévoit pas le versement de ces deux primes ; que ce moyen est ainsi inopérant ;

Attendu que M. Bernard X... fait valoir l'absence de préjudice financier, résultant des faits litigieux, pour la collectivité ; qu'il est cependant constant que la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable s'apprécie en fonction des obligations que lui imposent la législation et la réglementation et non selon le

préjudice ou l'enrichissement sans cause qui pourrait résulter pour la collectivité des actes dudit comptable ou des décisions des juridictions financières ;

Attendu que M. Bernard X... a payé pour la période du 15 juillet au 28 décembre 2008 une indemnité forfaitaire de travaux supplémentaires de 1 013 euros mensuels soit 5 504 euros ;

Attendu que, conformément aux articles 12 et 13 du décret n° 61-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique, il appartenait au comptable de contrôler la validité de la créance et de relever l'absence et l'imprécision des pièces justificatives de la dépense ;

Attendu que le comptable n'apporte pas la preuve du reversement de la somme de cinq mille cinq cent quatre euros (5 504,00 €) dans la caisse de la commune de Senlis ;

Attendu qu'une dépense ayant été irrégulièrement payée, la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. Bernard X... est engagée au sens des dispositions de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ;

Attendu qu'il résulte de ce qui précède qu'il y a lieu de constituer M. Bernard X... débiteur de la commune de Senlis pour la somme de cinq mille cinq cent quatre euros (5 504,00 €) ;

Sur les intérêts :

Attendu qu'aux termes du VIII de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée : « *Les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.* » qu'en l'espèce, cette responsabilité a été mise en jeu le 8 juillet 2011, date de notification du réquisitoire à l'intéressé ;

Sur la situation du comptable :

Attendu qu'il résulte de ce qui précède que M. Bernard X... ne peut être déchargé de sa gestion de l'exercice 2008 ;

DÉCIDE

M. Bernard X... est déclaré débiteur de la somme de cinq mille cinq cent quatre euros (5 504,00€) envers la commune de Senlis, majorée des intérêts de droit à compter du 8 juillet 2011, date de notification du réquisitoire aux parties ;

En conséquence, M. Bernard X... n'est pas déchargé de sa gestion pendant l'exercice 2008.

Conclusions du Ministère public n° P2012-0023 du 16 avril 2012

(...)

2 - Les faits et le réquisitoire

Après délibération du conseil municipal en date du 7 avril 2008 et un arrêté du maire daté du 24 juin 2008, Melle Anne-Charlotte X... a été recrutée comme attaché territorial non-titulaire au 7^{ème} échelon avec une prime mensuelle de 1 013 €, cette dernière sans lien avec le régime indemnitaire des attachés territoriaux.

Dans son réquisitoire n° 2010-0239-612 du 15 juin 2011, le Ministère public a retenu une charge unique concernant le règlement à Melle Anne-Charlotte X..., par le comptable, d'une indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires (IFTS).

Sur les bulletins de paie de l'intéressée, pour les mois de juillet à décembre 2008, a été liquidée une « *IFTS attaché* » pour un montant mensuel de 1 013 €, soit un montant annuel total de 5 504 €.

Il a été constaté que le montant de cette prime mensuelle était sans lien avec le régime indemnitaire des attachés et notamment celui relatif à l'IFTS, tel que décrit dans les dispositions de la délibération du conseil municipal du 29 septembre 2006 « *Personnel communal – régime indemnitaire* » qui citait les dispositions réglementaires correspondantes.

A notre sens, le comptable n'avait pu exercer ses contrôles de liquidation de cette indemnité par rapport aux textes, ne disposant pas de l'arrêté d'attribution fixant le taux individuel de l'IFTS applicable à cet agent, tel que prévu par la réglementation.

Face à cette absence de pièce justificative, le comptable aurait dû à suspendre le paiement de cette indemnité à Melle Anne-Charlotte X... en application de l'article 37 du règlement général sur la comptabilité publique et en informer l'ordonnateur.

En l'état de notre information, la responsabilité du comptable nous paraissait engagée dès lors que la dépense avait été irrégulièrement payée.

3 - La réponse du comptable

Dans son courrier de réponse, M. Bernard Y... a indiqué que le régime indemnitaire du personnel communal, tel que décrit dans la délibération du conseil municipal du 29 septembre 2006, s'appliquait à Melle Anne-Charlotte X...

Selon lui, cet agent aurait pu prétendre à une IFTS et à une IEMP d'un montant mensuel maximum respectivement de 707,76 € et de 343,01 €. En appui de cette affirmation, le comptable a communiqué un courrier du nouveau maire de Senlis, daté d'août 2011 mais non signé, qui fait état de ces montants mensuels.

Ainsi, pour le comptable, l'indemnité mensuelle d'un montant de 1 013 € reçue par l'intéressée correspondrait à la globalisation de l'IFTS et de l'IEMP et aurait donc été octroyée en leur lieu et place.

Le comptable a également relevé dans son courrier que le montant mensuel maximum globalisé de ces deux indemnités, soit 1 050,77€, était supérieur au montant mensuel de la prime effectivement versée à cet agent.

Le comptable a souligné qu'ainsi « *la commune n'est donc pas lésée* » et que « *si la rédaction de l'arrêté de nomination pris le 24 juin 2008 par le Maire, Mr Jean-Christophe C..., est pour le moins imprécise², il peut néanmoins être considéré que le montant de l'indemnité attribuée à Mlle X... l'a été à titre personnel, l'arrêté étant lui-même individuel, pour les deux indemnités comme le prévoit la délibération du 29 septembre 2006* ».

4 - L'analyse de la réponse du comptable

En ce qui concerne la globalisation des primes

Rappelons qu'il est précisé dans l'annexe à l'article D.1617-19 du CGCT portant nomenclature des pièces justificatives des paiements des collectivités locales, dans sa version issue du décret n° 2007-450 du 25 mars 2007, et plus particulièrement à la rubrique 210223 relatives aux pièces justificatives de paiement des « *primes et indemnités* », que les comptables, pour régler ce type de dépenses, doivent disposer des documents suivants : « *décision de l'assemblée délibérante fixant la nature les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités* » et « *décision de l'autorité investie du pouvoir de nomination fixant le taux applicable à chaque agent* ».

Rappelons que le montant maximum de l'IFTS ne peut dépasser huit fois le

² Article 3 de l'arrêté : « *L'intéressée percevra une prime mensuelle de 1013 euros* » (pièce n°18).

montant moyen annuel attaché à la catégorie dont relève l'agent. Le montant annuel de référence au 1^{er} mars 2008 était de 1 061,64 € pour les agents de la 2^e catégorie.

De son côté, le montant de l'IEMP est fixé dans la limite d'un montant de référence annuel fixé par arrêté ministériel. Le montant applicable en 2008 était de 1 372,04 € pour les attachés.

Soulignons que, sur les fiches de paie de Mlle Anne-Charlotte X..., était reportée la rubrique « IFTS Attaché ». Il n'y figurait aucune rubrique « primes globalisées », par exemple, comme le comptable tend à le proposer dans sa réponse.

Si comme l'affirme M. Bernard Y..., il était dans l'intention du service des ressources humaines de la mairie de globaliser les indemnités de Mlle Anne-Charlotte X..., il se devait de disposer des arrêtés fixant le taux individuel de l'IFTS et de l'IEMP de l'agent compte-tenu des conditions d'attribution fixées par l'organe délibérant et conformément à la nomenclature rappelée ci-dessus.

Ces arrêtés auraient permis au comptable de procéder à ses calculs de liquidation au regard des taux individuels de l'IFTS et de l'IEMP et de s'assurer que l'intention de l'ordonnateur était bien de servir une prime globalisée d'un montant inférieur au maximum tel que décrit dans le projet de courrier du nouveau maire transmis à la Chambre.

La Chambre pourra écarter ce moyen, les pièces justificatives étant absentes.

En ce qui concerne l'absence de préjudice

Elle pourra également écarter le moyen du comptable concernant l'absence de préjudice financier pour la collectivité. Celui-ci n'est pas de nature à le dégager de sa responsabilité. L'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée ne laisse au juge des comptes aucun pouvoir d'appréciation en ce qui concerne l'existence ou non d'un préjudice financier réel pour la commune.

La Cour a déjà souligné que la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics « s'apprécie en fonction des obligations que lui imposent la législation et la réglementation et non selon le préjudice ou l'enrichissement sans cause qui pourrait résulter pour la collectivité des actes dudit comptable ou des décisions des juridictions financières » (Commune de Gy, 28 avril 1988).

5 - La position du Ministère public

Aux termes des articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, les comptables publics doivent s'assurer de la validité de la créance, notamment de l'exactitude des calculs de liquidation et de la production des justificatifs.

La délibération du conseil municipal du 7 avril 2008 créant un poste d'attaché territorial au service communication prévoyait que la personne recrutée bénéficierait du régime indemnitaire des attachés territoriaux.

Deux hypothèses peuvent être envisagées :

- Première hypothèse

La prime d'un montant mensuel de 1 013 € versée à Mlle Anne-Charlotte X... correspondait uniquement au paiement de l'IFTS, comme mentionné sur ses fiches de paie.

Dans ce cas, compte-tenu des conditions d'attribution fixées par l'organe délibérant dans sa délibération du 7 avril 2008 et au regard du contenu de l'arrêté du maire du 24 juin 2008, le comptable ne disposait pas d'un arrêté individuel fixant le taux applicable à l'IFTS. Face à cette absence de pièce justificative, le comptable aurait dû suspendre le paiement de cette indemnité à Mlle Anne-Charlotte X... en application de l'article 37 du règlement général sur la comptabilité publique et en informer l'ordonnateur.

- Deuxième hypothèse

La prime d'un montant mensuel de 1013 € versée à Mlle Anne-Charlotte X... correspondait à une globalisation de l'IFTS et de l'IEMP.

Dans ce cas le comptable ne disposait pas d'arrêtés individuels fixant le taux applicable à chacune des indemnités. L'examen des pièces produites à l'occasion du contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation ne lui permettant pas de vérifier les taux applicables à chaque indemnité et le montant mensuel effectivement versé de la prime globalisée ne correspondant pas au montant maximum mensuel autorisé, il appartenait à M. Bernard Y... de suspendre le paiement et d'en informer l'ordonnateur. Cette obligation de suspension du paiement était absolue et ne pouvait dépendre du fait de savoir si le montant mandaté était

supérieur ou inférieur au montant auquel l'application de la réglementation l'aurait conduit.

En s'en abstenant, il a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire en vertu de l'article 60-I de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 qui dispose que « 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 (...) dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique ».

Le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique dispose, dans son article 12 B que « Les comptables sont tenus d'exercer : B. - En matière de dépenses, le contrôle : De la validité de la créance dans les conditions prévues à l'article 13 ci-après » et dans son article 13 que « 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 ; L'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications (...) ».

L'article 60-I précité dispose également que « La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaies ou en valeur a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée... ». Le IV de ce même article 60 dispose que « 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 ».

Dans ces conditions, le Ministère public approuverait le prononcé d'un débet à l'encontre de M. Bernard Y... d'un montant de 5 504 €, augmenté des intérêts de droit à compter du 8 juillet 2011, date de la notification du réquisitoire du Ministère public à l'intéressé, conformément aux dispositions de l'article 60-XIII de la loi 63-156 du 23 février 1963.

N'avons pas d'autre observation à formuler.

Fabrice NAVEZ

Clefs proposées (base Jade) : 18-01-04-07 (gestion de fait) ■ 18-01-04-07-01-01 (déclaration) ■ 18-01-04-07-03 (mandat fictif).

CRC d'Alsace, jugement n° 2012-007 du 28 juin 2012 (audience publique du 7 juin 2012), Non-lieu à déclaration de gestion de fait des deniers de la Communauté de communes de l'Île Napoléon (Haut-Rhin)

Résumé : Le fait qu'une association bénéficiaire de subventions en accorde elle-même à d'autres associations n'est pas nécessairement constitutif d'une gestion de fait.

Références jurisprudentielles :

• financières : C. comptes, 4 août 1944, Secrétariat à la Jeunesse (Lamirond), *Recueil* p. 34 ■ C. comptes, 19 janvier 1989, Commune de Breuillet, *Recueil* p. 109 ■ CRC Champagne-Ardenne, 12 avril 2007, Commune de Chooz, *La Revue du Trésor* n° 11-2007, p. 1023 ■ CRC Franche Comté, 6 décembre 2007, Commune de Bavilliers, *Gestion & Finances publiques* n° 8/9-2009, p. 695 ■ CRC PACA, 8 juillet 2009, École Nationale Supérieure d'Architecture de Marseille-Luminy (ENSAM), *Gestion & Finances publiques* n° 7-2010, p. 575 ■ CRC Pays de la Loire, 17 janvier 2010, Commune de Saint-Georges-le-Fléchar, *Gestion & Finances publiques* n° 10-2010, p. 741 ■ CRC Haute-Normandie, 14 octobre 2010, Département de l'Eure, *Gestion & Finances publiques* n° 6-2011, p. 441.

Doctrine : Christian Descheemaeker, *Jurisclasseur adm. fasc.* 1265, éd. 2009.

Textes de référence : Article L. 1611-4 du Code général des collectivités territoriales (CGCT) ■ Article 60-XI de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 ■ Article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations.

Commentaires

La procédure de gestion de fait aboutissant au présent jugement de non-lieu à déclaration concerne le versement de subventions à une association qui en subventionne elle-même une ou plusieurs autres, ce qui est désormais possible à certaines conditions.

1 – La gestion de fait par subvention fictive :

Le versement de subventions, dit en cascade peut, effectivement, s'analyser comme constituant une gestion de fait en dépenses, puisque le bénéficiaire final n'est pas, *a priori*, celui choisi par l'assemblée délibérante. Il s'agit donc d'un cas particulier de la gestion de fait dite par subvention fictive, qui est elle-même un cas particulier de la gestion de fait dite par mandat fictif.

L'extraction irrégulière de la caisse publique, définie comme étant constitutive de la gestion de fait par le deuxième alinéa de l'article 60-XI de la loi du 23 février 1963¹, se fait, en effet, le plus souvent au moyen de ce que la jurisprudence a qualifié de « mandat fictif » (*ratione materiae, personae, voire temporis*). Ce mandat est fictif car il permet le paiement par une collectivité publique d'un bien qui n'a pas été livré ou d'un service qui n'a pas été rendu (absence de service fait), ou encore le paiement d'un bien ou d'un service autre que celui mentionné sur le mandat de paiement (V. CRC Haute-Normandie, Département de l'Eure).

La gestion de fait par subvention fictive consiste dans le versement de subventions par une collectivité publique – le plus souvent à une association – et qui

restent, en totalité ou en partie, à la disposition de la collectivité en cause du fait de la transparence de la gestion du bénéficiaire (V. C. comptes, Commune de Breuillet). Elle trouve son origine dans l'arrêt « Lamirand » par lequel la Cour des comptes avait jugé que des subventions détournées de leur affectation pour alimenter une caisse occulte d'une administration de l'État conservaient le caractère de deniers publics.

Comme le signale C. Descheemaeker, une particularité essentielle qui différencie la subvention fictive du paiement d'une prestation fictive réside dans le fait que le caractère fictif du mandat de paiement d'une subvention dépend non pas de faits antérieurs au règlement, comme dans le cas d'une prestation payée après service fait, mais de l'emploi qui sera fait de la subvention par le bénéficiaire, nécessairement postérieur au paiement, comme le rappelle le présent jugement.

2 – Le cas d'espèce :

Au cas particulier soumis à la Chambre d'Alsace, deux associations ayant bénéficié d'une subvention de la part de la communauté de communes en avait subventionnée une troisième : l'amicale du personnel de la communauté. Il pouvait donc être présumé qu'il s'agissait de financer de manière occulte l'amicale.

En considération des dates des versements successifs, la Chambre, sur avis conforme du représentant du Ministère public, considère qu'aucun lien ne peut être établi entre ces versements, et qu'il n'y a donc pas lieu à déclaration d'une gestion de fait. Cette absence de lien résulterait du fait que la communauté a versé les subventions en cause quelques mois après que les associations bénéficiaires aient elles-mêmes subventionné l'amicale du personnel.

Dans ces conditions, le jugement ne dit rien de la transparence éventuelle des associations concernées.

3 – Evolution des règles applicables aux collectivités locales :

Il nous paraît utile de rappeler que l'article 84 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures a complété l'article L. 1611-4 du CGCT d'un alinéa ainsi rédigé : « Il est interdit à tout groupement ou à toute association, œuvre ou entreprise ayant reçu une subvention d'en employer tout ou partie en subventions à d'autres associations, œuvres ou entreprises, *sauf lorsque cela est expressément prévu dans la convention conclue entre la collectivité territoriale et l'organisme subventionné* ».

Cette rédaction, qui n'écarte pas la possibilité qu'une subvention soit reversée par son bénéficiaire, insiste précisément sur le fait que ce reversement doit avoir été prévu, afin que la volonté de l'assemblée délibérante ne soit pas détournée. Dans ce cas, il semble même exigé qu'une convention soit conclue, y compris si le montant de la subvention ne dépasse pas celui prévu par l'article 10 de la loi du 12 avril 2000.

Malgré cette évolution de la législation, une gestion de fait par versement de subventions en cascade reste donc théoriquement possible : 1° si le reversement n'est pas prévu ; 2° si le bénéficiaire est transparent.

Le jugement de la Chambre d'Alsace rappelle, en outre, qu'il faut qu'un lien entre le bénéfice de la subvention et son reversement soit établi et non pas seulement présumé.

¹ N.B. : Le jugement et les conclusions ne citent que le premier alinéa qui définit la gestion de fait en recettes.

CRC d'Alsace Jugement du 28 juin 2012

LA CHAMBRE REGIONALE DES COMPTES siégeant en audience publique

VU le réquisitoire en date du 16 mars 2012, notifié le 22 mars 2012 à M. X..., ordonnateur, à M. Y..., président de la communauté d'agglomération Mulhouse Alsace Agglomération sur le fondement du III de l'article L. 5211-41-3 du code général des collectivités territoriales, qui dispose que l'ensemble des droits et obligations des établissements publics de coopération intercommunale fusionnés sont transférés à l'établissement public issu de la fusion, à M. Z..., comptable, au président de l'ancienne amicale du personnel de la communauté de communes de l'Île Napoléon sise à Sausheim (68390), au président de l'association « les copains d'abord » sise à Sausheim (68390) et au président de l'association « l'île aux copains » sise à Habsheim (68440), par lequel le procureur financier près la Chambre régionale des comptes d'Alsace a saisi la juridiction d'opérations présumées constitutives de gestion de fait ;

VU le code des juridictions financières ;

VU le code général des collectivités territoriales ;

VU l'article 60 de la loi de finances pour 1963 n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée ;

VU l'article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations ;

VU le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié portant règlement général sur la comptabilité publique ;

VU les lois et règlements relatifs à la comptabilité des communes et de leurs établissements publics ;

VU la décision n° 2012-13 du 20 mars 2012 désignant M. Dhers, premier conseiller, rapporteur chargé d'instruire l'affaire ;

VU le courrier du rapporteur chargé de l'instruction en date du 21 mars 2012 invitant le président de l'ancienne amicale du personnel de la communauté de communes de l'Île Napoléon à présenter des observations et des documents en réponse au réquisitoire du procureur financier ;

VU le courrier du rapporteur chargé de l'instruction en date du 21 mars 2012 invitant le président de l'association « les Copains d'abord » à présenter des observations et des documents en réponse au réquisitoire du procureur financier ;

VU le courrier du rapporteur chargé de l'instruction en date du 21 mars 2012 invitant le président de l'association « l'île aux Copains » à présenter des observations et des documents en réponse au réquisitoire du procureur financier ;

VU les observations en date du 22 mars 2012, enregistrées au greffe de la chambre le 26 mars 2012 sous le numéro 350, présentées par M. A..., président de l'association « les Copains d'abord » ;

VU les observations en date du 22 mars 2012, enregistrées au greffe de la chambre le 28 mars 2012 sous le numéro 359, présentées par M. B..., président de l'association « l'île aux copains » ;

VU les observations en date du 29 mars 2012, enregistrées au greffe de la chambre le 30 mars 2012 sous le numéro 374, présentées par M. C..., président de l'ancienne amicale du personnel de la communauté de communes de l'Île Napoléon ;

VU le rapport d'instruction ;

VU les conclusions du procureur financier ;

VU les autres pièces du dossier ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

APRES AVOIR ENTENDU, en audience publique du 7 juin 2012, M. Stéphane Dhers, premier conseiller, en son rapport et M. Frédéric Guthmann, procureur financier, en ses conclusions ;

MM. Z..., comptable de droit, X..., ordonnateur, et D..., vice-président de la Mulhouse Alsace Agglomération étant présents à l'audience et n'ayant pas souhaité s'exprimer ;

APRES AVOIR DELIBERE conformément à la loi, M. Christophe Rosenau, président, M. Marc Noël, président de section, MM. Jean-François Boff, Jean-Pierre Wacker et Philippe Buzzi, premiers conseillers ;

STATUANT DEFINITIVEMENT

Attendu qu'en application des dispositions de l'article 11 du décret susvisé du 29 décembre 1962, le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables réserve aux comptables publics l'encaissement des recettes, le paiement des dépenses et la conservation des fonds et valeurs ;

Attendu que, dans son réquisitoire susvisé du 16 mars 2012, le Procureur financier avait retenu des présomptions de gestion de fait dans les termes suivants :

« Considérant l'article 60 XI de la loi du 23 février 1963 qui définit comme comptable de fait « Toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le

recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable ou dépendant d'un tel poste » doit, comme l'aurait fait un juge financier « de l'emploi des fonds ou valeurs qu'elle a irrégulièrement détenus ou maniés » ;

Considérant que l'amicale du personnel a bénéficié, en 2009, de subventions des associations « Les copains d'abord » (actions socio-éducatives) et de « L'île aux copains » (centres de loisirs, accueil périscolaire) pour respectivement 7 237 € et 5 958 € ; qu'il s'avère que ces deux « associations étaient elles-mêmes subventionnées par la CCIN (respectivement 100 000 € et 10 000 €) ; que ces subventions leur ont été versées à cause de l'adhésion à l'amicale de personnes membres de ces deux associations qui ne faisaient pas partie de l'effectif de la CCIN ;

Considérant que ces subventions versées à ces deux associations pourraient être considérées comme des subventions déguisées et les faits pourraient donc être qualifiés de gestion de fait. »

Attendu que l'amicale du personnel de la communauté de communes de l'Île Napoléon a encaissé le 20 avril 2009 les subventions de 7 237 € et 5 958 € que lui ont respectivement versées les associations « les Copains d'abord » et « l'île aux Copains » ; que les subventions octroyées par la communauté de communes de l'Île Napoléon, pour la première à hauteur de 100 000 € et pour la seconde de 10 000 €, n'ont été mandatées que le 17 décembre 2009 ; qu'ainsi, en définitive, les versements des subventions précitées apparaissent sans lien entre eux et ne sont pas constitutifs d'une gestion de fait ; qu'il n'y a donc pas lieu à déclaration de l'espèce.

PAR CES MOTIFS

Il n'y a pas lieu à déclaration de gestion de fait des deniers de la communauté de communes de l'Île Napoléon.

Le présent jugement sera notifié à M. Z..., comptable, M. X..., ordonnateur de la CCIN, M. Y..., président de la communauté d'agglomération de Mulhouse Alsace Agglomération, au président de l'ancienne amicale du personnel de la CCIN, au président de l'association « les copains d'abord », au président de l'association « l'île aux copains », ainsi qu'au Ministère public.

Frédéric Guthmann

Clefs proposées (base Jade) : 18-01-04-06 (gestion patente) ■ 18-01-03-02-01 (responsabilité des comptables - production des comptes) ■ 18-05-06 (pièces justificatives).

CRC d'Ile-de-France, jugement n° 2012-0024 du 26 juillet 2012 (audience du 21 juin 2012), Commune de Luzarches (Val-d'Oise).

Résumé : La Chambre prononce trois débits : le premier concerne une indemnité de fonctions mal liquidée, les deux autres des pénalités de retard non décomptées.

Références jurisprudentielles :

• financières :

Indemnités de fonctions : C. comptes, 16 décembre 1999, Commune d'Escaudœuvres, *Recueil* p. 95 ■ CRC Aquitaine, 26 juin 2008, Communauté de communes du Val de Garonne, *Revue du Trésor* n° 1-2009 p. 83, *Recueil* p. 28 ■ CRC Bretagne, 23 mars 2011, Syndicat intercommunal d'adduction en eau potable de Beaufort (Ile-et-Vilaine), et 12 mai 2011, Syndicat intercommunal d'assainissement des eaux usées du Val de Seiche et d'Ise, *Gestion et finances publiques* n° 3/2012, p. 171.

Pénalités de retard : C. comptes, 2 mai 1996, SDIS de l'Eure, *Recueil* p. 51, *La Revue du Trésor* n° 12/ 1996, p. 739 ■ C. comptes, 27 mars 1997, Syndicat intercommunal de traitement des déchets de Colmar et environs, *Recueil* p. 28 ■ CRC Ile-de-France, 18 décembre 2008, Commune de Taverny, *Gestion et finances publiques* n° 12/2009, p. 1039 ■ CRC Nord-Pas-de-Calais, 8 mars 2011, Commune de Bully-les-Mines et 12 avril 2011, Commune d'Oignies, *Gestion et finances publiques* n° 3/2012, p. 164 ■ CRC Bretagne, 18 octobre 2011, Commune de Douarnenez, *Gestion et finances publiques* n° 8-9/2012, p. 72 ■ CRC Ile-de-France, 9 juin 2011, Commune de Flins, *Gestion et finances publiques* n° 8-9/2012, p. 75.

Doctrine : GAJF, note 23, paragraphe 10, sous C. comptes, 22 novembre 1972, Delsuc ■ Circulaire n° NOR/INT/B/92/00118/C du 15 avril 1992 relative aux conditions d'exercice des mandats locaux, JO n° 126 du 31 mai 1992, pp. 7303 à 7308 ■ Instruction codificatrice n° 07-024-MO du 30 mars 2007 relative aux pièces justificatives des dépenses du secteur local.

Textes de référence : Article 60-I de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 ■ Articles L2123-20 à L. 2123-23, R. 2123-23 et D. 1617-19 du Code général des collectivités territoriales (CGCT) ■ Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, notamment articles 12 B et 13 ■ Code des marchés publics (versions 2001, 2004 et 2006 modifiée).

Commentaires

1 - La liquidation de l'indemnité de fonctions du maire :

Les débits en matière d'indemnités de fonctions des élus ont trait le plus souvent au principe même du versement d'une telle indemnité à d'autres personnes que celle directement en charge de l'exécutif d'une collectivité locale, si la preuve de l'exercice effectif des fonctions par le bénéficiaire n'est pas apportée. Il est plus rare de relever une erreur pure et simple de liquidation, comme au cas présent.

En ce qui concerne les communes, l'article L. 2123-20 du CGCT prévoit que les indemnités maximales pour l'exercice des fonctions de maire sont fixées par référence au montant du traitement correspondant à l'indice brut terminal de l'échelle indiciaire de la fonction publique, soit l'indice 1015. L'article L. 2123-22 prévoit que le montant de l'indemnité ainsi fixé peut être majoré dans certaines communes.

En l'occurrence, le conseil municipal avait décidé de fixer le montant de l'indemnité à 55 % de l'indice brut 1015, soit le maximum fixé par le barème prévu par l'article L. 2123-23 du CGCT en fonction du nombre d'habitants. Il avait également accordé une majoration de 15 %, dans le respect du maximum prévu par l'article

R. 2123-23. Cependant, le montant total de l'indemnité a alors été liquidé au taux de 70 % de l'indice brut 1015, alors qu'il aurait dû l'être au taux de 63,25 % = 55 % x 1,15.

Le comptable n'a pas contesté que la délibération avait mal été interprétée au regard des dispositions de l'article L. 2123-23 précité du CGCT qui indique clairement que les pourcentages qu'il fixe s'appliquent « au terme de référence mentionné à l'article L. 2123-20 ». La surcharge de travail invoquée par lui pour expliquer son manque de vigilance n'est pas considérée par la Chambre comme constitutive de la force majeure. La Chambre précise, toutefois, que cette circonstance pourrait être invoquée auprès du ministre pour justifier une demande de remise gracieuse du débet qu'elle ne peut que prononcer (en l'absence de preuve du reversement du trop-payé par le bénéficiaire).

2 - Les pénalités de retard :

La jurisprudence des juridictions financières en matière de pénalités de retard non décomptées a été rappelée par Louis Renouard dans l'article paru dans le numéro de décembre 2012 de la présente revue, intitulé « L'exécution des marchés publics : trois années de décisions du juge des comptes » (p. 4, II. Contrôler le mandat de paiement, B. Pénalités de retard).

Le présent jugement illustre précisément deux principes dégagés par la jurisprudence ainsi mise en lumière :

- 1°) la responsabilité du comptable est appréciée au regard de sa mission de contrôle du mandat emportant paiement du solde du marché, même si des pénalités peuvent être précomptées sur les acomptes versés au titulaire¹, lorsque les stipulations contractuelles le prévoient ;
- 2°) le débet est limité au montant de ce mandat, même si les pénalités sont supérieures à celui-ci.

Il illustre également le principe applicable à toutes les dépenses dont la liquidation doit être vérifiée par le comptable². Dans le cas des pénalités, ce contrôle consiste à vérifier la correcte application des modalités de calcul prévues par le marché lorsque le délai d'exécution des prestations n'a pas été respecté. La plupart du temps, ces modalités figurent dans des clauses-type du CCAG³ et, sauf stipulations contraires, le délai court à compter de la date de notification du marché⁴.

L'application de pénalités de retard est un droit contractuel de l'administration,

¹ V. charge n° 2, lot n° 1.

² *Idem*.

³ En l'occurrence, des dérogations avaient été prévues au CCAP.

⁴ A compter de l'ordre de service prescrivant de commencer les travaux pour la charge n° 3.

auquel elle peut renoncer. La renonciation peut être elle-même contractuelle (par avenant), ou encore transactionnelle. Mais elle peut aussi être unilatérale. C'est pourquoi, la nomenclature des pièces justificatives prévoit que, en cas d'exonération ou de réduction des pénalités, soit produite une délibération motivée de l'autorité compétente prononçant cette exonération ou cette réduction⁵. Les débets du présent jugement sont fondés sur l'absence de production de la délibération ainsi prévue.

CRC Ile-de-France Jugement du 26 juillet 2012

Commune de Luzarches

LA CHAMBRE REGIONALE DES COMPTES D'ILE DE FRANCE A RENDU LE JUGEMENT SUIVANT :

VU le réquisitoire du 11 août 2011, par lequel le procureur financier a saisi la chambre en vue de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. Gabriel I..., comptable de la commune de Luzarches, au titre d'opérations relatives aux exercices 2007 à 2009 ;

VU la notification du réquisitoire du procureur financier et du nom du magistrat chargé de l'instruction à M. I..., comptable, et au maire de Luzarches, le 18 août 2011 ;

VU le réquisitoire supplétif en date du 31 août 2011 ;

VU la notification du réquisitoire supplétif du procureur financier à M. I... et au maire de Luzarches, le 2 septembre 2011 ;

VU le compte de la commune de Luzarches pour les exercices 2007 à 2009 ;

VU les pièces produites au cours de l'instruction, notamment les justifications transmises par le comptable par lettre du 2 septembre 2011, enregistrée à la chambre le 5 septembre 2011 ;

VU le code des juridictions financières ;
VU le code général des collectivités territoriales ;

VU l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée ;
Sur le rapport de M. Jacques DELMAS, président de section ;

VU les conclusions du procureur financier ;

Après avoir entendu en audience publique le rapporteur et les conclusions orales de M. Pierre VAN HERZELE, procureur financier ; M. I... informé de l'audience, n'étant ni présent ni représenté ;

Après avoir délibéré hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

ATTENDU qu'aux termes des dispositions du 2^{ème} alinéa du I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, « *les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière (...) de dépenses (...) dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique.* » ;

ATTENDU qu'en application de l'article 12 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, il incombe aux comptables, notamment, en matière de dépenses, d'exercer « (...) 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 (...) l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications (...)* » ;

ATTENDU qu'en vertu des dispositions de l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT), « *avant de procéder au paiement d'une dépense ne faisant pas l'objet d'un ordre de réquisition, les comptables publics des collectivités territoriales, des établissements publics locaux et des associations syndicales de propriétaires ne doivent exiger que les pièces justificatives prévues pour la dépense correspondante dans la liste définie à l'annexe I du présent code* » ;

Charge n° 1

ATTENDU que, par les réquisitoires susvisés des 11 et 31 août 2011, le procureur financier a requis la chambre régionale des comptes d'Ile-de-France, en vue de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. I..., au motif du paiement de l'indemnité de fonction du maire de Luzarches, en 2008 et 2009, calculée sur une base erronée, à compter du mois d'avril 2008 ;

ATTENDU qu'à l'issue des élections municipales de 2008, le conseil municipal de Luzarches a décidé, par délibération n° 2008-30 du 1^{er} avril 2008, d'accorder au maire une indemnité de fonction égale à 55 % de l'indice brut 1015, indice terminal de rémunération de la fonction publique ; que cette commune comptant un peu plus de 4 000 habitants, ce niveau d'indemnité respecte le plafond, pour les communes comptant 3 500 à 9 999 habitants, fixé par l'article L. 2123-23 du CGCT ; que cette même délibération a également décidé, en application des articles L. 2123-22, paragraphe 1°, et R. 2123-23 du même code, d'accorder au maire une majoration de 15 % de l'indemnité de base mentionnée ci-dessus ;

Attendu que la majoration de 15 % a été ajoutée au taux de base (55 %) ; qu'ainsi, l'indemnité totale versée est calculée en appliquant à la rémunération brute afférente à l'indice 1015 un taux de 70 % (55 % + 15 %), alors que l'article L. 2123-22 du CGCT prévoit que cette majoration de 15 % s'applique à l'indemnité de fonction de base telle qu'attribuée par le conseil municipal ; qu'elle ne pouvait donc être supérieure à 63,25 % [55 % + (15 % x 55)] de la rémunération afférente à l'indice 1015 ;

ATTENDU que les mandats mensuels de paiement ont été établis, à tort, sur la base d'un taux global de 70 % de l'indice brut 1015 (indice majoré 821) depuis le 14 mars 2008, date d'effet de cette délibération ; que le traitement indiciaire annuel (indice majoré 821) au 14 mars 2008 est de 44 895,07 €, soit 3 741,26 € par mois ; que, dès lors, le montant brut mensuel du mandat est de 2 618,88 € (3 741,26 € x 70 %) ;

Attendu que l'indemnité mensuelle maximale qui aurait dû être versée, en application de la délibération du 1^{er} avril 2008, devait être de 2 366,34 € (3 741,26 € x 63,25 %) ; qu'il résulte donc un trop-payé mensuel de 252,54 €, pour les mois d'avril à septembre 2008 ;

ATTENDU que, suivant ce même calcul effectué sur la base de la valeur du traitement indiciaire réévalué successivement en octobre 2008, juillet et octobre 2009, il en résulte un trop-payé mensuel, respectivement de 253,29 €, d'octobre 2008 à juin 2009, de 254,56 €, de juillet 2009 à septembre 2009, et de 255,32 €, d'octobre 2009 à décembre 2009 ;

ATTENDU que le rappel effectué au mois d'avril 2008 au titre du mois de mars 2008, calculé de la même façon, au prorata sur la base de 16/30 de mois, comporte un trop-payé de 95,27 € ;

ATTENDU qu'ainsi, sur la période d'avril 2008 à décembre 2009, il résulte de l'application erronée du calcul un trop payé de 5 419,76 €, par les mandats suivants : n° 431 du 21 avril 2008, n° 578 du 20 mai 2008, n° 700 du 20 juin 2008, n° 824 du 17 juillet 2008, n° 956 du 12 août 2008, n° 1109 du 18 septembre 2008, n° 1197 du 21 octobre 2008, n° 1277 du 18 novembre 2008, n° 1360 du 11 décembre 2008, n° 114 du 19 janvier 2009, n° 217 du 16 février 2009, n° 281 du 17 mars 2009, n° 390 du 7 avril 2009, n° 576 du 14 mai 2009, n° 723 du 19 juin 2009, n° 829 du 16 juillet 2009, n° 897 du 23 juillet 2009, n° 1086 du 15 septembre 2009, n° 1188 du 19 octobre 2009, n° 1327 du 20

⁵ Ou, pour les établissements publics de santé et les établissements sociaux et médico-sociaux, une décision motivée du directeur.

novembre 2009, n° 1477 du 14 décembre 2009 ;

Attendu que, dans sa réponse du 2 septembre 2011, M. I... ne conteste pas la charge et reconnaît l'absence exceptionnelle de vigilance et une mauvaise interprétation de la délibération du 1^{er} avril 2008 ;

ATTENDU qu'il invoque la situation particulièrement difficile du poste comptable à cette période, lors du passage de la comptabilité de CLARA sous celle d'HELIOS (basculement du 8 avril 2008), aggravée par la situation des effectifs ;

Attendu que ce moyen est inopérant auprès du juge financier, mais peut être présenté à l'appui d'une éventuelle demande en remise gracieuse effectuée par le comptable auprès du ministre chargé du budget ;

ATTENDU que, dès lors, il y a lieu d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. I..., au sens des dispositions du paragraphe I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 ;

QU'ainsi, conformément aux dispositions de l'article R.241-37 du code des juridictions financières, il y a lieu de constituer M. I... débiteur de la commune de Luzarches pour la somme de 5 419,76 € ;

ATTENDU qu'aux termes du paragrahe VIII de l'article 60 de la loi précitée du 23 février 1963, « *les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics* » ; qu'en l'espèce, cette date est le 2 septembre 2011, date de la notification du réquisitoire à M. I... ;

Charge n° 2

ATTENDU que, par les réquisitoires susvisés des 11 et 31 août 2011, le procureur financier a requis la chambre régionale des comptes d'Ile-de-France, en vue de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. I..., pour un montant total de 35 789,79 €, au motif du paiement irrégulier du solde des marchés de travaux de réhabilitation et d'extension du marché de Luzarches, en l'absence de la décision motivée de l'autorité compétente justifiant l'exonération des pénalités de retard encourues, malgré les retards constatés dans l'exécution des travaux, de 30 à 109 jours ;

ATTENDU que la durée d'exécution des travaux a été fixée à six mois en sus du délai de préparation d'un mois ; que le début des travaux a été fixé au 1^{er} septembre 2006 par la notification du marché aux différents titulaires des lots ;

que les décisions de réception ont fixé des dates d'achèvement des travaux différentes pour chacun des sept lots du marché ; que la durée d'exécution constatée s'est révélée supérieure à la durée contractuelle, dont le terme est le 31 mars 2007 ;

Attendu qu'il y avait ainsi lieu de déduire, lors du paiement du solde des marchés, des pénalités pour retard, fixées à 150 € HT par jour, selon les dispositions de l'article 4.3 du cahier des clauses administratives particulières (CCAP), en dérogation aux dispositions de l'article 20 du cahier des clauses administratives générales (CCAG) ;

Attendu que, pour le seul lot n° 1, le maître d'ouvrage a déduit de l'acompte n° 4 des pénalités provisoires de 7 350 € HT ; que, lors du paiement du solde du marché, ces pénalités provisoires ont été confirmées, par déduction de ce même montant dans le décompte général et définitif ; que la réception a été prononcée le 3 juin 2007 ; que le retard constaté par rapport au délai contractuel d'exécution est de 64 jours, ce qui implique des pénalités d'un montant total de 9 600 € HT, supérieur de 2 250 € HT, soit 2 691,00 € TTC, au montant appliqué par le maître d'ouvrage ; que le solde de ce marché a été payé par mandat n° 1212, émis le 30 octobre 2007, pour un montant de 2 602,26 € ;

ATTENDU que, en ce qui concerne les six autres lots, aucune pénalité n'a été déduite par le maître d'ouvrage, malgré le retard constaté, au vu des décisions de réception ;

ATTENDU que, pour le lot n° 2, la date d'effet de la réception des travaux est le 18 juillet 2007 ; que le retard de 109 jours entraînait une pénalité totale de 16 350,00 € HT, soit 19 554,60 € TTC ; que le solde de ce marché a été payé par mandat n° 307, émis le 17 mars 2008, pour un montant de 21 051,39 € ;

ATTENDU que, pour le lot n° 3, la date d'effet de la réception des travaux est le 30 avril 2007 ; que le retard de 30 jours entraînait une pénalité totale de 4 500,00 € HT, soit 5 382,00 € TTC ; que le solde de ce marché a été payé par mandat n° 1210, émis le 30 octobre 2007, pour un montant de 16 309,56 € ;

ATTENDU que, pour le lot n° 4, la date d'effet de la réception des travaux est le 3 juin 2007 ; que le retard de 64 jours entraînait une pénalité totale de 9 600,00 € HT, soit 11 481,60 € TTC ; que le solde de ce marché a été payé par mandat n° 361, émis le 31 mars 2008, pour un montant de 377,33 € ;

ATTENDU que, pour le lot n° 5, la date d'effet de la réception des travaux est le 3 juin 2007 ; que le retard de 64 jours entraînait une pénalité totale de 9 600,00 € HT, soit 11 481,60 € TTC ; que le solde de ce marché a été payé par mandat n° 1080, émis le 12 septembre 2007, pour un montant de 443,12 € ;

ATTENDU que, pour le lot n° 6, la date d'effet de la réception des travaux est le 18 juillet 2007 ; que le retard de 109 jours entraînait une pénalité totale de 16 350,00 € HT, soit 19 554,60 € TTC ; que le solde de ce marché a été payé par mandat n° 360, émis le 31 mars 2008, pour un montant de 7 173,34 € ;

ATTENDU que, pour le lot n° 7, la date d'effet de la réception des travaux est le 3 mai 2007 ; que le retard de 33 jours entraînait une pénalité totale de 4 950,00 € HT, soit 5 920,20 € TTC ; que le solde de ce marché a été payé par mandat n° 1143, émis le 9 octobre 2007, pour un montant de 257,14 € ;

Attendu qu'avant de procéder au paiement du solde du marché, le comptable doit disposer des pièces justificatives prévues pour la dépense correspondante dans la liste définie à l'annexe de l'article D. 1617-19 du CGCT, au cas d'espèce, l'état liquidatif des pénalités encourues, ou en cas d'exonération ou de réduction de ces retenues, la décision de l'autorité compétente qui a prononcé l'exonération ou la réduction ;

ATTENDU que le paiement des mandats concernés émis en règlement du solde des marchés apparaît donc irrégulier, au motif que le comptable ne disposait pas de la totalité des pièces justificatives précitées ;

ATTENDU que, dans sa réponse du 2 septembre 2011, M. I... ne conteste pas la charge et reconnaît l'absence exceptionnelle de vigilance lors du visa du dernier mandat de paiement à chaque entreprise ;

ATTENDU qu'il invoque la situation particulièrement difficile du poste comptable à cette période, lors du passage de la comptabilité de CLARA sous celle d'HELIOS (basculement du 8 avril 2008), aggravée par la situation des effectifs ;

Attendu que ce moyen est inopérant auprès du juge financier, mais peut être présenté à l'appui d'une éventuelle demande en remise gracieuse effectuée par le comptable auprès du ministre chargé du budget ;

ATTENDU que, dès lors, il y a lieu d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. I..., au sens des dispositions du

paragraphe I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 ;

Attendu que cette responsabilité est limitée au montant des pénalités non déduites du mandat de solde ; que tel est le cas pour les lots nos 2 et 3, soit les sommes respectives de 19 554,60 € et de 5 382,00 € ; que, lorsque le montant desdites pénalités est supérieur au mandat concerné, le débet est limité au montant de ce mandat ; que tel est le cas pour les lots nos 1, 4, 5, 6 et 7, soit les sommes respectives de 2 602,26 €, 377,33 €, 443,12 €, 7 173,34 € et 257,14 € ;

QU'ainsi, conformément aux dispositions de l'article R.241-37 du code des juridictions financières, il y a lieu de constituer M. I... débiteur de la commune de Luzarches pour la somme totale de 35 789,79 € (19 554,60 € + 5 382,00 € + 2 602,26 € + 377,33 € + 443,12 € + 7 173,34 € + 257,14 €) ;

ATTENDU qu'aux termes du paragraphe VIII de l'article 60 de la loi précitée du 23 février 1963, « *les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics* » ; qu'en l'espèce, cette date est le 2 septembre 2011, date de la notification du réquisitoire à M. I... ;

Charge n° 3

ATTENDU que, par le réquisitoire susvisé des 11 et 31 août 2011, le procureur financier a requis la chambre régionale des comptes d'Ile-de-France, en vue de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. I..., pour un montant de 10 101,80 €, au motif du paiement irrégulier du solde des marchés des lots n°s 1 et 2, en l'absence de la décision motivée de l'autorité compétente justifiant l'exonération des pénalités de retard encourues, malgré le retard constaté de 41 jours dans l'exécution des travaux ;

Attendu que les ordres de service fixent la date de début des travaux au 21 janvier 2008 ; que le délai d'exécution, mentionné à l'article 5 de chaque acte d'engagement, est de cinq mois à compter de l'ordre de service qui prescrit de commencer les travaux ; qu'ainsi, la date de fin du délai contractuel est le 21 juin 2008 pour tous les lots ;

ATTENDU que les décisions de réception ont fixé au 1^{er} août 2008 la date d'achèvement des travaux des lots n°s 1 et 2 ; que la durée d'exécution constatée s'est donc révélée supérieure de 41 jours à la durée contractuelle pour ces deux lots ; ATTENDU qu'il y avait ainsi lieu de déduire, lors du paiement du solde de ces deux marchés, des pénalités pour retard,

fixées à 150 € TTC par jour calendaire, selon les dispositions de l'article 4.4 de l'additif au CCAP, en dérogation aux dispositions de l'article 20 du CCAG ;

ATTENDU qu'aucune pénalité n'a été appliquée par le maître d'ouvrage pour les lots n°s 1 et 2, malgré le retard constaté de 41 jours ;

ATTENDU que ce retard entraînait une pénalité totale de 6 150,00 € TTC pour ces deux marchés ; que le solde du marché du lot n° 1 a été payé par mandat n° 1052, émis le 1^{er} septembre 2008, pour un montant de 3 951,80 € ; que le solde du marché du lot n° 2 a été payé par mandat n° 1095, émis le 9 septembre 2008, pour un montant de 11 248,70 € ; ATTENDU qu'avant de procéder au paiement du solde du marché, le comptable doit disposer des pièces justificatives prévues pour la dépense correspondante dans la liste définie à l'annexe de l'article D. 1617-19 du CGCT, au cas d'espèce, l'état liquidatif des pénalités encourues, ou en cas d'exonération ou de réduction de ces retenues, la décision de l'autorité compétente qui a prononcé l'exonération ou la réduction ;

ATTENDU que le paiement des mandats concernés émis en règlement du solde de ces marchés apparaît donc irrégulier, au motif que le comptable ne disposait pas de la totalité des pièces justificatives précitées ; ATTENDU que, dans sa réponse du 2 septembre 2011, M. I... ne conteste pas la charge et reconnaît l'absence exceptionnelle de vigilance lors du visa du dernier mandat de paiement à chaque entreprise ; ATTENDU qu'il invoque la situation particulièrement difficile du poste comptable à cette période, lors du passage de la comptabilité de CLARA sous celle d'HELIOS (basculement du 8 avril 2008), aggravée par la situation des effectifs ; ATTENDU que ce moyen est inopérant auprès du juge financier, mais peut être présenté à l'appui d'une éventuelle demande en remise gracieuse effectuée par le comptable auprès du ministre chargé du budget ;

ATTENDU que, dès lors, il y a lieu d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. I..., au sens des dispositions du paragraphe I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 ;

Attendu que cette responsabilité est limitée au montant des pénalités non déduites du mandat de solde ; que tel est le cas pour le lot no 2, soit la somme de 6 150,00 € ; que, lorsque le montant desdites pénalités est supérieur au mandat concerné, le débet est limité au montant de ce mandat ; que tel est le cas pour le lot no 1, soit la somme de 3 951,80 € ;

QU'ainsi, conformément aux dispositions de l'article R.241-37 du code des juridictions financières, il y a lieu de constituer M. I... débiteur de la commune de Luzarches pour la somme totale de 10 101,80 € (6 150,00 € + 3 951,80 €) ; ATTENDU qu'aux termes du paragraphe VIII de l'article 60 de la loi précitée du 23 février 1963, « *les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics* » ; qu'en l'espèce, cette date est le 2 septembre 2011, date de la notification du réquisitoire à M. I... ;

DÉCIDE :

I - Au titre de la charge n° 1 :

M. I... est constitué débiteur de la commune de Luzarches pour la somme de 5 419,76 €, augmentée des intérêts de droit à compter du 2 septembre 2011.

II - Au titre de la charge n° 2 :

M. I... est constitué débiteur de la commune de Luzarches pour la somme de 35 789,79 €, augmentée des intérêts de droit à compter du 2 septembre 2011.

III - Au titre de la charge n° 3 :

M. I... est constitué débiteur de la commune de Luzarches pour la somme de 10 101,80 €, augmentée des intérêts de droit à compter du 2 septembre 2011.

IV - La décharge de M. I..., pour sa gestion du 5 mars 2007 au 31 décembre 2009, ne pourra être donnée qu'après apurement des débits ci-dessus prononcés.

Conclusions du Ministère public
n° 2012-0057 du 15 mai 2012

(...)

Sur la proposition de charge n° 1 relative au versement de l'indemnité de fonction au maire de la commune

Rappelons qu'en vertu des dispositions du I de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 visée ci-dessus : « *Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables ... du paiement des dépenses, ... du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, 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. (...) La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée* ».

Rappelons également qu'aux termes de l'article 12 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) : « *Les comptables sont tenus d'exercer (...) b)*

- En matière de dépenses, le contrôle (...) de la validité de la créance dans les conditions prévues à l'article 13 ci-après, du caractère libératoire du règlement » ; l'article 13 du même décret disposant par ailleurs que : « 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 ; l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications (...) ».

Il ressortait, en premier lieu, du rapport d'instruction susvisé que le conseil municipal de la commune de Luzarches⁶ a décidé, par délibération n° 2008-30 du 1er avril 2008, d'accorder au maire des indemnités de fonction maximales égales à 55 % de l'indice brut 1015 (indice terminal de l'échelle indiciaire de la fonction publique), conformément au barème fixé pour les communes par strate démographique par l'article L. 2123-23 du code général des collectivités territoriales (CGCT).

Ladite délibération a également décidé, en application du même code⁷, une majoration de 15 % de l'indemnité de fonction mentionnée ci-dessus ; mais l'application qui a été faite de cette décision a été irrégulière, puisque l'indemnité totale versée au maire a été calculée en appliquant à la rémunération brute afférente à l'indice 1015 un taux de 70 % (55 % + 15 %), alors que la majoration de 15 % est une majoration de l'indemnité de fonction de base telle qu'attribuée par le conseil municipal et non une majoration du taux de ladite indemnité.

La circulaire du 15 avril 1992⁸ fixant le régime des majorations d'indemnités de fonction des élus municipaux prévoyant que : « ils [les conseils municipaux] sont tenus de calculer les majorations qu'ils ont décidé d'accorder uniquement à partir des indemnités de fonctions qui ont été effectivement allouées et non en fonction des taux maxima autorisés. », l'indemnité globale ne pouvait être supérieure à 63,25 % [55 % + (15 % x 55)] de la rémunération afférente à l'indice 1015 et il résulte de l'application du taux erroné de 70% sur les exercices 2008 (à compter du mois d'avril au partir duquel la délibération a été appliquée) et 2009, un trop versé de 5 419,76 €, dont les modalités de calcul figurent en annexe 1 ainsi que les références des mandats de paiement correspondant.

⁶ Dont la population dépasse les 4 000 habitants.

⁷ Cf. articles L. 2123-22 (1°) et R. 2123-23 du CGCT.

⁸ Relative aux conditions d'exercice des mandats locaux/Régime indemnitaire des élus locaux applicable depuis le 30 mars 1992 (NOR : INTB9200118C) publiée au JORF du 31 mai 1992.

Nous avons estimé, compte tenu de la rédaction de la délibération du 1^{er} avril 2008 conforme au CGCT que le comptable, responsable du contrôle de l'exactitude de la liquidation des dépenses qu'il prend en charge, aurait dû suspendre les paiements en cause au vu de la divergence apparaissant entre le barème fixé par la délibération et celui pratiqué lors des paiements et Nous avons donc mis en jeu la responsabilité de M. Gabriel I..., comptable en fonctions en 2008 et 2009, au titre des paiements en cause par notre réquisitoire susvisé.

Dans sa réponse suite au réquisitoire, M. I... reconnaît avoir fait une mauvaise interprétation de la délibération institutive et invoque « Le contexte de l'époque (...) lors de la prise de possession de mon nouveau Poste Comptable et dans le cadre de la préparation du basculement de toute la comptabilité et gestion des 38 budgets sous gestion HELIOS. La mise en conformité des comptes, des pièces et procédures s'est avérée difficile et contraignante, et toute mon attention a porté sur le succès de ces opérations de basculement, nonobstant toutes les nombreuses et exponentielles autres tâches qui relèvent d'un poste Mixte en milieu rural de région parisienne. », tout en joignant des courriers et demandes de dépannage qui révèlent une situation des effectifs et des tâches très tendue dans le poste sur la période 2008.

Si ces explications constituent des éléments qui justifieraient que M. I... bénéficiât d'une remise gracieuse, le juge des comptes, qui ne peut fonder ses décisions que sur les pièces établissant objectivement la régularité ou l'irrégularité de l'opération, ne peut en tenir compte, comme une jurisprudence constante du Conseil d'État l'a confirmé à maintes reprises.

Compte tenu de ce qui précède, Nous concluons à la mise en débet de M. Gabriel I... pour la somme de 5 419,76 €, débet qui conformément au paragraphe VIII de la loi du 23 février 1963, portera intérêts de droit à compter de la date certaine de la notification de notre réquisitoire à l'intéressé.

Sur la proposition de charge n° 2 relative au paiement du solde du marché de travaux de réhabilitation et d'extension du marché de Luzarches

Rappelons qu'en application de la rubrique 43252 de la nomenclature des pièces justificatives des paiements des collectivités locales⁹, le comptable doit

disposer de la pièce suivante pour procéder au paiement du solde d'un marché de travaux : « 4. État liquidatif des pénalités de retard encourues par le titulaire lorsque leur montant est déduit par l'ordonnateur sur les paiements ; en cas d'exonération ou de réduction de ces retenues : délibération motivée de l'autorité compétente prononçant l'exonération ou la réduction (...) ».

Il ressortait, en deuxième lieu, du rapport d'instruction précédant notre réquisitoire que le comptable avait procédé en 2007 et 2008 au règlement du solde des 7 lots du marché de travaux de réhabilitation et d'extension du marché de Luzarches par les mandats et pour les montants listés dans l'annexe 2 ci-jointe, en l'absence d'une délibération justifiant la réduction ou l'exonération des pénalités de retard encourues compte tenu des retards constatés dans les dates d'achèvement des travaux des différents lots allant de 30 à 109 jours.

Le seul le lot n° 1 a fait l'objet de l'application de pénalités de retard d'un montant de 7 350 €, soit un montant inférieur à celui contractuellement prévu qui s'élève à 9 600 € (64 jours de retard x 150 €) ; par contre pour les six autres lots, aucune pénalité n'a été décomptée ; ainsi pour l'ensemble des sept lots du marché, le total des pénalités omises, donc des sommes versées à tort aux titulaires des lots, s'élève à 35 789,79 € selon le décompte détaillé figurant en annexe 2 aux présentes conclusions.

Faute d'avoir vérifié l'exactitude des calculs de liquidation de la dépense et la production des justifications compte tenu des dépassements du délai contractuel d'exécution des travaux, Nous avons donc mis en jeu la responsabilité de M. Gabriel I..., comptable en fonctions en 2007 et 2008, au titre des paiements en cause par notre réquisitoire susvisé.

Suite au réquisitoire, M. I... reconnaît une absence exceptionnelle de vigilance lors du visa final des mandats de paiement du marché et, comme dans le cas précédent, invoque la situation particulièrement difficile lors de son entrée en fonction avec la préparation du basculement sous HELIOS, aggravée par des problèmes d'effectifs.

En payant le solde du marché sans avoir exigé la décision d'exonération totale des pénalités de retard pour les lots 2 à 7, et celle d'exonération partielle pour le lot 1, le comptable a méconnu ses obligations en matière de contrôle de la dépense, telles qu'elles résultent du règlement général de la comptabilité publique.

Compte tenu que le montant des pénalités encourues par les titulaires des lots est

supérieur au montant du mandat de paiement du solde du marché, le débet est limité à cette dernière somme ; tel est le cas pour les lots 1, 4, 5, 6 et 7.

Pour les motifs exposés ci-dessus, Nous concluons à la mise en débet de M. Gabriel I... pour la somme de 35 789,79 €, débet qui portera intérêts de droit à compter de la date certaine de la notification de notre réquisitoire à l'intéressé.

Sur la proposition de charge n° 3 relative au paiement du solde du marché de travaux d'aménagement de bureaux de la mairie

Il ressortait, en troisième et dernier lieu, du rapport d'instruction précédant notre réquisitoire que le comptable avait réglé en 2008 le solde des lots n°s 1 et 2 du marché passé en 7 lots pour des travaux d'aménagement de bureaux de la mairie, en l'absence d'une délibération justifiant l'exonération des pénalités de retard encourues par les titulaires des lots malgré un retard de 41 jours constaté dans les dates d'achèvement des travaux de ces lots.

Conformément à l'article 4.4 de l'additif au CCAP du marché, en cas de dépassement du délai d'exécution, la rémunération de l'entreprise devait faire l'objet d'une pénalité fixée à 150 € par jour de retard, soit pour chacun des deux lots en cause des pénalités de retard égales à 6 150 € (150 € X 41 jours) et un total de 12 300 € dont la décomposition figure en annexe 3.

Toutefois le mandat n° 1052 par lequel a été réglé le solde du lot n° 1 ne s'élevait qu'à 3 951,80 € ; compte tenu que le comptable ne peut connaître l'existence de retards d'exécution des travaux, et par suite, procéder à ses contrôles sur l'application de pénalités de retard avant de disposer des décisions de réception, c'est-à-dire lors du règlement du solde du marché ; que le caractère irrégulier de la dépense résultant du défaut d'application des pénalités ne peut, pour cette raison, lui être imputé au-delà du montant du mandat de paiement de ce solde ; en conséquence, la responsabilité de M. I... ne pouvait être engagée pour le lot n° 1 qu'à raison de la somme de 3 951,80 €,

soit une dépense totale irrégulièrement payée d'un montant de 10 101,80 € (3 951,80 € + 6 150 €).

Aussi, pour les mêmes motifs que dans le cas précédent, Nous avions mis en jeu la responsabilité de M. Gabriel I..., comptable en fonctions en 2008, au titre du paiement des mandats n°s 1052 et 1095 relatifs au solde des lots n°s 1 et 2 du marché par notre réquisitoire susvisé.

Suite au réquisitoire, M. I... formule la même réponse que pour le marché précédent en reconnaissant une absence exceptionnelle de vigilance lors du visa final des mandats de paiement du marché et en invoquant la situation particulièrement difficile du poste comptable.

Compte tenu de ce qui précède et pour les mêmes raisons que dans le cas précédent, Nous concluons à la mise en débet de M. Gabriel I... pour la somme de 10 101,80 €, débet qui portera intérêts de droit à compter de la date certaine de la notification de notre réquisitoire.

Pierre VAN HERZELE

Hommage

à M. Louis Renouard



Le 1^{er} janvier 2013, le jour même de son 66^e anniversaire, Louis Renouard nous quittait. La dégradation de la santé de notre ami a été d'une grande brutalité et nous a douloureusement surpris tant son hyper activité et sa pudeur naturelle cachait aux yeux de tous la fatigue qui l'envahissait.

Il y a quelques semaines à peine, il assumait des formations à la Cour des comptes suscitant une belle unanimité pour son sens de la pédagogie, sa compétence, sa précision, sa disponibilité et sa gentillesse naturelle. Il continuait à intervenir au sein du Conseil de normalisation des comptes publics et surtout il écrivait. Il écrivait en vue de la 3^e édition du code des juridictions financières commenté, il écrivait des articles de doctrine pour plusieurs revues juridiques et, bien sûr, jusqu'à la fin, il a commenté la jurisprudence -pour vous autres fidèles lecteurs- dans *La Revue* à laquelle il était tant attaché depuis de nombreuses années. Et n'oublions pas son activité bien réelle d'avocat spécialisé dans la gestion publique à laquelle il consacrait également beaucoup d'énergie à travers le conseil aux collectivités locales ; le mot retraite n'appartenait absolument pas à son lexique personnel.

Retracer sa carrière serait un exercice vain s'il ne mettait en exergue les qualités profondes de Louis Renouard ; outre une grande culture, une insatiable curiosité de tout, une incroyable modestie en tout. Peu de gens savent que le rêve

d'une mère le prédestinait à devenir docteur en médecine et que ce n'est qu'en dernière année que, finalement, il y renonça ...pour devenir technicien des postes et télécommunications. Il y a appris en quelques années les métiers de base avant de gravir à marche forcée les échelons de responsabilité jusqu'à devenir administrateur au sein de ce ministère. Quelques années plus tard, devenu rapporteur à la chambre régionale des comptes des Pays de la Loire puis magistrat en Bretagne d'abord, en Ile-de-France ensuite, il se fit apprécier par ses travaux approfondis, précis, nuancés dans de nombreux domaines de la gestion publique et était devenu au sein des juridictions financières une référence incontournable en matière de comptabilité, d'analyse financière, de marchés publics entre autres.

Il fut ensuite appelé aux fonctions de procureur financier près la chambre des comptes d'Ile de France puis de rapporteur à la Cour des comptes où en quelques années il prit la responsabilité de l'équipe de certification des comptes de l'assurance-maladie appréhendant ainsi le dernier métier qu'il pouvait encore découvrir au sein de l'institution.

Dans sa vie personnelle comme dans sa vie professionnelle, Louis était un homme de cœur, un homme de conviction, un homme de persévérance ; comme le bon marin qu'il était, il savait choisir ses destinations, calculer ses risques, tenir le cap.

Il vient de franchir le cap de Bonne Espérance, nous l'avons perdu de vue mais nos pensées l'accompagnent et son souvenir demeure.

Jean-Luc Girardi, Pierre Rocca

Spécialisée en études administratives, juridiques, financières, fiscales et économiques **La Revue** vous apporte tout au long de l'année des sujets d'information et de réflexion.

Pour vous abonner :

Bulletin d'abonnement

15 € le numéro - 10 Numéros par an

Je désire souscrire un abonnement pour l'année 2013
L'abonnement part du 1^{er} janvier de chaque année

Prix de l'abonnement :

Métropole : 150 €
 DOM : 180 €
 DROM-COM et Étranger : 200 €

Nombre d'abonnements souhaités :

soit un total de €

Coordonnées de l'abonné :

NOM : Prénom :

Raison sociale : Profession :

Adresse :

Code postal : Ville

Pays :



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, rubrique « s'abonner »

AU PROCHAIN NUMÉRO

Bilan et perspectives des contrats PFI
britanniques

La réduction des dépenses publiques